

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİLENDİRME ALANINDA YÜRÜTME
ORGANINA TANINAN YETKİLER VE
YARGISAL DENETİMİ**

Doktora Tezi

NERGİS FERİDE KAPLAN DÖNMEZ

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİLENDİRME ALANINDA YÜRÜTME
ORGANINA TANINAN YETKİLER VE
YARGISAL DENETİMİ**

Doktora Tezi

NERGİS FERİDE KAPLAN DÖNMEZ

Danışman: DR. ÖĞR. ÜYESİ M. EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2019

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

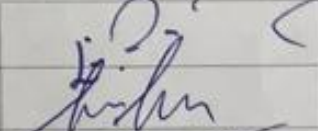
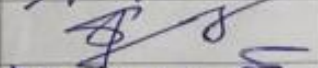
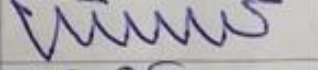
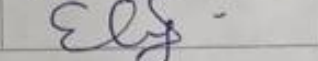

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi NERGİS FERİDE KAPLAN'ın VERGİLENDİRME ALANINDA YÜRÜTME ORGANINA TANINAN YETKİLER VE YARGISAL DENETİMİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 10.01.2019 tarih ve 2019-1/23 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 29 / 04 / 2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1. Tez Danışmanı Dr. Öğr. Üyesi EZHAN DOĞRUSÖZ	
2. Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi BAŞAR SOYDAN	
3. Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi SUAT YAVUZ	
4. Jüri Üyesi Prof. Dr. ATEŞ OKTAR	
5. Jüri Üyesi Prof. Dr. BİNHAN ELİF DİNÇ YILMAZ	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Nergis Feride Kaplan Dönmez
Ana Bilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi M. Ezhan Doğrusöz
Tez Türü ve Tarihi : Doktora - 2019
Anahtar Kelimeler : Vergi, Vergilendirme Yetkisi, Yürütme Organı,
Cumhurbaşkanlığı Kararı, Cumhurbaşkanlığı
Kararnamesi, Yargısal Denetim

ÖZET

VERGİLENDİRME ALANINDA YÜRÜTME ORGANINA TANINAN YETKİLER VE YARGISAL DENETİMİ

Devlet kamusal ihtiyaçlarını karşılamak için bireylerden cebri icra yolu ile vergi toplamaktadır. Devletin mali egemenliğinin bir görünümü niteliğinde olan vergilendirme yetkisi, temel anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Devlet tarafından egemenlik gücüne dayanılarak kullanılan vergilendirme yetkisinin keyfilik ve ölçüsüzlüğüne karşı bireyler, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan verginin yasallığı ilkesi aracılığı ile korunmaya çalışılmıştır. Vergilendirme yetkisi, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından yerine getirilmektedir ancak değişen ekonomik koşullar gereği yasama organı bu yetkiyi belirli şartlar ve sınırlar dahilinde yürütme organı ile paylaşmaktadır. Çalışmada vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkilerin, olağan ve olağan üstü dönemlerdeki görünümleri incelenirken bu yetkilerin dayanağının, yasalar ve doğrudan anayasadan kaynaklandığı üzerinde durulmuştur. 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi Bakanlar Kuruluna verilen vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi, verginin yasallığı ilkesinin sınırlandırılmış bir istisnası niteliğindedir. 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanı yürütme organı niteliği ile vergilendirme alanında işlem yapma yetkisine sahip olmuştur. Çalışmada, sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesinden hareketle yürütme organına verilen yetkiler ve vergilendirme alanında yapılan düzenleyici işlemlerin yargısal denetimi, olağan ve olağanüstü dönem koşulları gözönünde tutularak incelenmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Nergis Feride Kaplan Dönmez
Field : Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Asst. Prof. M. Ezhan Doğrusöz
Degree Awarded and Date : Doctorate – 2019
Keywords : Tax, The Authority of Taxation, Executive Body, Presidential Decision, Presidential Decree, Judicial Review

ABSTRACT

EXERCISE POWER OF EXECUTIVE BODY AND JUDICIAL REVIEW IN TAXATION PROCESS

State collects tax from the citizens in order to meet public needs through compulsory execution. Taxation authority in the state of financial sovereignty of is restricted under the basic constitutional principles. Against biased and disproportionate use of taxation authority used by the government based on sovereignty, citizens are meant to be protected through the principle of legitimacy of taxation as the necessity of a constitutional state based on the need of protection of the citizens. Taxation authority is executed by legislative body composed of the representatives of the public. However, in the face of changing economical conditions, legislative body shares this authority with executive body under certain conditions and restrictions. In our study, while the authority of the executive body in terms of taxation is being examined under normal and extraordinary, it is focused that the foundation of this authority results from rules and constitution. Before the alteration of Constitution coded 6771, the authority to make alterations in the field of taxation is a kind of exemption of limitation of principle of legitimacy of taxation given to Council of Ministers. Through the alteration of Constitution coded 6771, the President has the power to suggest alteration with the executive body title. In our study, starting with social state principle and constitutional state, judicial review of power granted to executive body and regulatory procedures in taxation is investigated taking into consideration normal and extraordinary term conditions.

ÖNSÖZ

Vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi asli olarak yasama organına aittir ancak yürütme organına Anayasadan kaynaklanan sınırlı ve bağlı yetkiler tanınmıştır. Vergilendirme gücü ile devlet, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunurken yürütme organına sınırsız bir yetki vermemiş ve bu yetkilerin sosyal hukuk devlet ilkesi gereği yasalara ve anayasal temele dayandırılmasını gerekli kılmıştır. Yürütme organının vergilendirme yetkisi genel olarak; tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak kullanılırken, yürütme organı ve yasama organı arasındaki güçler ayrılığı dengesi giderek yerini, yetki bakımından genişletilmiş bir yürütme organına bırakmıştır. Yürütme organına verilen ve çerçevesi Anayasa ile çizilmiş olan vergileme yetkisi, olağanüstü haller saklı kalmak koşulu ile vergilerin yasallığı ilkesinin bir istisnası niteliğini taşımaktadır. Yürütme organına vergilendirme alanında verilen yetkilerin başında, yasalarla tanınan Any. 73/4. fıkrası ve 167/2. fıkrası bulunmaktadır. Ayrıca yürütme organına olağanüstü hallerde de düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır.

Yürütme organı tarafından vergilendirme alanında yaptığı düzenleyici işlemler, norm koyabilen ve çerçevesi kanunla belirlenmiş alanda teknik düzenleme yapabilen işlemlerdir. Yürütme organınca çıkarılan düzenleyici işlemlerin yargısal denetimi, aslında idari işlemlerin yasallık ilkesine uygunluğun bağımsız mahkemelerce denetlenmesidir. Bireyin hak ve özgürlüklerinin devlete karşı korunması adına ve dolayısıyla yürütme organı tarafından düzenlenen idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması, bu işlemlerin keyfi ve hukuka aykırı şekilde düzenlenmesini önleme amacı gütmektedir. Çalışmamızda yürütme organının vergilendirme yetkisinin ve vergilendirme alanında çıkardığı düzenleyici işlemlerinin olağan ve olağanüstü dönemler bağlamında yargısal denetimlerinin nasıl uygulanacağını ortaya koymak amaçlandığı gibi bu dönemlerdeki yetkilerin hukuki dayanaklarını, denetim yollarını ve Anayasaya uygunluk denetiminin kapsamı incelenmiştir.

Bu tezin mevcut konumuna ulaşmasını sağlayan ve öğrencisi olmaktan gurur duyduğum danışmanlığımı üstlenerek beni onurlandıran sayın hocam Dr. Öğretim Üyesi Mehmet Ezhan Doğrusöz hocama şükranlarımı sunarak teşekkürü bir borç bilirim. Zira sayın hocamın emekleri ve yönlendirmeleri neticesinde bu çalışma bir tezin sahip olacağı özellikleri taşıyabilmiştir. Aynı zamanda akademik hayatımda ilk günden beri değerli görüşleri ve ilgisini benden esirgemeyen ve varlığından güç aldığım, Dr. Öğretim Üyesi A. Bumin Doğrusöz hocama sonsuz teşekkürlerimi ve hürmetlerimi sunarım.

İstanbul, 2019

Nergis Feride Kaplan Dönmez

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR ix

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

6771 SAYILI KANUN İLE YAPILAN ANAYASA DEĞİŞİKLİĞİ ÖNCESİNDE YÜRÜTME ORGANI KAVRAMI VE BAKANLAR KURULUNUN YAPISI

Genel Olarak	5
1 Yürütme Organı-Hükümet-Bakanlar Kurulu Kavramları	7
2 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu Öncesi Yürütme Organı Olarak Bakanlar Kurulunun Tarihsel Gelişimi.....	13
2.1 İngiltere’de Bakanlar Kurulunun Tarihsel Gelişimi	14
2.2 Türkiye’de Bakanlar Kurulunun Tarihsel Gelişimi	21
2.2.1 1876 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu	26
2.2.2 1921 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu	33
2.2.3 1924 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu	38
2.2.4 1961 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu	42
2.2.5 1982 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu	46
3 Bakanlar Kurulunun Düzenleme Yetkisi.....	52
3.1 Kanun Tasarısı Sunma Yetkisi.....	54
3.2 Bütçe ve Kesin Hesap Kanun Tasarılarını Hazırlama Yetkisi	55
3.3 Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi	57
3.4 Tüzük Çıkarma Yetkisi	61
3.5 Yönetmelik Çıkarma Yetkisi	63
3.6 Bakanlar Kurulu Kararları	65

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME YETKİSİ KAVRAMI VE 6771 SAYILI ANAYASA
DEĞİŞİKLİĞİ KANUNU ÖNCESİ VERGİLENDİRME ALANINDA
YÜRÜTME ORGANINA VERİLEN YETKİLER

Genel Olarak	67
1 Vergilendirme Yetkisi Kavramı ve Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi.....	69
1.1 Vergilendirme Yetkisi Kavramı.....	69
1.2 Vergilendirme Yetkisinin Kaynağı	71
1.3 Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı	73
1.4 Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler.....	74
1.4.1 Hukuk Devleti İlkesi	74
1.4.2 Sosyal Devlet İlkesi	77
1.4.3 Hukuki Güvenlik İlkesi.....	80
1.4.3.1 Vergilemede Belirlilik İlkesi	81
1.4.3.2 Vergilendirmede Kıyas Yasağı.....	84
1.4.3.3 Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi.....	87
1.4.4 Ölçülülük İlkesi.....	90
1.4.4.1 Elverişlilik.....	93
1.4.4.2 Gereklilik	93
1.4.4.3 Orantılılık.....	94
2 Yürütme Organının Vergilendirme Konusundaki Yetkisi.....	94
2.1 Yetkinin Hukuki Dayanakları	98
2.2 Vergilendirme Konusundaki Yetkisi ve Kapsamı	103
2.2.1 Yetkilerin Olağan Dönemdeki Görünümü	112
2.2.2 Yetkilerin Olağanüstü Dönemdeki Görünümü	118
2.3 Dış Ticarete İlişkin Yetkileri	121
3 Yürütme Organının Vergilendirme Alanındaki Yetkisinin Sınırları	125
3.1 Hukuk Devleti İlkesi Açısından Sınırları.....	125
3.1.1 Verginin Yasallığı İlkesi ve Kapsamı	130
3.1.1.1 Yasal İdare İlkesi Açısından Sınırları.....	133
3.1.1.2 Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Sınırları.....	136
3.1.1.3 Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırları	138

3.1.2	Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Sınırları.....	141
3.1.3	Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim.....	144
3.2	Sosyal Devlet İlkesi Açısından Sınırları	146
3.2.1	Verginin Dengeli ve Adaletli Dağılımı İlkesi	148
3.2.2	Sosyal Devlette Vergi Adaleti.....	150
3.2.3	Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	151
4	Vergilendirme Yetkisinin Mukayeseli Hukuktaki Görünümü	153
4.1	İngiltere'deki Gelişimi	154
4.2	Amerika'daki Gelişimi.....	157
4.3	Fransa'daki Gelişimi	162
4.4	Almanya'daki Gelişimi	165

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRME ALANINDA YÜRÜTME ORGANINA VERİLEN

YETKİLERİN YARGISAL DENETİMİ

Genel Olarak.....	170
1 İdari İşlem Kavramı.....	171
1.1 İdari İşlemin Diğer Kamu Hukuku İşlemlerinden Ayırt Edilmesi.....	174
1.1.1 Yasama İşlemleri.....	175
1.1.2 Yargı İşlemleri	177
1.1.3 Yürütme İşlemleri	179
1.2 İdari işlemin Nitelik ve Özellikleri	181
1.2.1 İdari İşlemin Tek Yanlılığı.....	182
1.2.2 İdari İşlemin Kanuniliği	184
1.2.3 İdari İşlemin Uygulanabilirliği (İcrailiği)	186
1.3 İdari İşlemin Sınıflandırılması	190
1.3.1. Düzenleyici İdari İşlemler.....	191
1.3.2 Birel İdari İşlemler	194
1.3.3 Düzenleyici İdari İşlemler ile Birel İşlemler Arasındaki Farklar	196
1.3.4 Genel Karar	198
1.3.5 Yürütme Organı İşlemlerinin Hukuki Kimliği.....	199
1.4 Yargısal Denetimin Gereği	202

1.5	Yargısal Denetim Sistemleri	207
1.5.1	İdari Yargının Kuruluş Yönünden Sınıflandırılması	208
1.5.2	İdari Yargının Görev Yönünden Sınıflandırılması	209
1.5.3	İdari Yargının Özellikleri.....	209
1.5.4	Türkiye’de İdari Yargının Gelişimi ve Özellikleri	213
2	Yürütme Organının Vergisel İşlemlerinde Yargısal Denetimin Sınırları.....	218
2.1	Yürütme Organı Kararlarının Yargısal Denetimi	219
2.1.1	Hukuka Uygunluk Denetimi ve İdari Yargı Yetkisine Etkisi	229
2.1.2	Yerindelik Denetimi.....	234
2.1.3	Takdir Yetkisinin Denetimi ve Yürütme Organının Vergisel İşlemlerine Etkisi	237
2.2	Yargılama Usulüne Karşı Sınırlar.....	248
2.2.1	Yasama Sınırları.....	251
2.2.2	Yargı Sınırları	253
2.3	Yürütme Organı Kanun Hükmünde Kararnamelerinin ve Kararlarının Yargısal Denetimi	256
2.3.1	Olağan Dönemde Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin ve Kararların Yargısal Denetimi.....	262
2.3.1.1	Yargısal Denetim Organı	266
2.3.1.2	Denetim Yolu.....	269
2.3.1.2.1	İptal Davası (Soyut Norm Denetimi)	271
2.3.1.2.2	İtiraz Yolu (Somut Norm Denetimi)	273
2.3.1.3	Yargısal Denetim Aşamaları.....	277
2.3.1.3.1	Yetki Kanununa Uygunluk Denetimi.....	278
2.3.1.3.2	Anayasaya Uygunluk Denetimi	282
2.3.1.3.2.1	Şekil Bakımından Denetim.....	283
2.3.1.3.2.1	Esas Bakımından Denetim	286
2.3.2	Olağanüstü Dönemde Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin ve Kararların Yargısal Denetimi	288
2.3.2.1	Yargısal Denetim Yasağı	296
2.3.2.2	Anayasa Mahkemesi İçtihadı.....	298

3 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet	
Sistemine Geçiş Sonrası Yürütme Organı	301
3.1 Cumhurbaşkanlığı Düzenleyici İşlemleri	303
3.1.1 Cumhurbaşkanlığı Kararları.....	304
3.1.2 Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.....	309
3.1.3 Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri	318
SONUÇ	324
KAYNAKÇA.....	337



KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİTİA	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
AKÜY	: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını
AKÜİİBFD	: Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
ANY	: Anayasa
AÜ	: Ankara Üniversitesi
AÜDTCFTBTAD	: Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzinan Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararları
BMM	: Büyük Millet Meclisi
C	: Cilt
ÇEV	: Çeviren
D	: Daire
DEÜHFD	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
E	: Esas
F	: Fıkra
IJPF	: International Journal of Public Finance
İHİD	: İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İÜHFY	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
JIMEP	: Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives

K	: Karar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
M	: Madde
Md	: Madde
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
MGK	: Milli Güvenlik Kurulu
OHY	: Olağan Üstü Hal Yasası
OHAL	: Olağan Üstü Hal
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
RGT	: Resmi Gazete Tarihi
S	: Sayı
s	: Sayfa
ss	: Sayfa Sayısı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: Türk Tarih Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bu çalışmanın konusunu, vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkiler ve yargısal denetimi oluşturmaktadır. Çalışmada, yürütme organı nezdinde Bakanlar Kurulu'nun yapısı, tarih içerisindeki gelişimi, yetkileri ve son olarak Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişle değişen yapısı ve bu yapı içerisinde vergilendirme yetkisinin kapsamı, kaynağı, Anayasal sınırları, Anayasal dayanakları, devletin yapısı ve örgütleniş biçimine göre nasıl sınırlandırıldığı, tarihsel süreç içerisinde Türkiye'de ve dünyada nasıl geliştiği irdelendiği gibi vergilendirme alanında yürütme organına tanınan bu yetkilerin, olağan dönem-olağanüstü dönem bağlamında değişen durumları ve yargısal denetimleri incelenecektir.

Çalışma üç bölüm olarak tasarlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde 6771 sayılı kanun ile Anayasa değişikliği öncesi yürütme kuvvetinin bir organı olan Bakanlar Kurulunun yapısı, işlevi, tarihsel gelişimi, etkinliği, görev ve yetkileri, yürütme içi ilişkileri ve Bakanlar Kuruluna verilen düzenleyici işlem yapma yetkisi sonucu çıkarılan düzenleyici işlemler incelenecektir. Ayrıca birinci bölüme kavramsal/terminolojik bir giriş yapılarak yürütme organı, hükümet ve Bakanlar Kurulu kavramları detaylı bir biçimde anlatılarak Bakanlar Kurulunun tarihsel gelişimi bağlamında, parlamenter sistemin doğuş ve gelişim yeri olan İngiltere örneği ele alınacak, ardından Bakanlar Kurulu kavramının Türk hukukuna girişi ve zaman içinde gelişimi anlatılacaktır. Tezin birinci bölümünde amaçlanan, vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda yürütme organının bir unsuru olan Bakanlar Kurulunun bu yetkiyi değişen Anayasalarla nasıl kullanabileceği üzerinde durulacak ve yürütme organının yapısının, görevlerinin Türk hukuk tarihi içerisindeki konumunun nereden nereye geldiği konusuna açıklık getirilecektir. Nitekim, demokratik yapılanma açısından yürütme kuvvetinin önemi göz ardı edilemeyecek kadar açıktır. Anayasal demokrasilerde, görev ve yetkileri bakımından güçlendirme eğilimi gösteren yürütme organının, hükümet sistemi içindeki yeri ve etkinliğinin ortaya konulması oldukça önemlidir. Vergilendirme alanındaki yetki eğilimine bakıldığında şüphesizdir ki, bu yetkinin yasama organına ait olduğu ve

dayanağının yasallık ilkesi kapsamında Anayasadan kaynaklı olduğu ortadadır. Ancak yürütme organının gelişimine bakıldığında, yasama ve yürütme arasındaki dengenin yürütmenin lehine bir hal aldığı da görülmektedir. Vergilendirme alanında Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler düzenleyici işlemler aracılığı ile yerine getirilmektedir ancak yürütmenin düzenleme alanının genişliği karşısında bazı sınıflamalar meydana gelmiştir. Anayasada açıkça belirtilmiş olmaları yönüyle 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu öncesi tüzük, yönetmelik ve kanun hükmünde kararnameler bir grubu oluştururken, belli konulara ilişkin olmaları bakımından Anayasanın 73/4. maddesi ve 167/2. maddesi uyarınca çıkarılan işlemler de farklı bir grubu oluşturmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde son olarak, Bakanlar Kurulu tarafından çıkartılan düzenleyici işlemlerin hukuki kimliği incelenecektir. 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu sonrası benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi sonrası değişen yürütme organı yapısı ve yürütme organı sıfatı ile Cumhurbaşkanınca çıkartılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve bu kararnamelerin hukuksal içeriği, tezin son bölümünde açıklanacaktır. 2017 değişikliği ile yürütmenin klasik düzenleyici işlemi olarak kabul edilen kanun hükmünde kararnameler, tüzükler ve Bakanlar Kurulunca yapılan diğer düzenleyici işlemler yerini, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine bırakmıştır. Ancak burada şunu belirtmeliyiz ki, daha önceden yürürlüğe konulmuş olan düzenleyici işlemler aksine bir düzenleme yapılmadığı (yargı yerleri tarafından iptal edilmediği, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılmadığı veya yürürlükten kaldırılmadıkları) sürece varlığını sürdürecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergilendirme yetkisi kavramı, kapsamı, dayandığı Anayasal ilkeler ve 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu öncesi Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler ve bu yetkilerin vergilendirme alanındaki sınırlandırılması incelenerek mukayeseli hukuktaki görünümü üzerinde durulacaktır. Tezin ikinci bölümünde amaçlanan, vergilendirmenin belirli ilke ve kurallara uygunluğunun sağlanmasının sosyal hukuk devletinin bir koşulu niteliğinde olduğundan ve egemenliğin mali alandaki şekli olan mali egemenlikten oluşan vergilendirme yetkisinin, devlet için sağladığı vergi alma hakkı yanında, uymak zorunda olduğu bazı kuralları da doğrduğunu ortaya çıkarmak ve bu yetkinin anayasal ilkelerden hareketle devletin örgütleniş biçimiyle şekilleneceğini, dolayısıyla devletin vergi alma

konusundaki yetkisinin keyfi ve takdiri kullanımını önlemek adına alınan anayasal sınırlar ve ilkeler doğrultusunda bunun mümkün olacağı ifade edilecektir. Aynı zamanda, Bakanlar Kuruluna verilen vergilendirme alanındaki yetkinin hukuk devleti ilkesi açısından dayandığı anayasal ilkeler bağlamında sınırlandırılması ve sosyal devlet ilkesi açısından sınırlandırılması, verginin dengeli ve adaletli dağılımı ilkesi, sosyal devlette vergi adaleti, mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında açıklanacaktır.

Yürütme organının vergilendirme yetkisi genel olarak; tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak kullanılırken, yürütme organı ve yasama organı arasındaki güçler ayrılığı dengesi giderek yerini, yetki bakımından genişletilmiş bir yürütme organına bırakmıştır. Değişen ve gelişen ekonomik koşullar karşısında, kısa vadeli ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanılabilmesi ve ekonomik durumlardaki değişikliklere karşı hızlı vergi düzenlemeleri yapabilmeleri için yürütme organına, çerçevesi Anayasa ile çizilmiş vergileme yetkisi verilmiştir. Tezin bu bölümünde çalışmanın temel hedefi kapsamında, vergilendirme yetkisine tabi olan anayasal ilkelerin özüne ve vergilendirme yetkisinin kullanım şartlarına değinerek bu yetkinin yürütme organı tarafından olağan dönem ve olağan üstü dönemde nasıl kullanıldığını ortaya koyduğu gibi, yasayla yürütme organına verilen bu yetkinin farklı bir makama devrinin mümkün olmadığını da belirterek, yürütme organının kanuni bir dayanak olmaksızın vergilendirme alanında düzenleme yapamadığı ortaya koyulacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde 6771 sayılı kanun ile yapılan Anayasa değişikliği öncesi yürütme organı nezdinde Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında tanınan yetkilerin yargısal denetimi konusunu incelemek amacıyla, önce Bakanlar Kuruluna verilen düzenleyici işlem yapma yetkisinin idari işlemler bağlamındaki hukuki kimliğini ortaya çıkarmak adına idari işlemlerin taşıdıkları özelliklerin neler olduğunu belirtmek ve Bakanlar Kurulu tarafından vergilendirme alanında düzenlenen işlemlerin yani düzenleyici işlemlerin hukuki muhteviyatı bakımından norm yaratma bağlamında kural işlemler olarak kabul edildiği üzerinde durulacaktır. Ardından yürütme organının vergisel işlemlerde yargısal denetimin sınırlarını, takdir yetkisi, yerindelik denetimi, hukuka uygunluk denetimi ve yargılama usulüne karşı sınırlamalar bağlamında incelenecektir. Çalışmada, Bakanlar Kurulunun vergileme alanında yapmış

olduğu düzenleyici işlemlerin yani kanun hükmünde kararnamelerin ve kararların yargısal denetimini olağan ve olağanüstü dönem kapsamında nasıl uygulanacağını ortaya koymak amaçlandığı gibi bu dönemlerdeki yetkilerin hukuki dayanaklarını, denetim yollarını ve Anayasaya uygunluk denetiminin kapsamı incelenecektir. Üçüncü bölümde sonuç olarak 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu ile köklü bir değişim geçiren yürütme organının yapısı, 2017 değişikliği öncesi Başbakan, Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanından oluşurken, Anayasa değişikliği ile yürütmeye ilişkin tüm yetkiler tek başına Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bu bağlamda yapılan yeni düzenleme ile önceden vergilendirme alanında Bakanlar Kuruluna verilen tüm yetkiler Cumhurbaşkanına verilmiş, Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan düzenleyici işlemler de Cumhurbaşkanının tek imzası ile çıkarılabilecek hale getirilmiştir. Yine bu değişiklik kapsamında düzenleyici işlem statüsündeki kanun hükmünde kararnameler ve tüzükler Anayasadan çıkarılarak yerini Cumhurbaşkanlığı karar ve kararnamelerine bırakmıştır. 2017 düzenlemesi ile olağanüstü hal rejimi tek maddede düzenlenmiştir. Getirilen düzenleme ile “sıkıyönetim” kaldırılarak sadece olağanüstü halin gerekli kıldığı durumlarda Cumhurbaşkanı kararnamesi düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır.

Çalışmanın ana amacı, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin teminatı niteliğinde olan hukuk devleti ilkesinin bir koşulu niteliğinde olan yasallık ilkesi, yönetenlerin keyfi ve takdiri uygulamalarını önlemek ve bireylerin özgürlüklerini devlete karşı korumak amacıyla Anayasa’da yerini almıştır. Bu ilkeden hareketle vergilendirme yetkisi asli olarak yasama organına aittir ancak yapılışı itibariyle kolay olmayan “yasa”ların yerine, hızlı bir biçimde yürütme tarafından düzenleme yetkisine dayanılarak çıkartılabilecek kararnamelerle verginin ana öğelerine yönelik değil, istisna, muaflık, indirim ve oranlarına yönelik işlem yapma yetkisinin hukuki temellerine değinerek, bu yetkilerin yürütme organınca nasıl kullanacağı ve yargısal denetim koşulları üzerinde durulacaktır. Gelişen ve değişen dünyada, siyasi ve ekonomik koşulların etkisiyle yürütme organının yapısının nasıl dönüştüğünü, Anayasanın “*ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler*” bölümünde yer alan vergisel düzenlemelerin hukuki sınırlarını ve bu düzenlemelerin yargısal denetim koşullarının hukukun genel ilkeleri ile ortaya konulması amaçlanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

6771 SAYILI KANUN İLE YAPILAN ANAYASA DEĞİŞİKLİĞİ ÖNCESİNDE YÜRÜTME ORGANI KAVRAMI VE BAKANLAR KURULUNUN YAPISI

Genel Olarak

1982 Anayasası'nın 21 Ocak 2017 tarihli 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun'un, 9 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe girmesiyle, yürütme organının yapısı ve yürütme organının düzenleyici işlemleri konusunda önemli farklılıklar meydana gelmiştir. Anayasa'nın 104. maddesinde Cumhurbaşkanının görev ve yetkileri düzenlenmiştir¹. Bu maddeden çıkaracağımız sonuç ise, yürütme yetkisinin sahibi olarak yürütme alanına ait olan tüm yetki, görev ve işlemlerin Cumhurbaşkanına ait olmasıdır. Anayasanın 8. maddesinde², “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” Nitekim Anayasa'nın madde 104/1. fıkrasında “yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir” olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla, yürütme alanı çerçevesinde, bütün yetki ve görevler, Anayasa ve kanunla bir başka makama verilmemiş ise bu yetki ve görevler Cumhurbaşkanına aittir. Yani Cumhurbaşkanı, yürütme organının genel ve karar organıdır. Zira 6771 sayılı değişiklik ile yürütme organının kendisi, Cumhurbaşkanı olmuştur.

6771 sayılı kanun ile yapılan Anayasa değişikliği öncesinde, vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkiler, yürütme organı sıfatıyla Bakanlar Kurulu tarafından, düzenleyici işlemler aracılığı ile yerine getirilmekteydi. 2017 Anayasa değişikliğiyle benimsenen yeni hükümet sisteminin yürürlüğe girmesiyle birlikte, yürütme sadece Cumhurbaşkanından oluştuğundan düzenleyici işlemler Cumhurbaşkanının iradesiyle oluşacaktır. İşte bu sebeple, 2017 Anayasa değişikliği

¹ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının İkinci Bölümünün Cumhurbaşkanı Görev ve Yetkileri başlıklı kısmında, Madde 104- (Değişik: 16/4/2017-6771/8 md.) “Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir.” hükmü düzenlenmiştir. https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

² 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 8. Madde (Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.) https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

öncesinde yürütmenin (Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanlar Kurulu), kanun hükmünde kararname ve tüzük adı altında yaptıkları işlemler, artık yürütmenin kendisi olması sıfatıyla Cumhurbaşkanı tarafından Cumhurbaşkanı kararnamesi adı altında yapılacaktır. Aynı şekilde eski düzenlemede Bakanlar Kurulu kararı adıyla yapılan işlemler de, Cumhurbaşkanlığı kararı ile yerine getirilecektir.

Cumhurbaşkanın düzenleyici işlemlerini üç grupta toplayabiliriz. Bunlar, Cumhurbaşkanı kararnameleri, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler (adsız düzenleyici işlemler)dir³. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri (Anayasa, m.104/17) işlemi, 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu ile keşfedilmiş bir düzenleyici işlem türü değildir ve 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu ile lağvedilen kanun hükmünde kararnameler yerine konulduğu görülmektedir. 21 Ocak 2017 tarihli Anayasa değişikliği ile düzenlenen Cumhurbaşkanlığı kararnameleri şöyle belirtilebilir; Birincisi olağan dönemlerde çıkarılan ve normlar hiyerarşisinde kanun altında bulunan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi (Anayasa, m.104/17), diğeri ise olağanüstü hallerde çıkarılan ve kanun hükmünde olan Cumhurbaşkanlığı kararnamesidir (Anayasa, m.119/6-7).

21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa değişikliği Kanununun 9 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe girmesiyle Başbakan ve Bakanlar Kuruluna verilen düzenleyici işlem düzenleme görev ve yetkisi, Anayasamızın geçici madde 21. maddesinin G bendi ile Cumhurbaşkanına geçmiştir.

Tezin ilk bölümünde yürütme organı kavramı ve yapısı incelenecektir. 6771 Sayılı Kanun öncesi yürütme organının yapısı ve vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi bakımından yürütme organı olarak Bakanlar Kurulu ayrıntılı olarak incelenecektir.

³ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 22. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2018, s. 334.

1 Yürütme Organı-Hükümet-Bakanlar Kurulu Kavramları

Yürütme: Devletin yasaları uygulama ve yönetim işlevi⁴; icra etme, yerine getirme, yönetme, sevk ve icra (idare) etme; yasaları uygulama işi⁵, merkezsiz yönetim ve yerinden yönetim kuruluşlarının tümü⁶; icra devletin üç temel organından biri ve yasalar çerçevesinde alınan kararları uygulama, devleti idare etme işlemidir. Yürütme gücü⁷: kanunları uygulama yetkisi, icra kuvvetidir.

Yürütme organı; yasama organının koyduğu kurallar çerçevesinde ülkenin yönetimi ile görevli ve yetkili organ olan icra organıdır⁸. Yürütme organı, yasama ve yargı dışında kalan tüm devlet kuruluşları ve işlevlerini kapsar⁹. Ayrıca, idare kavramını da kapsayacak şekilde hukuki bir araç olan işlem ve fiziksel bir olgu olan eylemleri yapabilme yeteneği ile donatılmış olan yürütme organı, Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanlar Kurulundan oluşur¹⁰. Ek olarak teknik nitelikli idareyi de kapsayan organ şeklindeki tanımlamalarla, organ olma ve işlevsellik yönüne vurgu yapılan yürütme kavramı, siyasal ve teknik bir boyut içermektedir¹¹.

Genel olarak uygulamada, hükümet sözcüğü yerine zaman zaman, eş anlamlı olarak kullanılan yürütme sözcüğü geniş anlamda bir yanı ile siyasi nitelikli olup hükümeti, öte yandan da teknik nitelikte, İdare'yi kapsamaktadır. Devlet faaliyetleri fiili ve hukuki açıdan incelendiğinde; fiili açıdan, Devlet faaliyetleri gözlemlendiğinde, önce alınan bazı kararlar, sonra da bu kararları uygulamaya koyan işlemler dikkati çekmektedir. Hukuki açıdan ise, bu gözlem şu şekilde ifade edilir; Devlet gücü bazen bir kural ya da kanun koymaksızın harekete geçerek bir konuyu ilk kez düzenleyerek hukuk alanına dahil eder. Birinci faaliyet tarzı hükümet fonksiyonudur. Bu durumda Devlet, asli bir güç olarak, yani daha önceki bir kurala bağlı olmadan serbestçe hareket edilmektedir. Onun için yürütme işlevi asli değil fakat türev özellik taşır. Bu bakımdan

⁴ Selahattin Bağdatlı, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş Yeni Basım, İstanbul: Derin Yayınları, 2012, s. 415.

⁵ Cengiz Yelbaşı, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ekim 2014, (Yayın evi Belirtilmemiştir.) s. 748; **Büyük Larousse**, C.24, İstanbul: Milliyet Yayınları, 1986, s.12675.

⁶ Orhan Hançerlioğlu, **Türk Dili Sözlüğü**, İstanbul: Remzi Kitabevi Yayınları, 1992, s.553.

⁷ Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, **Türkçe Sözlük**, 11. Baskı, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 2011, s. 2629.

⁸ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 855.

⁹ Selahattin Bağdatlı, s. 415.

¹⁰ Gazi Çakmak, **Üniversite Öğrencileri için Hukuk Sözlüğü**, 2. Baskı, İstanbul: Umut Kitap Yayınları, 2016, s. 641.

¹¹ A. Şeref Gözübüyük, **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s. 1-2.

hükümet sözcüğü karşılığı olarak kullanılan yürütme doğru bir kullanım biçimi değildir¹².

Hükümet sözcüğü ile eş anlamda kullanılan bir diğer sözcük ise kabine (cabinet)'dir. Küçük oda anlamına gelen kabine ilk olarak İngiltere'de Parlamenter rejimin tarihi gelişimi içinde 1708 yılında kullanılmıştır. Yürütme, Bakanlar Kurulu, hükümet, siyasi iktidar, kabine, gibi kavramlar birbiri yerine kullanılmaktaysa da gerçekte farklı anlamları içerdiği ileri sürülmektedir¹³. Yürütme kavramı, bir kuvvetin kullanılması çerçevesinde siyasal boyuta çekildiğinde, öncelikle bu kuvvetin diğerlerine göre konumu, onu kullanan organların varlığı ve belirlenmesi gündeme gelmektedir. "Hükümet icra eden ve ülkeyi idare eden kuvvet" olarak tanımlanan yürütme, işlevsel olarak yasama ve yargı dışında kalan alanlara ilişkin yürütme iktidarının kullanımını; organ olarak ise, yürütme iktidarını elinde bulunduran Devlet Başkanı/Bakanlar Kurulunu betimlemektedir¹⁴.

Hükümet kurumları genelde iki ana kategoride ele alınmaktadır. Yasamayı temsil eden parlamentolar ile bir tek kişiden veya küçük bir komiteden ya da bunun her ikisinin bir arada bulunmasından oluşan organlardır. Geniş anlamdaki hükümet olgusunun unsurlarını oluşturan bu organların ikinci grubuna "yürütme" deyimini kullanılmaktadır¹⁵.

Yapısal yönden tekli (monist) ve ikili (düalist) yürütme olarak iki ana tip içinde sınıflandırılmaya tabi tutulduğunu görmekteyiz¹⁶.

Tekçi (monist) yürütme modelinde; yürütme yetkisinin tümü tek bir organa aittir. Bu organ ise, yapısal yönden tek bir kişi olabileceği gibi, bir kurul da olabilir. Doğal olarak demokrasilerde bu tek kişiyi halk seçer. Dolayısıyla, bu sistemde yürütme organı da yasama organı gibi birinci elden demokratiktir. Tüm yürütme yetkisini kendinde toplayan kral, imparator, başkan gibi bir kişi tek başına hükümeti meydana

¹² Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 17. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, s. 424-427.

¹³ Teziç, (2014), s. 425-426.

¹⁴ Mustafa Okşar, **Hükümet Sistemleri Önceki Anayasalar ve Özellikle 1982 Anayasası Çerçevesinde Bakanlar Kurulu**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2013, s. 25-26.

¹⁵ Cengiz Gül, **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemlerinde Yürütme**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 46.

¹⁶ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 18. Baskı, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s. 297.

getirir. Yürütme yetkisinin tümünü elinde toplayan Amerikan başkanlık rejimi monist yürütme modelinin en iyi örneğidir. Başkan yetkisini kullanırken, kendi atadığı, sekreter adıyla anılan bakanlardan ve danışmanlardan yararlanır. Tekçi yürütme modeli kısaca, yürütmeye ilişkin politikaların belirlenmesinde ve uygulanmasında yürütme yetkisinin kaynağının tek kişide olmasıdır¹⁷.

Monist yürütme modelinin bir diğer türü doktrinde, kollezyal yürütme modeli olarak ifade edilmektedir. Bu sistemde yürütme yetkisini, eşit konumdaki üyelerden oluşan kolektif bir organ niteliğinde bir kurul kullanır. Meclis hükümeti sisteminin tipik örneği olan bu sistem İsviçre’de görünmektedir. Amerikan başkanlık yürütmesi ile İsviçre tipi “meclis hükümeti” yürütmesi, tüm yürütme yetkisinin tek bir organa verilmiş olması bakımından birbirine benzemekte ve bu yönüyle de monist yürütme tipine uymaktadır¹⁸.

Yürütme organının kuruluşunda ikinci ana tip olarak, düalist yürütme karşımıza çıkmaktadır. Bu yürütme modelinde yetki, bir kişi (devlet başkanı) ile bir kurul arasında bölüşülmüştür. Bu rejime düalist denilmesinin sebebi de iki başlı olmasıdır. Hükümetin başlarından biri sorumsuz ve tarafsız olan Devlet başkanı, diğeri ise sorumlu ve kolektif bir organ olan Bakanlar Kuruludur. Hükümetin bu şekli, parlamenter rejimde kendini göstermektedir¹⁹.

Devlet başkanı ile parlamento arasındaki ilişkiyi Bakanlar Kurulu sağlamakta olup, bu kurulu da devlet başkanı, genellikle parlamentodaki çoğunluk partisi üyeleri arasından yapacağı atamalarla belirler. Yürütme erkinin siyasal bakımdan sorumsuz bir kişi ile sorumlu bir kurul arasında paylaştırıldığı ve parlamenter rejimlerin de ayırt edici kriterlerinden biri olan düalist yürütme kendi içinde hangi yapıya ağırlık vermesiyle farklılık kazanır. Devlet başkanına üstünlük vermesi bakımından 5. Fransız Cumhurbaşkanı gibi, diğeri ise hükümet başkanına üstünlük tanıyan ikili yürütme modeli İngiltere, Almanya, İtalya, İskandinav ülkeleri olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰.

¹⁷ Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu; **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 17. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Şubat 2018, s. 335-337.

¹⁸ Özbudun, (2018), s. 297-298.

¹⁹ Atilla Özer, **Batı Demokrasilerinde ve Türkiye’de Hükümetin Kuruluş Yöntemleri**, Ankara: AİTİA Yayınları, 1981, s. 66.

²⁰ Gül, s. 51; Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 328.

Parlamentar hükümet sisteminin somut özelliklerinden olan iki başlı yürütme yapılanmasında, Devlet Başkanı, meşruti bir monark (kral) olabileceği gibi, bu makama seçilerek gelen Cumhurbaşkanı da olabilmektedir²¹.

İkili yürütme modelinde kurul olarak yerini alan kolektif yürütme birimi olarak Bakanlar Kurulunun iki önemli özelliği vardır bunlar; kurul üyelerinin devlet başkanı karşısında geniş bir özelliği vardır. Devlet başkanınca seçilmelerine rağmen parlamentoya dayanarak başkana karşı durabilirler. İkinci özellik ise; kabine kolektif bir organ olup kurul üyeleri arasında görevler açısından uzmanlaşma söz konusu ise de üyeler önemli kararları birlikte alarak kolektif sorumluluk oluşturmak durumundadır²².

Yürütme (icra) organının iktidarı, ülkenin hükümet sistemine ve siyasal rejimine göre değişiklik gösterir. Başkanlık sistemine sahip ülkelerde yürütme organı monist, parlamenter sisteme sahip ülkelerde düalist yapıdadır²³. Yürütme organının iktidarı asli ve sınırsız bir iktidar değildir. Yürütme organının kuruluş ve işleyişi anayasa ve kanunlarla düzenlenir. Yürütme organının sahip olduğu yetkiler, kendisine anayasa ve kanunla verilir. Nitekim yürütme organının işlemleri, ister bireysel ister düzenleyici işlem niteliğinde olsun, normlar hiyerarşisinde daima kanunların altında yer alır. Bu bakımdan yürütme yetkisi sadece anayasal değil, aynı zamanda kanunlarla sınırlı bir yetkidir. İşte bu sebeple diyebiliriz ki, yürütme iktidarı egemen bir iktidar değildir. Hatta yürütme iktidarı, egemen bir iktidar olmak bir kenara, yasama iktidarının altında yer alan bir iktidardır²⁴.

Kavramsal açıdan Bakanlar Kurulunu incelersek; Klasik demokrasinin temel unsurları hükümet ve parlamento olup, bunların devlet içindeki konumları ve karşılıklı ilişkileri ülkelerin siyasi rejimlerini belirlemede önemlidir²⁵. Bakanlar Kurulu, esas itibarıyla meclis ekseriyetinin hükümet planında görünüşüdür. Gerçekte kanun teklif etme ve bunları meclis önünde müdafaa etme, meclisi aydınlatma, alınması gerekli

²¹ Özbudun, (2014), s. 328.

²² Gül, s. 53.

²³ Kemal Gözler, **Devletin Temel Teorisi**, Bursa: Ekin Yayınları, 2007, s.242.

²⁴ Gözler, (2007), s. 86.

²⁵ Teziç, (2014), s. 425-428.

tedbirleri ortaya koyma ve en nihayet bunları uygulamak Bakanlar Kurulunun görevlerindedir²⁶.

Bakanlar kurulunu ifade edecek eş anlamlı sözcükler; yürütme, idare, siyasi iktidar, hükümet ve kabinedir. Bu sözcükler farklı anlamda kullanıldığı kadar biri ötekini ifade edecek biçimde de kullanılabilir²⁷. Yürütme, siyasal nitelikte olan hükümeti ve teknik nitelikteki idareyi ifade etmektedir²⁸. Yürütme erki, hükümet icra eder, memleketi idare eder ve Türk Hukukuna göre Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde ortaya çıkar ve toplanır²⁹. Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir. Görüldüğü gibi Bakanlar Kurulu, yürütmenin bir bölümünü oluşturur. İdare, esas itibarıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen siyasal amaçlar ve yasalar doğrultusunda, tarafsızlık ilkesi çerçevesinde, gerekli kararları alan ve uygulayan kamu kuruluşlarını ifade eder³⁰.

Yürütmenin, kendi içinde yer alacak bakanlıkları oluşturması ve buna bağımlı idari teşkilatın kurulması ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Kanunların uygulanabilmesi için, yürütme objektif nitelikte düzenleyici işlemler (tüzük-yönetmelik) yapar. Çünkü kanunlar, genel kurallar içerdiğinden bunların özel durumlara uygulanabilmesi için, daha somut ve ayrıntılı düzenleyici işlemlerle tamamlanmaları gerekmektedir. Ayrıca, kanunların uygulanması kamu düzeninin korunmasına bağlıdır. Zira kamu düzeninin korunmadığı bir ortamda kanunların uygulanması mümkün olmaz. Bu bakımdan kamu düzeninin korunması Bakanlar Kurulunun görevidir³¹. İdarenin en üst kademesini bakanlar oluşturur. Bakanlar Kurulu ise idarenin en yüksek kademesinde yer alıp deyim yerinde ise kumanda mevkilerinin bulunduğu bir siyasal kuruldur³².

Hükümet sözcüğünün bir metinde kullanıldığı bütün içinde geniş ve dar olmak üzere iki temel anlamı vardır. Geniş anlamda hükümet sözcüğü, alt kademedeki bağımlı

²⁶ Turan Güneş, **Parlamentar Rejimin Bugünkü Manası ve İşleyişi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 661, Hukuk Fakültesi No. 137, Ankara: Nazir Akbasan Matbaası, 1956, s. 94.

²⁷ Mehmet Turhan, **Hükümet Sistemleri ve 1982 Anayasası**, Diyarbakır: Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:9, 1989, s. 14; Teziç, (2014), s. 425-426.

²⁸ Turan Güneş, s. 16.

²⁹ Bağdatlı, s. 415.

³⁰ Yılmaz, s. 855.

³¹ Teziç, (2014), s. 433-435.

³² Turan Güneş, s. 17.

idarenin görevlerinin karşıtı olarak devletin üstün faaliyetlerini yerine getiren siyasi iktidarı ifade eder. Dar anlamda hükümet sözcüğü ise yürütme iktidarını elinde bulunduranların tamamını ifade eder³³.

Hükümet (Yürütme Organı), yasa koyucunun bulup çıkardığı ve halkın “egemen” olarak onaylayıp yürürlüğe koyduğu yasaları uygulayacaktır. Bu çerçevede görevi; yasaları uygulamak ve özgürlüğü sağlamaktır. Yurttaşlarla egemen varlığın karşılıklı ilişkilerini sağlamak amacıyla kurulmuş gerek yasaları yürütmek gerekse siyasal toplumsal özgürlükleri sürdürmekle görevli aracı bir bütündür. Yasama erki halkın elindedir ve ondan başkası bu erki kullanamaz ancak yürütme erki, halkın elinde olamaz çünkü bu güç özel göreve dayanır ve yasa uygulayıcısıdır. Öyleyse, kamu gücüne özgü öyle bir etken gerekir ki, halkın iradesi ve uygulayıcı gücü birleştirebilsin işte devlet içinde hükümetin varlığının da temeli budur³⁴. Hükümet kavramı, devlet başkanına göre hem daha geniş hem de farklı anlamlar içerir. En geniş tanımı, bir ülkenin kurumlar bütünü yani siyasal kurumların tümünü ifade eder. Bu anlamda hükümet rejimle eş anlamlı bir kavramdır. Halkın hükümeti kuran ve ona yetkiler tanıyan işlemi ise yasadır. Bu durumda yürütme gücünü kullanan idarecilerin yek bir görevi vardır o da yasaların gereğini yerine getirmektir. Parlamenter rejimde devlet başkanı dışında yürütme kısmını ifade eder. Yasama önünde sorumlu olan ve gerçek erki elinde bulunduran organdır. Hükümet, kurul şeklinde çalışan kolejyal bir organdır³⁵.

Hükümet sözcüğü, kullanıldığı yere göre devletin üst yönetim kuruluşu, devlet başkanı ve Bakanlar Kurulundan oluşan bütünü ya da yalnızca Bakanlar Kurulunu ve iktidarı ifade eder³⁶. Hükümet siyasal iktidarı belirlemek için en fazla kullanılan bir terimdir. Özellikle demokratik rejimlerde bir organ tüm siyasal iktidarı kullanamaz. Ancak kendisine tanınmış sınırlandırılmış bir alan içinde, iktidarın bir parçasını kullanabilir. Yürütme teriminde de dar anlamıyla siyasal iktidarın kastedildiği görülmektedir. Hükümetin dar anlamı niteliğindeki kabine, Bakanlar Kurulu’nu ifade

³³ Teziç, (2014), s. 424-425.

³⁴ Mehmet Akad ve Bihterin Vural Dinçkol, **Genel Kamu Hukuku**, 3. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2004, s.125.

³⁵ İbrahim Ö. Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri, (Genel Esaslar)**, 4. Baskı, İstanbul: Legal Yayınları, 2009, s.121; Akad ve Vural Dinçkol, s. 126.

³⁶ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I: Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No. 326, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1970, s. 6.

eder. “Başbakan hükümetin başıdır” denildiği zaman, dar anlamda Başbakanın kabinenin başı olduğu ifade edilir³⁷.

Kabinenin iki vasfı vardı: birincisi üyelerinin Devlet başkanının karşısında haiz oldukları otonomileridir: Devlet başkanı tarafından seçilmiş olmalarına rağmen kabine üyeleri, karar yetkisine sahiptirler. İkincisi, kabine kolektif bir organdır. Kabine üyeleri arasında bir görev ayrımı olsa da bütün esas kararları ortaklaşa alırlar ve bundan dolayı Parlamento'ya karşı siyaseten birlikte sorumludurlar³⁸.

Kıta Avrupasında parlamenter sisteme sahip ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de kabine ve hükümet, Bakanlar Kurulu ile eş anlamlı olarak kullanıldığı³⁹ için tezde bu sözcükler eş anlamlı olarak kullanılacaktır. Bu kapsamda 1982 Anayasasının 109 uncu maddesine göre Bakanlar Kurulu ya da yürütme iktidarı, yani hükümet ya da kabine, başbakan ve bakanlardan oluşur. Bu bağlamda tezde yer yer Bakanlar Kurulu ya da Yürütme iktidarı sözcükleri aynı anlamda kullanılacaktır.

2 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu Öncesi Yürütme Organı Olarak Bakanlar Kurulunun Tarihsel Gelişimi

21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yürütme organı yalnızca Cumhurbaşkanından oluşacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu bakımdan hükümet sistemi, “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi”ne dönüşmüştür. Tezin bu kısmında 6771 sayılı kanun öncesi, yürütme organının bir unsuru niteliğinde olan Bakanlar Kurulunun ortaya çıkışı ve tarihsel gelişimi içindeki yolculuğu anlatılacaktır. Tezin son bölümünde ise, 2017 Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanı hükümet sistemine geçiş aşaması ele alınacaktır.

³⁷ Tarık Zafer Tunaya, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul: Ekin Yayınları, 1982, s.158-159.

³⁸ Hüseyin Nail Kubalı, **Anayasa Hukuku Dersleri: Genel Esaslar ve Siyasi Rejimler**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 1417, Hukuk Fakültesi No. 312, İstanbul: Kurtulmuş Matbaası, 1969, s. 279.

³⁹ Turhan, s.16-17.

2.1 İngiltere’de Bakanlar Kurulunun Tarihsel Gelişimi

Parlamentar rejim İngilizlerin gereksinim ve emellerine son derece uygun bir biçimde tarihsel evrim sonucu kendiliğinden oluşmuş ve gelişmiş bir hükümet sistemidir. Kitlelerin siyasete yatkın olmaları parlamentarizm mekanizmasına yeni bir anlam vermekle beraber temel ilkelerinde herhangi bir değişiklik yapmamıştır⁴⁰. Parlamentar sistemin doğuşu ve gelişmesi İngiltere’nin siyasi tarihi ile çakıştığı⁴¹ için parlamentar sistemin menşesinde hareket noktamız ve tezde inceleme konusu İngiltere olacaktır.

Tarihteki devletlerin, devlet şekli genelde monarşiydi ve monarşilerin ilk döneminde, yasama, yürütme ve yargı yetkileri tamamen krala aitti. Ancak, zamanla, krallar, yargı yetkilerini mahkemelere; yasama yetkilerini ise yavaş yavaş ortaya çıkan parlamentolara devretti. Neticede kralların elinde sadece yürütme yetkisi kaldı. Krallar zamanla bu yetkinin kullanılmasında kendilerine yardımcı olmaları için bakanlar atadı. Ancak yine tarihsel gelişmeler sonucunda İngiltere örneğinde olduğu gibi kralların atadığı bakanlar, krallara karşı değil, parlamentolara karşı sorumlu olmaya başladı. Bu şekilde, bakanların parlamentoya karşı siyasal sorumluluğu esası ortaya çıktı. Bu süreç sonucunda parlamentonun güvenine sahip bakanlardan oluşan Bakanlar Kurulu, yürütme gücünün gerçek sahibi haline geldi⁴².

İktidarın ılımlı hale getirilmesi yönündeki arayışta erkler ayrılığı ilkesini ilk formüle eden düşünürlerin asıl hedefi, tebaanın haklarının güvence altına alınmasını sağlamaktı. Parlamentar rejim erkler ayrılığı kuramını da kapsayarak tarihsel süreç içinde, yavaş yavaş yürürlüğe konulmuştur. Zira bu gelişim yürütme ve yasama erklerinin farklılaşmasını sağlamıştır. Belli bir tarihsel süreçte ortaya çıkan parlamentar sistem, yeni bir organ olarak Bakanlar Kurulunun doğuşunu da ifade eder. Şu halde

⁴⁰ Esat Çam, **Devlet Sistemleri**, Der Yayınları, İstanbul 1987, s.11; Yaşar Gürbüz, **Karşılaştırmalı Siyasal Sistemleri**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1987, s. 47-57.

⁴¹ Turan Güneş, s.30.

⁴² Kemal Gözler, **Cumhurbaşkanı-Hükümet Çatışması (Cumhurbaşkanı Kararnameleri İmzalamayı Reddedebilir mi?)**, Bursa: Ekin Yayınları, 2000, s. 14.

parlamentoculuk tarihi, aynı zamanda Bakanlar Kurulunun kimliğini kazanmasıyla da çakışmaktadır⁴³.

Parlamente sistemin İngiltere’de doğuşu ve gelişimi kral/kraliçe ve kabine olmak üzere iki siyasi kuvvetin dengesi olarak görünmektedir. Bu denge, kabine adı verilen kuruluş sayesinde mümkün olabilmiştir. Kralın iktidarına yönelik ilk sınırlama Magna Carta (Büyük Şart) ile başlamış ve daha sonra parlamentonun oluşup etkinliğinin artmasıyla bu girişimler hep sürmüştür⁴⁴.

Esasen Magna Carta, baronların Krala başkaldırması sonucu, Kral tarafından kabul edilmiş bir belge niteliğindedir. Bu belge ile baronlar, sahip oldukları bir takım feodal ayrıcalıklara Kralın saygılı olmasını sağlamayı hedeflemişlerdir. Gerçekten de baronlara başkaldırı hakkının tanınması, olağanüstü vergilerin alınmasında baronların onayının alınması gibi şartlar birlikte değerlendirildiğinde bu amaç açıkça görülür. Dolayısıyla, bu belgeyi bir insan hakları bildirisi olarak değerlendirmek mümkün değildir. Bununla birlikte, bu belgenin üslubundaki esneklikler, daha sonraki süreçte insan hakları lehine yorumlanarak, dolaylı yoldan demokratik ilkelerin esin kaynağı haline dönüştürülmüştür. İngiltere’de anayasa adı verilecek bir belge yoktur fakat İngiliz ana tüzecinin başlıca 3 kaynağı vardır. Yasalar (Magna Carta), İçtihatlar (1611’de “Kral suç yaratamaz” kuralını getiriyor), Anayasal Görenekler (Parlamento yılda en az bir kere toplantıya çağırılır. Bakanlar Parlamento üyesi olmalıdır)⁴⁵.

Kral ve parlamento arasındaki çekişme sonucunda 1688’de parlamento tarafından yapılan bir darbeye son bulmuştur. Bu darbeden sonra Kral parlamentonun onayı ile tahtından uzaklaştırılmıştır. İhtilalden sonra parlamentonun etkinliği kesinlik kazanmıştır. Yürütme hükümetin göreviydi ve bir bakıma parlamentoya karşı sorumluydu. Buna karşın parlamento tam anlamıyla yasama erkini elinde tutmaktaydı. Başlangıçta tüm yürütme yetkilerini elinde toplayan Kral, bu yetkilerini yardımcısı ve özel konseyi ile birlikte kullanmaktaydı⁴⁶.

⁴³ Kaboğlu, (2009), s. 123-124.

⁴⁴ Çam, s. 16.

⁴⁵ Cem Eroğlu, **Çağdaş Devlet Düzenleri**, 4. Baskı, Ankara: İmaj Yayınları, 2005, s. 3-4.

⁴⁶ Gencay Şaylan, **Çağdaş Siyasal Sistemler**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No. 192, Ankara: Sevinç Matbaası, 1981, s.45.

İngiliz yürütmesinin en önemli kurumu olan kabineye kaynaklık eden kurum Privy Council'dir⁴⁷. Kabine kurulu, bütün Bakan, Devlet bakanı ve Devlet sekreterlerinin Başbakanın başkanlığında toplanmasında meydana gelen kuruldur. Üçüncü ve dördüncü cumhuriyet dönemlerinde bu kurul kabinenin tek genel toplantısıydı. Oysa beşinci cumhuriyet döneminde Devlet sekreterlerinin Bakanlar Kuruluna dahil edilmesi Bakanlar Kuruluyla kabine arasındaki farkı ortadan kaldırmıştır. Hukuksal açıdan Kabine Kurulu Bakanlar Kurulu için bir hazırlık organından başka bir şey değildir⁴⁸.

İngiltere'de yürütme gücünün odak noktası başbakan ve onun çevresinde yer alan en önemli bakanlardan oluşan kabine, Privy Council'in bir parçası olarak ortaya çıkmıştır. Bakanlar Kurulu, kâğıt üzerinde 500 dolayında üyeden oluşan fakat uygulamada 4-5 kişi ile toplanan Özel Konseyin içinden çıkmıştır⁴⁹. Özel konseyin kökeni orta çağda Taç'ın kendisine yardım etmeleri amacıyla topladığı heyetten çıkmıştır. 16. Ve 17. Yüzyılda parlamentonun gelişmesiyle bu topluluk Taç'a yalnız tavsiyede bulunan bir grup halini almıştır. Taç'a tavsiyede bulunan bu grup Özel Konsey (Privy Council) adını almıştır. 18. Yüzyıldan bu yana özel konsey devletin yürütme gücünün kaynağı statüsündedir. Ancak kabine hükümetinin gelişmesiyle Özel konsey önemini yitirmiştir⁵⁰.

Privy Council'in içinden ayrılan Bakanlar Kurulu, "Küçük Oda" da (cabinet) toplanmaktaydı. İngiliz Hükümetinde tüm bakanlar hükümet üyesi olmakla beraber, bunların yalnızca bir bölümü kabine üyesidir. Bu nedenle İngiltere'de hükümet ile kabine kavramları farklıdır. Hükümet, kabineyi de içeren, ancak ondan yaklaşık beş misli kalabalık olan, yüze yakın üyesi bulunan geniş bir birimdir. Bu nedenle İngiltere'de "Hükümet" ve "Kabine" kavramları aynı anlamda kullanılmamaktadır⁵¹.

Parlamente sistemin doğuş sürecinde, krallar ve parlamento mücadeleye girişmiştir. Bu mücadeleler sonucunda parlamente sistem doğmuştur. Çeşitli

⁴⁷ Eroğul, (2005), s.22.

⁴⁸ Özer, (1981), s.81.

⁴⁹ Hasan Hüseyin Memiş, **Diken ... Hükümet Sistemleri**, Ankara: Akasya Kitap, 2007, s.123; Cem Eroğul, (2005) s.23.

⁵⁰ Özer, (1981), s.93.

⁵¹ Eroğul, (2005), s. 24.

mücadeleler, bazen kralın bazen de parlamentonun üstünlüğü şeklinde oluşan süre boyunca parlamento gelişimine devam etmiş ve hukuki yetkilerini genişletmiştir. Kral, artık devletin sahibi olmaktan çıkıp sadece siyasi kuvvetlerden biri haline gelirken parlamento hükümet faaliyetlerinden bir kısmını ele geçirmiştir. Tüm yetkilerin ağırlıklı olarak hükümetin en önemli bakanlarından oluşan Kabinede ve Başbakanda toplandığını söylemek mümkündür. XVII. Yüzyılın başlarında İngiliz siyasi hayatında parlamento ve kral olmak üzere iki siyasi kuvvet bulunuyordu⁵². Bu dönemde İngiltere’de henüz iki kuvvet arasında hükümet beraberliğini temin edecek “kabine sistemi” yoktu. XVII. Yüzyılın ikinci yarısı, monarşinin yumuşadığı ve parlamentarizmin güçlenmeye başladığı dönemdir. I. ve II. Charles devrinde kabine adı verilen ve kralın itimat ettiği şahıslardan oluşan bir organ olarak bu organa önemli devlet işlerinin incelenmesi görevi verilmiştir. İlk devirlerde bu, sadece kralın şahsi hükümet vasıtalarından biriydi⁵³.

Tarihsel köken itibarıyla, Taç ile Avam Kamarası arasındaki iktidar mücadelesinin Avam Kamarası lehine sonuçlanması sonucu oluşan Kabine, Özel Konsey içinden çıkan bir hükümet organıdır⁵⁴. Küçük oda olarak da bilinen kabine, ilk kez İngiltere’de 1708 yılında kullanılmıştır. Kabinenin kökü, kralın özel konseyidir. Önceleri kral ve bakanların birlikte yaptıkları toplantılar, kabine toplantısı olarak adlandırılıyordu. Sonraları ise parlamentonun etkinliğinin artması ile birlikte kabine, başbakan ve bakanların bir araya gelerek yaptıkları toplantı olarak adlandırılmıştır. Kabine, şeklen Özel Konsey’in bir alt komitesi olmakla birlikte, gerçekte hükümetin en önemli ve yetkili organıdır⁵⁵. Kabine bilindiği üzere Kral tarafından atanır, fakat Parlamento’ya karşı sorumludur⁵⁶. Kısacası İngiltere’de kabine denince, başbakan ve bakanlar oluşan ve Avam kamarasına karşı siyasal açıdan sorumlu bir organ özelliği taşıyan, kabine gerileyen monarşi iktidarı ile yükselen temsili iktidar arasında doğan

⁵² Atilla Özer, **Başkanlık Hükümeti Sistemi ve Bu Sistemin Türkiye Açısından Uygulanabilirliği**, 2. Baskı, Ankara: İrmak Yayınevi, 1998, s.85.

⁵³ Turan Güneş, s. 36-38.

⁵⁴ Özer, (1981), s. 93.

⁵⁵ Eroğul, (2005), s. 24.

⁵⁶ William H. McNeill, **Dünya Tarihi**, Çeviren Alaeddin Şenel, 8. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi, 2004, s. 556.

geçiş niteliğinde bir tür tampon organ oldu. Bu nedenle parlamenter sistemi nitelendirmek için “kabine hükümeti” deyimini de kullanılır⁵⁷.

Kral I. Georges, Alman olduğu için ve İngilizce bilmediğinden devlet işlerini İngiliz nazırlarına bırakmış ve nazırların toplantılarına iştirak etmemiştir. Nazırların toplantısını idare edecek ve kralla ilişkileri kuracak bir kişiye ihtiyaç duyulmasıyla parlamenter sistemin en önemli unsuru olan “Başbakanlık” doğmuştur. Başbakanlık, fiilen 18. Yüzyıldan itibaren faaliyet gösteren bir siyasal kurum olmakla birlikte, “Başbakan” ünvanı ilk kez 1905 yılında resmen kullanılmış, 1937 yılında çıkarılan bir kanunla da yasal dayanağa kavuşturulmuştur⁵⁸. I. Georges zamanında İngiltere’nin resmi olmayan ilk başbakanı Robert Walpole’dır ve yirmi yıl işbaşında kaldıktan sonra parlamentonun oyu ile çekilmiştir böylece siyasi mesuliyet ilkesinin ilk uygulamasını oluşturmuştur⁵⁹.

18. Yüzyılın ortalarından beri parlamentoda çoğunluğu kazanan grup, hükümeti kuruyordu. Her ne kadar başbakan, kral tarafından resmen atanıyorsa da kral kendi keyfinin istediğini değil, parlamentodaki çoğunluk liderini başbakan olarak atıyordu. Hükümet, resmen kralın hükümeti sayılıyor; ancak parlamento tarafından denetlenip gerekirse düşürülüyordu⁶⁰.

İngiltere’de kraliçe Viktorya döneminde siyasal temsil sürekli bir temele oturunca kralın otoritesinin yerini kabinenin otoritesi almaya başlamıştır⁶¹. Kral/Kraliçe bu süreçte yürütme yetkisini parlamentoya karşı sorumlu Bakanlar Kurulu (kabine) aracılığıyla kullanmış ve giderek sembolik yetkilere sahip tarafsız bir devlet başkanı konumuna gelmiştir⁶². Böylece monarşik yürütmeden Bakanlar Kuruluna geçiş de tek bir kişiden kolektif bir organa geçiş biçiminde olmuştur. XIII. Yüzyılın başlarında mutlak monarşi olmaktan sıyrılarak meşruti monarşi olmaya yönelen İngiliz monarşisi, XVIII. yüzyılın başlarına doğru da parlamenter bir monarşi olmaya başlamış ve bu gelişim XIX. yüzyılda tamamlanarak İngiltere, dünyada parlamenter sistemin ilk klasik

⁵⁷ Turhan, s.16; Turan Güneş, s. 38.

⁵⁸ Eroğul, (2005), s. 24.

⁵⁹ Turan Güneş, s. 39.

⁶⁰ Şaylan, s. 57.

⁶¹ Yavuz, s. 152.

⁶² Kaboğlu, (2009), s. 132-133.

örneğini oluşturmuştur. Nitekim parlamenter rejimin İngiltere’de yerleşmesini sağlayan gelişmelerden birincisi, yasama yetkisinin ve siyasi kontrolün fiilen ve tamamen Avam Kamarasına geçmesidir. Diğeri de bütün yürütme yetkilerinin yine fiilen ve hukuken Kraldan ayrı ve Avam Kamarasına karşı sorumlu bir heyete yani kabineye geçmesidir⁶³. Kısacası, 19. yüzyılın başlarında parlamenter sistemin bütün müesseseleri tamamlanmıştır. Sorumsuz ve irsiyet esasına dayanan kral, sabit unsurdur. Avam Kamarası önünde siyasetinden müştereken sorumlu bakanlardan kurulu bir kabine, sistemin değişken unsurudur. Kabine, parlamento çoğunluğunun güvenine haiz olduğu sürece işbaşında kalabilir. Kral yetkilerini, bakanlar vasıtasıyla kullanmaktadır. Bu kabine, çoğunlukla aynı siyasi görüşü paylaşan şahıslardan oluşmaktadır. Hükümet fonksiyonunu kral ve kabine ile paylaşan iki meclis mevcuttur. Ancak asıl siyasi kuvvet Avam Kamarasında bulunmaktadır⁶⁴.

Günümüzde içeriği ve gerçek yapıcısı değişmiş olsa bile, devletin yüksek işlemleri, kralın imzası altında yapılmaya devam etmektedir⁶⁵. Ancak demokrasi düşüncesindeki gelişmeler sonucunda sorumsuz olan kralın artık tek başına işlem yapamayacağı, yaptığı işlemlerin geçerli olabilmesi için başbakanın ve ilgili bakanların veya en azından bir bakanın imza atması kuralı kabul edildi. Böylece birçok monarşide, özellikle İngiltere’de kralların karşı-imza kuralı ortaya çıktıtır. Günümüzde parlamenter monarşilerinde, yetkisiz olmalarına rağmen hala varlıklarını sürdüren ve Bakanlar Kurulu işlemlerini imzalayan devlet başkanlarının mevcudiyeti bu şekilde açıklanabilir⁶⁶.

Kabine, uzun tarihi gelişim sonucunda kralın, bütün yürütme yetkilerini kendisinde toplayan ve bugünkü İngiliz Anayasa sistemi içinde birinci derece önem taşıyan, kuruluşu ve işleyişi, daha ziyade teamüllerle düzenlenmiş bir anayasa organıdır. Parlamenter sistem, kral ile parlamento arasındaki mücadele başladığı andan itibaren daima bir gelişim geçiren, her zaman yeni bir yüz gösteren organik bir varlık olduğu

⁶³ Kubalı, s. 392.

⁶⁴ Turan Güneş, s. 40.

⁶⁵ Gözler, (2000), s. 14-15.

⁶⁶ Gözler, (2000), s.15; Turan Güneş, s. 40.

için günümüzde dahi İngiltere’de kralın, kabinenin ve meclisin yetkileri kesin bir şekilde tespit edilemez⁶⁷.

Yürütme Organı zaman içinde çağdaş işlevler ve görevler kazanmıştır ki yüklendiği işlevler, onu yalnızca kanunları uygulayan bir organ olmaktan çıkarmış ve siyasi kurumların “kalbi” yani “motoru” haline getirmiştir. Yürütme, artık bir atılım, karar ve öngörü organı niteliklerine sahip olmuştur. Şöyle ki; birincisi, yürütme artık kanunları ve parlamentonun kararlarını pasif bir biçimde uygulayan organ olmaktan çıkarak siyasi hayatta girişimi elinde bulunduran aktif bir organ halini almıştır. İkincisi, parlamento kararlarının uygulayıcısı olmaktan ziyade bir karar organı niteliği kazanması, bütçeyi hazırlamasında ve genişletilmiş bir düzenleme yetkisine sahip olmasında dikkati çekmektedir. Bütçe her ne kadar parlamento tarafından onaylansa da gelir gider tahminleri hükümet tarafından hazırlanmaktadır. Üçüncüsü; yürütme organı, toplumun geleceğine yönelik kalkınma planları hazırlar ve bu plan belgesi parlamentonun onayına sunulur⁶⁸. Bütçenin ortaya konulması, bütçe hakkı ile yakından ilgidir ve ilk olarak İngiltere’de uygulanmış ve kıta avrupasına yayılmıştır. Bütçe hakkının ilk belgesi büyük şart olarak bilinen Magna Carta’dır. Bu fermanla kamu gelirlerinin yanı sıra kamu giderleri de parlamentonun onayına sunulması gerekmektedir ve zamanla genellik ilkesine bağlı olarak hazırlanan bütçe ile devletim tüm gelir ve gider kalemleri muhabeleştirilmiştir. İngiltere’de bütçe tasarısını hazırlama görevi hükümete aitti, hazırlanan bütçe avam kamarasında görüşülerek Kabul edilir ardından lordlar kamarası onayına sunulurdu. Bu durum da esas olarak bütçe hakkının, parlamentoya ait olduğunun göstergesidir⁶⁹. Bütçe hakkı, kavramsal olarak vergi alma hakkı, yıllık bütçeyi onaylama hakkı ve harcamalara karar verme hakkından oluşmaktadır⁷⁰. Yasama organı, bütçe ile yürütmeyi harcamaları yapmak ve gelirleri toplamak için görevlendirir. Esas olarak yasamaya ait olan bütçe hakkı, yürütmenin denetlenmesi ve dengelenmesi, şeffaflığın ve katılımın sağlanmasıyla toplumsal ihtiyaçların belirlenmesi hususunda mutabakatın sağlanması için çok önemli bir role

⁶⁷ Kaboğlu, (2009), s. 130-131; Turan Güneş, s. 41; Kubalı, s. 393.

⁶⁸ Teziç, (2014), s. 439-440.

⁶⁹ M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Şubat 2011, s. 43-45.

⁷⁰ Elif Ayşe Şahin İpek, **Bütçe Hakkının Kullanılması Bakımından TBMM’nin Bütçe Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi**, Maliye Finans Yazıları, S.107, ss.69-108, 2017, s. 71.

sahiptir⁷¹. Yasama organı bütçe hakkına sahip tek organdır ve bu hakkı izin suretiyle yürütme organına vermektedir. Bütçe hakkının doğal bir sonucu da; yasama organının tüm dünyada, yürütmeyi gelir toplayıp gider yapmaya ve ulusal bütçeyi değerlendirmeye yetkilendirme yönünde anayasal bir gücü bulunmakta olduğunu görüyoruz⁷².

2.2 Türkiye’de Bakanlar Kurulunun Tarihsel Gelişimi

Osmanlıdan önceki Türk toplumlarında olduğu gibi Osmanlıda da devlet adamlarının her türlü kamu işini gözden geçirerek ve halkın dilek ve yakınmalarını dinlediği ve yürütme kararları almak üzere toplandığı divanlar bulunmaktaydı⁷³. Osmanlıda devlet işlerinin görüldüğü esaslı dairelere kapı denilirdi. 4 Mühim kapı bulunmaktaydı bunlar; sadrazam kapısı, şeyh-ülislam kapısı, defterdar kapısı, yeniçeri kapısı. Padişah başta olmak üzere devlet adamları halkla divanda temas eder ve devlet işlerini görür. Bunlardan en önemlisi, Divanı Hümayundur. Divanı Hümayun, Osmanlı yönetim sisteminde önemli bir yeri olup belirli görevlilerin belli zamanlarda padişah ya da sadr-ı azam (vezirazam, sadrazam) başkanlığında toplanmasıyla oluşurdu⁷⁴. Osmanlı İmparatorluğu'nun klasik devlet sistemi, mutlak monarşiydi. Tüm otorite ve yetkinin padişahın tekelinde toplandığı katı bir merkeziyetçilik vardı. Devlet yönetimi, padişahın doğrudan ve mutlak otoritesine dayandığından, onun yetkilerini sınırlandıracak hukuk kuralları ve bu kuralları etkili kılacak hukuki mekanizmalar yoktu⁷⁵.

16. Yüzyılın sonlarından itibaren, toplumsal yapıdaki çözümlere bağlı olarak hızla çözülme sürecine girilmiştir. Bu durumda yöneticiler çareyi sistemin ilk biçimine dönmekte aramışlar fakat 18. yüzyılın sonlarına kadar Osmanlı mutlak otoriteye bağlı eski sistemi sürdürmekte bulmuşlardır. II. Viyana bozgunundan sonra, yönetimi düzeltme çabalarındaki anlayışta değişiklik olmuş ve batı örnek alınarak yönetim

⁷¹ Ahmet A. Cilavdaroglu ve Birol Ekici, **Türkiye Büyük Millet Meclisinin Bütçe Hakkını Kullanabilme Kapasitesi**, Amme İdaresi Dergisi, C.46, S.3, Eylül 2013, ss. 59-88, s. 60.

⁷² Mehmet Alpertunga Avcı, **Yasamanın Birincil Güçlü Silahı Bütçe Hakkı: Teorik Bir Yaklaşım**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.19, S.1, ss. 69-80, 2015 s. 70-73.

⁷³ Muzaffer Sencer, **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, İstanbul: Alan Yayıncılık, 1986, s.49.

⁷⁴ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukuku'nun Umumi Esasları**, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, C.2, İstanbul: Hak Kitabevi, 1966, s. 651-652.

⁷⁵ Muzaffer Sencer, **Tanzimat'a Kadar Osmanlı Yönetim Sistemi**, Amme İdaresi Dergisi, C.17, S.2, Haziran, 1984, s. 21-44.

sisteminin modernleşmesi amaçlanmıştır⁷⁶. 1808 Sened-i İttifak ile Padişahın ve onun hükümetinin iradesi sınırlandırılmıştır. Paşalar ve Beyler arasında imzalanan bu belge ile Padişahın her istediğini yapabilecek gücü bulunmadığı ve belge ile çizilen sınırlar çerçevesinde hareket edebileceği belirlenmiştir böylece Sened-i İttifak, ilk olarak Padişahın iradesi üstünde tutulan belge niteliğini taşımıştır. Bu nedendir ki, Sened-i İttifak kamu hukukumuzda hukuk devleti yönünde atılan bir adım olarak nitelendirilmiştir⁷⁷. 1876 Anayasasına kadar Devlet Başkanı konumundaki Padişah, yürütme yetkisini de bünyesinde barındırıyordu. Tüm otorite ve yetkinin padişahın tekelinde toplandığı katı bir merkezîyetçilik vardı. Padişah yetkisinde kendisine yardımcı olmak üzere kendisinin tayin ettiği ve bugünkü şekliyle bakan diyebileceğimiz vezir adı verilen yardımcıları vardı⁷⁸.

Klasik Osmanlı yönetim yapısında yönetsel ve yargısal konularda yüksek danışma ve karar organı olan Divanı Hümayun'la 18. yüzyıl sonrasında onun yerini alan Meclisi Meşveret⁷⁹, gelenek olarak varlığını korumakla birlikte giderek işlevini ayrı kurullara bırakmaya başlamıştır. Bunlardan başta geleni II. Mahmut döneminde ilk Bakanlar Kurulu ya da hükümet görünüşünde beliren ve Tanzimat'la birlikte önemi ve etkinliği artarak bir yürütme organına dönüşen Meclisi Vükela'dır. Bu dönemde çağdaş hükümet anlayışına uygun olarak uzmanlaştırılmış alanlarda bakanlıklar kuruldu. 1868 tarihinden itibaren kanunlar, Meclisi Vükelada görüşüldükten sonra padişahın onayı ile yürürlüğe girmeye başladı⁸⁰.

Osmanlı imparatorluğunda padişahın yardımcıları var olmakla birlikte devletin başı olan padişahın mutlak kudreti olduğu için kuvvetler birliği söz konusudur. 1876 Anayasasına kadar yürütme organından bahsetmek mümkün değildir⁸¹. Ancak teorik olarak tek kişinin egemen olduğu bir monarşide bile, Padişahın çevresinde bir yönetici

⁷⁶ Sencer, (1984) Haziran, s.39.

⁷⁷ Zafer Gören, **Anayasa Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s. 34.

⁷⁸ Servet Armağan, **1961 Anayasası ve Bakanlar Kurulu**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2455, Hukuk Fakültesi No: 551, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s.5.

⁷⁹ Meşveret: Danışma kurulu; yöneticinin işlerini yürütürken, danışmanlarına başvurması. E. Yılmaz Hukuk Sözlüğü, s. 588; Hükümdarın, devleti idare ederken bazı konularda görüşlerini aldığı kurul. Esat Şener, **Açıklamalı-Madde Atıflı Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Seçkin, Yayınları, 2001, s. 516; Danışma, iki veya daha fazla kişinin birbirleriyle fikir alışverişinde bulunması. http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c7e38fd21c2b6.80057624 (05.03.2019)

⁸⁰ Armağan, (1978), s.5.

⁸¹ Servet Armağan, (1978), s.5 .

kadro, bir idareci grup ya da sınıf bulunmaktadır⁸². Tüm eski devletlerde olduğu gibi Osmanlı'da da devletin gücünü merkezi otorite oluşturmaktaydı ve devlet sistemi mutlak monarşiydi.

19. Yüzyılın başlarına kadar mutlak bir otorite sahibi güç olarak karşımıza çıkan Padişah, devletin devamını temin etmek ve politikasını sürdürmek için temel erkleri tek başına kullanmakta ve bu yetkileri kullanırken örf ve İslam hukukundan yararlanmaktaydı⁸³. Tanzimat döneminin açılmasını sağlayan Gülhane Hatt-ı Hümayunu-Tanzimat Fermanı (1839), kişisel haklara ağırlık veren, kişinin can, mal, ırz ve konut güvenliğini sağlamayı amaç edinmiştir. Bu fermanla Padişah, kendi mutlak gücünü kendi iradesiyle sınırlamıştır ve yetkilerinin önceden konulan hukuk kurallarına bağlı olacağını taahhüt etmiştir⁸⁴.

Tanzimat Fermanı, ruhen ve lafzen bir anayasa değildir ancak Türkiye tarihi için anayasalcı bir harekettir. Fermanda eşitlik, güvenlik ve “kanunsuz suç ve ceza olmaz prensibi” gibi yenilikçi kavramlar getirilmiştir. Tanzimat yönetimde yasallığın getirilmeye çalışıldığı bir dönemdir. Osmanlı tebaasının can, mal güvenliği ve ekonomik uğraşısının korunması, geliştirilmesi bunun kanunlarla sağlanması gibi amaçlara yönelik bir örgütlenme Tanzimat Fermanı'nın ilanı ile başladı ki bu gelişim parlamento kurumunun da gelenek olarak temelini oluşturacaktı. 1854'te “Meclisi Valayı Ahkam-ı Adliye”nin görevleri arttığından idari karar ve yargılama yetkilerinin bir kısmı Meclis-i Ali-yi Tanzimat'a devredildi. Esasen bu istişari meclislerinin yasama ve denetim görevini padişah adına yürütmesi bütün monarşilerde görünür. Osmanlıda da meşveret geleneği vardı. Ancak Tanzimat'la idari modernleşme dolayısıyla bu organların sayısı arttırılmıştır ki bu organlar ileride kurulacak olan parlamento ve bakanlıkların doğmasını sağlamış oldular⁸⁵. Tanzimat Fermanı'nın bu yönüyle anayasal bir rejime yaklaşılmıştır. Tanzimat Fermanı'nda yer alan bu yenilikçi ilkeler dolayısıyla onun Türkiye'nin ilk haklar beyannamesi olduğu ileri sürülmüştür⁸⁶.

⁸² Tarık Zafer Tunaya, (1982), s.157.

⁸³ Coşkun Üçok, Ahmet Mumcu ve Gülnihal Bozkurt, **Türk Hukuk Tarihi**, 10. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2002, s. 186.

⁸⁴ Suna Kili, **Türk Devrim Tarihi**, 9. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2005, s. 228.

⁸⁵ İlber Ortaylı, **Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi**, 3. Baskı, Ankara: Cedit Neşriyat, 2008, s. 404-416.

⁸⁶ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2000, s.16.

Padişahın yetkisinin ve kanunların uygulanmasındaki etkisinin devam ettiği ve kendisine etkin bir sınırlamanın getirilmesinin söz konusu olmadığı görülmektedir. Tanzimat fermanıyla, düzenli vergi sistemine geçilerek bütün uyrukların kanun önünde eşitliğinin sağlanması taahhüt altına alınmıştır. Diğer yandan üzerinde durulması ve belirtilmesi gereken bir özellik de bu fermanın Padişah ile hükümet arasında ilan edilmiş ve kamuya açıklanmış sözleşme olmasından kaynaklanan bir yasama-yürütme ayrımı yapıyor izlenimi vermesidir⁸⁷.

Aynı zamanda Gülhane Hatt-ı Hümayun'la getirilmek istenen düzenlemelerin Islahat Fermanı'yla (1856) gerçekleştirilmeye çalışıldığını görmekteyiz. Doğrudan doğruya Sadrazama hitaben ele alınan Islahat Fermanıyla anayasal gelişim açısından halkın temsil edilmesi yeniliği esas alınıyordu. Ayrıca bu ferman döneminde de yeni ve sürekli bir takım danışma kurullarının oluşturulduğu görülmektedir⁸⁸. Yürütme işleviyle ilgili görevler kendi alanlarında ihtisaslaşan birden fazla kuruma verilmiştir. Divan-Humayun, 18. Yüzyılda fonksiyonları azalmış ve toplanamaz olmuşken, onunla mukayese edilemeyecek genişlikte ve uzmanlıkta meclisler ortaya çıkmıştır. Esasen Tanzimat asrı nezaretlerin ortaya çıktığı ve merkezi hükümette ihtisaslaşmanın başladığı dönemdir. Meclis-i Vükela (Bakanlar Kurulu), Divan'ın yerini almıştır. Sözü edilen bu meclisler 1877'deki ilk Osmanlı Parlamentosunun çekirdeğini oluşturmuştur. Babıali meclisleri Avrupa örneğine göre kurulan kurumlardır ve padişaha veya onun mutlak vekilliğine bağlı, onun tarafından tayin edilen ve ayrı bir idare ve teşrii kuvvet olmaktan ziyade yürütmeye ve padişaha bağlı, ama onun adına reformları yürüten, araştıran, eleştiren ve aktif olarak ta yürütme kuvvetinin içinde yer alan görevlilerden oluşan kurallardır. Aslında Tanzimat döneminde merkezi idarenin en önemli özelliği, danışma ve yürütme kurullarının çokluğudur. 19. Yüzyılın son çeyreğinde oluşan Heyet-i Vükela, yani bugünkü Bakanlar Kurulu, yetkili ve merkezi hükümet organı olarak ortaya çıkana kadar, bu meclislerin yanında bariz olmayan bir kurul gibiydi. Bu meclisin kararları Padişahın onayına bağlıydı⁸⁹.

⁸⁷ Yavuz Atar, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 38-39.

⁸⁸ Niyazi Berkes, **Türkiye'de Çağdaşlaşma**, 10. Baskı, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2006, s. 215.

⁸⁹ İlber Ortaylı, s. 482-483.

Tanzimat döneminde bakanlık görevleri daha belirlenmiş olmakla birlikte, bakanlar eskisi gibi yine padişah tarafından ayrı ayrı atanıyor, her biri padişaha karşı birbirlerinden ayrı olarak sorumlu oluyorlardı. Bakanların geleceği padişahın elinde ya da onun çevresindeki kişilerin etkisi (bunların arasında büyük devletlerin elçileri de vardı) altındaydı. Bu yüzden Tanzimat hükümetleri sürekli, dayanışmalı ve tutarlı hükümetler olmamışlardır. Ayrıca bugünkü anlamıyla Başbakan olarak nitelendirilebilecek olan Sadrazamın, devamlı değiştiği görülmektedir. Gerçekte yapılmak istenen yeniliklerin uygulamaya konulması ve gerçekleştirilmesi, gerekli tedbirleri uygulamaya kararlı bir yürütme organının devamlı olarak (hükümet istikrarı) iş başında kalmasını zorunlu kılmaktaydı⁹⁰. Bu şekildeki bir yürütme yapılanmasıyla Tanzimat dönemi reformlarının beklenen amaca ulaşamaması kaçınılmaz olmuştur.

Tanzimat Fermanı ile Meclis-i Vala'nın yapısını ve işleyişini düzenleyen iki adet nizamname yapılmıştır. Buna göre başkan olarak görev yapan "Meclis-i Vala Reisi" vezirlik ve müşirlik⁹¹ rütbesinde bulunan kişiler arasından sadrazam ve hükümetçe seçilmiştir. Aynı zamanda hükümet üyesi de olduğu için meclis ile hükümet arasındaki koordinasyonu sağlamıştır. Hükümet de başkan vasıtasıyla meclisi denetim altında tutmuştur. Böylece yasama ve yürütme organları arasındaki ilişkileri düzenlemek meclis başkanının görevi olmuştur. Başkanın meclis üzerindeki yetki ve otoritesi tam olmasına rağmen meclise ilişkin yaptığı işlemler sadaret ve padişahın onayına bağlıdır⁹². Padişah, tek yanlı iradesini yansıtan bu fermanla kendi şahsında temsil ettiği devletin mutlak iradesini, yönetimin yeniden düzene girmesine kadar, belli ölçülerde sınırlandırmakta ve anayasal monarşinin yolunu açmaktadır⁹³.

Tanzimat ve Islahat Fermanları genel olarak, siyasal, toplumsal ve felsefi bir görüşten kaynaklanan ilkelerin açıklandığı hukuksal bildirimler ya da insan hakları bildirimleri niteliğindedir. Esasen fermanlarda doğal hakların açıklanması değil, Padişah tarafından verilmiş birer lütuf ve bağış niteliğindedir. Bu bağlamda fermanların olumlu

⁹⁰ İrem Karakoç, **1876 Tarihli Kanun-ı Esasi'de Yürütme Organı**, DEÜHF. Dergisi, C.8, S.2, İzmir 2006, s. 115-149.

⁹¹ Müşir; gösteren, gösterge, mareşal, Mehmet Ziya Pakalın, **Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü**, Ankara 1993 MEB Yayınları, s. 636; Esat Şener, **Açıklamalı-Madde Atıflı Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2001, s. 571.

⁹² Mehmet Seyitdanlıoğlu, **Tanzimat Devrinde Meclis-i Vala (1838-1868)**, Ankara: TTK Yayınları, 1994, s.77-80.

⁹³ Şükrü Karatepe, **Darbeler, Anayasalar ve Modernleşme**, 4. Baskı, İstanbul: İz Yayıncılık, 2009. s. 59.

tek yönü; düşünceleri ve bilinçleri zamanla etkileyerek var olan siyasi rejimin meşrutiyet rejimine dönüşmesini sağlamıştır⁹⁴.

2.2.1 1876 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, padişahların bazı konulardaki yasama yetkilerini özel bir kurula devretme geleneğinin, II. Mahmut döneminde başladığını söylemek mümkündür⁹⁵. Meşrutiyet yönetiminin temelini oluşturan Kanun-i Esasi, aynı zamanda açılması öngörülen Meclisin kuruluş, işleyiş ve yetkilerini de belirlemiştir. Modern bir anayasada, fertlerin hukuki ve siyasi durumları hakkında mevcut olması gereken esasların hemen hepsine bu Anayasa'da rastlanılabilmektedir. Ancak uygulama olanağı bulamayan bu anayasa ile, sadece padişahın var olan yetkileri yazılı hale getirilmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, en azından anayasal demokratik siyasetin temel kavramlarından olan temsil, Parlamento ve muhalefetin gelişmesini sağlama yönünde katkısı olmuştur⁹⁶.

Bugünkü anlamda ilk parlamento ise, ilk kez 1876 tarihli Anayasa (Kanun-i Esasi) ile kurulmuş ve bu Anayasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte parlamenter sistem geleneği başlamıştır. Anayasa metni hazırlanırken, dönemin Avrupa'da yürürlükte olan anayasaları incelenmiş ve sonunda 1831 Belçika Anayasası ile ondan esinlenilerek hazırlanan 1850 Prusya Anayasası örnek alınmıştır⁹⁷. Türk tarihinde, 1921-1924 yıllarında uygulanan meclis hükümeti dönemi ile kısa süreli ara rejimi bir yana bırakırsak, ülkemizde parlamenter sistem geleneğinin yüzyıldan fazla bir geçmişe sahip olduğunu söyleyebiliriz. Anayasa, halk ya da onun temsilcisi durumundaki bir yasama organı ya da kurucu meclis tarafından değil, hiçbir temsili niteliği bulunmayan, üyelerinin tamamını padişahın atadığı özel bir komisyon tarafından padişahın isteklerine göre hazırlanmış ve yine padişahın tek taraflı iradesi ile yürürlüğe konulmuştur⁹⁸. Bu

⁹⁴ Zafer Gören, s. 36-37.

⁹⁵ Gülnihal Bozkurt, **Osmanlı Devleti'nde Parlatonun Evrimi**, Milli Egemenlik ve Demokrasi Kurultayı, Ankara: TBMM Yayınları No. 77, 1995, s. 80.

⁹⁶ Müzehher Yamaç, **İlk Anayasa (1876 Kanun-i Esasi)**, Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, C.3, S.5, 2014, ss. 54-68, s.59.

⁹⁷ Coşkun Üçok ve Ahmet Mumcu, **Türk Hukuk Tarihi**, 15. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi Yayınları, 2011. s. 52.

⁹⁸ Muzaffer Sencer, **Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat Sonrası Siyasal ve Yönetmel Gelişmeler**, Amme İdaresi Dergisi, C.17, S.2, Eylül 1984, s. 58.

nedence 1876 Anayasası'nın, kaynağını Batı anayasalarında olduğu gibi ulusal bir hareketten değil, padişahın tek taraflı iradesinden alan, ferman niteliğindedir⁹⁹.

1876 Anayasası, mutlak monarşiden meşrutı monarşiye; bir başka deyişle, padişah iradesinin üstünde halkın temsilcilerinin oluşturduğu parlamento tarafından yapılan kanunların olduğu, padişah iradesinin de kanunlara uygun olması gerektiği bir rejime geçmek amaçlanmıştır¹⁰⁰. 1876 Anayasası ile ilk parlamento kurulmuş olmasına rağmen getirilen sistem, parlamenter bir sistem olmaktan uzaktır¹⁰¹. Kanun-i Esasi, devletin genel yapısını, organlarını, bunlar arasındaki ilişkileri ve kişilerin hak ve özgürlüklerini düzenlemiş ve böylelikle ilk kez Osmanlı İmparatorluğu'nun hukuksal durumu yazılı bir anayasa ile belirlenmiştir. Esasen bu anayasa ile padişahın yetkilerine hiçbir sınırlama getirilmemiş, yasama ve yürütme güçleri yine padişahda toplanmıştır¹⁰².

1876 Anayasası, yasama yetkisini padişahla paylaşan, Heyet-i Ayan ve Heyet-i Mebusan olmak üzere iki meclisten oluşan Meclis-i Umumi adında bir parlamento kurmuştur. Padişah yürütme organının asıl kurumudur. Heyet-i Ayan üyeleri ömür boyu görevde kalmak üzere padişah tarafından atanmaktadır. “Heyet-i Mebusan” adı verilen ikinci meclisin üyeleri ise iki dereceli seçimle halk tarafından seçilmektedir. Ve seçimle gelen ilk Osmanlı kurumudur. Bunun anlamı şudur; “Millet” bir siyasal varlık düzeyiyle yeni anayasal düzenin bir unsuru haline gelmiştir ve Padişah artık egemenlik hakkının mutlak sahibi olamaz. Bu anayasada millet adı tam olarak konulmasa da Padişahın mutlak egemenlik hakkının hem rakibi hem de ortağı konumuna getirilmiştir¹⁰³.

1876 Anayasasında devletin ve yürütmenin başı Padişaktır. Yürütme erki m.3, m.4, m.5, ekber evlat sistemine göre getirtilen ve hilafeti de kapsamak üzere Padişaha aittir¹⁰⁴. Anayasanın 7. maddesinde, Padişahın yetkileri şöyledir; Bakanların tayin ve azli, para bastırmak, antlaşma yapmak, savaşa ve barışa karar vermek, silahlı kuvvetlere

⁹⁹ Karatepe, (2009), s. 88.

¹⁰⁰ Ali Fuat Başgil, **Esas Teşkilat Hukuku Türkiye Siyasi Rejim ve Anayasa Prensipleri**, İstanbul: Baha Matbaası, 1960, s. 84.

¹⁰¹ Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku, Anayasa Metni ve 11. Protokole Göre Hazırlanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, 17. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, Mart 2010, s. 115.

¹⁰² Üçok ve Mumcu, s. 339.

¹⁰³ Orhan Aldıkaçtı, **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1960, s. 55; Atilla Özer, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 69-70.

¹⁰⁴ Yamaç, s.60.

komutanlık etmek, kanunların uygulanmasını göstermek, devlet dairelerinin işleyişi ile ilgili tüzükler çıkarmak, mahkemeler tarafından verilen cezaların affedilmesine karar vermek, Meclisi-i Umumi'nin toplanmasına ve Heyet-i Mebusan'ı feshetmek gibi önemli yetkilere sahiptir. Sonuç olarak bu anayasa ile sistemde özlü bir değişiklik yapılmamış olduğunu ve o zamana kadar yazılı anayasası bulunmayan imparatorluğa hâkim olan padişahın, bundan sonra yazılı bir anayasa düzeni içinde aynı hakimiyete sahip olacağı anlaşılmaktadır¹⁰⁵.

Parlamente sistemlerinde Devlet Başkanı, sahip olduğu yetkilerini yasama organına karşı sorumluluk üstlenen Bakanlar Kurulu aracılığıyla kullanabilmekte iken; Padişah, yetkilerini doğrudan kendisi kullanmaktadır. Halk yerine padişahın sınırsız yetkilerini onaylayarak pekiştiren bu anayasa, bireylere tanınan hakları, siyasal ve hukuksal yaptırımdan yoksun bıraktığı gibi, kendisini herhangi bir yaptırıma da bağlamış değildir¹⁰⁶.

1876 Anayasasına göre Padişahlık ülkenin en yüce ve en yetkili kurumudur. Padişah kutsal ve sorumsuzdur. Yürütmenin başı padişaktır, Bakanlar Kurulu (Heyet-i Vükela), Padişah tarafından seçilip atanan kimselerden oluşmaktadır ve kaderleri doğrudan padişahın iradesine bağlıdır. 1876 Anayasası'nın temel özelliği, padişahlık onurunu, ülkenin en yetkili ve yüce değeri olarak kabul etmesidir. Hükümet, yasamaya karşı siyaseten sorumlu değildir, Bakanların cezai sorumluluğu Padişahın onayına bağlıdır¹⁰⁷. Ayrıca, Anayasanın 5. maddesinde padişahın kutsal ve sorumsuz olduğunun anayasal temele oturtularak eskisine göre daha da güçlendirmektedir¹⁰⁸. 27-38. Madde arasında "Vükelay-ı Devlet" (Bakanlar Kurulu), başlığı altında yürütme organının özellikleri belirtilmektedir. Bakanlar Kurulu, Sadrazam başkanlığında toplanarak, devletin iç ve dış işlerine ilişkin önemli kararlar alırdı. Alınan kararların icrası, Padişahın iradesinin alınması koşuluna bağlanmıştı (m. 28, 29). Anayasada, biçimsel olarak Padişah ve Bakanlar Kurulundan (Heyeti-i Vükela) oluşan ikili bir yürütme

¹⁰⁵ Emin Memiş, **Türkiye'de Anayasa Gelişimleri Eğrisi (1808- 2011) Anayasa Hukuku Notları**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011, s. 69; Özer, (2012), s.68.

¹⁰⁶ Sencer, (1984) Eylül, s.58.

¹⁰⁷ Cem Eroğul, **Anatüzeeye Giriş (Anayasa Hukukuna Giriş)**, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayın evi, 2007, s. 220-221.

¹⁰⁸ Orhan Aldıkaçtı, s. 53.

yapılanması düzenlenmiştir¹⁰⁹. Bakanlar Kurulunun tüm otorite ve yetkileri Padişapta toplanmıştır, Kabine, kararı uygulamak için Padişahın onayına muhtaçtır.

1876 Anayasası Padişahın maddi ve manevi hak ve yetkilerini, anayasalaştırmaktadır. Anayasaya göre devletin başlıca organları “Padişah” ve “Meclis-i Umumi (yasama meclisi)” ve “Mahkemeler” olmak üzere sınırlandırılmıştır. Eğer Belçika ve Fransız anayasalarından aktarılan esaslara sadık kalınsa idi, devletin bu temel organları arasında bir tür denge yani kuvvetler ayrılığı olacaktı ve yasama gücü ile yürütme gücü, her biri kendi yetki ve görev alanlarında birbirini denetleyebileceklerdi. Oysa Kanun-i Esasi, egemenliğin sadece padişaha ait olduğunu ve padişahın bu gücü doğrudan doğruya Tanrı’dan aldığını bildirmekteydi.¹¹⁰

Sadrazam ve bakanlar gerek statü ve gerekse yetki bakımından, günümüzde Başbakan ve bakanlardan farklıydı. Bakanlar, parlamentonun değil de Padişahın vekili ve onun işlerine bakan kişilerdi. Aynı zamanda Bakanlar Kurulunun parlamentoya karşı siyasal sorumluluğu da bulunmamaktaydı, parlamento tarafından denetlenmesi ve bunun sonucunda görevine son verilmesi de mümkün değildi. Bu bağlamda, gerçekten Padişahın anayasal bir sistemde, Bakanlar Kurulunun ve parlamentonun sahip olması gereken pek çok yetkiye sahip olduğu görülmektedir¹¹¹.

1876 Anayasasına göre, hükümetin parlamentoya karşı siyasal sorumluluğunun olmamasına karşın, Padişahın parlamento üzerinde önemli etkisi bulunmaktaydı. Padişahın; vekilleri, Sadrazamı ve Şeyhülislamı atamak ve görevden almak, silahlı kuvvetlere komutanlık etmek, şeriat hükümlerini ve yasaları yürütmek, meclislerin çalışma takvimi ve gerekse parlamentoyu fesih yetkisi parlamento üzerindeki etkilerinden başlıcaları idi. Yürütmenin düzenleyici işlem yapma yetkisi bakımından da asıl yetkili kişi Padişahı.

Kısacası, 1876 Kanun-i Esasisi ile Osmanlı, parlamentosu olan bir sistem getirmekle birlikte, esinlendiği Fransa (1875) ve Belçika (1830) anayasalarında olduğu

¹⁰⁹ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş-Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, 14.Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2009, s.167.

¹¹⁰ İlhan Arsel, **Şeriat Devleti’nden Laik Cumhuriyet’e, (Teokratik Devlet Anlayışından Demokratik Devlet Anlayışına)** 5. Baskı, İstanbul: Kaynak Yayınları, 2004, s. 62-63.

¹¹¹ Gözler, (2009), s.168.

gibi bir meşrutî monarşi kuramamıştı. Ve Kanun-i Esasinin kurduğu hükümet sistemini, bu haliyle parlamenter sistem olarak tanımlamak mümkün değildir.

İlk Türk Anayasası olarak kabul edilen “Kanun-i Esasi”, devlet iktidarının tüm yetkilerini padişahın hükümranlığında toplamıştır. Aslında padişahın egemenlik haklarına bir kısıtlama getirmemekte ve yürütme yetkisini tamamen elinde bulundurmasına bir anlamda da anayasallaştırmasına imkan sağlıyordu. Başkanlığını sadrazamın yaptığı, bütün üyelerinin padişah tarafından atanıp azledildiği Bakanlar Kurulu (Heyet-i Vükela), padişaha karşı sorumlu idi ve böylece padişah hem yasama hem yargı üzerinde olağanüstü yetkilere sahipti. Bu koşullar içinde halkın temsilcilerinin padişahı denetlemesi kolay değildir ve bu durumun parlamenter bir rejimle uyuşması mümkün değildir¹¹².

1909 değişiklikleri sonrası için yürütme organı değerlendirildiğinde ise; devletin monarşik ve teokratik yapısının olduğu gibi korunduğu görünmüş ve hatta dinsel özelliği daha da pekiştirildiği görünmüştür. 1909 Anayasasının dayandığı en temel ilke, devlet işlerini birbirinden ayırarak bunları ayrı organlara bırakmak ve bu organlar arasında çalışma birliği ve karşılıklı denetim ilişkisi kurmak olmuştur¹¹³. 1909 değişikliğini kısaca şu şekilde ifade edebiliriz; organların kuruluşu, yetkileri ve aralarındaki ilişkiler bakımından monarşi sınırlandırılmıştır. Ancak yine devletin başı ve en yüksek organı Padişah'tır. Padişah Meclis-i Umumi'de anayasaya bağlılık andı içme yükümlüğüne girdiği gibi ödenekleri de yasaya bağlanmıştır. Ayrıca, Bakanlar Kurulu üzerindeki etkilerini büyük çapta yitirmiştir. Bakanlar Kurulu Meclis-i Mebusan'a karşı sorumludur¹¹⁴. 1909 değişiklikleri, Padişahın yetkilerini kısar, Meclisi Mebusan'ın yetkilerini arttırır. Bakanlar Kurulu'nun meclise karşı sorumlu olduğu açık olarak saptanmıştır. Sultanın meclisi dağıtma esası, Ayan Meclisinin onayı ve 3 ay içinde yeni seçim yapılmasına bağlanır. Aynı zamanda kanun teklifi yapabilmek için Padişahın izin verme yetkisi de kaldırılmıştır. Meclis-i Umumi'nin kabul ettiği kanun tasarısı Padişahça 2 ay içinde onanmalıdır. Padişahın meclisi dağıtma esası, Ayan Meclisinin

¹¹² Yamaç, s.66.

¹¹³ Sencer, (1984) Eylül, s.60.

¹¹⁴ Bülent Tanör, **Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri**, 24. Baskı, İstanbul: Yapı kredi Yayınları, 2014, s.193.

onayı ve 3 ay içinde yeni seçim yapılmasına bağlıdır. Böylece Kanun- i Esasi II. Meşrutiyetle birlikte demokratik bir meşruti monarşi rejimine varışı simgeler¹¹⁵.

İktidarın yeniden düzenlenmesi konusunda monarşik ve teokratik devlet yapısında bir değişiklik olmamıştır. Devletin monarşik yapısı korunarak ırsi monarşi sürdürülmektedir (m.5). Teokratik yapı pekiştirilmekte ve padişah hem şeriata bağlılık yemini etmekte (m.7) hem de padişaha şeriatı koruma görevini yüklenme şartı getirilmektedir. Padişahın 1876 metnine göre sahip olduğu haklar saklı tutulmuş, hatta arttırılmış gibiyse de kendisi bunları doğrudan doğruya kullanamaz hale gelmiştir. Çünkü Padişah sorumsuz olduğu gibi Bakanlar Kurulu da artık ona karşı değil, Mebusan Meclisi önünde sorumludur. O halde kurulan parlamenter hükümet sistemi içinde Padişah, kendisine verilmiş gibi görünen bütün yetkileri ancak sadrazam ve ilgili bakanın onayı ile kullanabilecektir. Bakanlar Kurulunun bir konuyu görüşmek için Padişah'tan izin alma şartı da kalkmıştır bütün bunlar yürütme yetkisinin padişah'tan çıkarak Bakanlar Kuruluna kaymakta, siyasi ve fikri birliği olan bu kurul, yürütme yetkisinin gerçek sahibi olmaktadır¹¹⁶.

1909 değişiklikleriyle her şeyden önce “Parlamenter Rejim” mekanizması kurulmuştur. Yürütme ve Yasama güçleri arasında denge yaratılmaya çalışılmış, bunun için de bir yandan hükümetin parlamento karşısında siyaseten sorumlu tutulması sağlanmış olup diğer taraftan yasamanın yürütmeyi dağıtılabilmesi demokratik esaslara dayandırılmıştır¹¹⁷.

1909 Kanun-i Esasi'nin en önemli kurumu, artık Padişah değil, Meclisi Mebusan'dır. Padişahın Meclis karşısındaki yetkisi kısıtlanmıştır. Yürütme ile ilgili en önemli değişiklik, Padişahın atadığı bakanların hem teker teker hem de toplu olarak, Meclisi Mebusan önünde siyaseten sorumlu olacağını kabul edilmesidir. Yürütmenin yetkilerindeki bu kısıtlamaya karşılık, yasamanın yetkileri önemli ölçüde arttırılmıştır. Meclis çoğunluğu istediği takdirde, olağanüstü toplantı yapılabilecek, meclis başkanları

¹¹⁵ Emin Memiş, s. 78.

¹¹⁶ Tanör, (2014), s. 192-193.

¹¹⁷ Arsel, s. 66-67.

meclis içinden serbestçe seçilebilecektir¹¹⁸. Böylece “kabine usulü” Osmanlı kamu hukukuna kesin girişini yapmıştır¹¹⁹.

Padişah göreve başladığında, Meclis-i Umumi önünde, anayasaya, şeriata, vatana ve millete bağlı kalacağına yemin edecektir (m.3). Yapılan değişikliklerle padişahın sahip olduğu yetkiler korunmuş, hatta artırılmışsa da (m.7) padişah bu yetkileri doğrudan doğruya kullanamaz. Çünkü padişah “sorumsuz” olduğu gibi, Bakanlar Kurulu da artık ona karşı değil, Mebusan Meclisi önünde sorumludur. Böylece Padişah kendisine verilen bu görev ve yetkileri ancak sadrazam ve ilgili bakanların onayları ile kullanabilecektir. Bakanlar Kurulunun bir konuyu görüşmek için Padişah’tan izin alma şartı da kalkmıştır¹²⁰.

Yapılan değişikliğin 27. maddesine göre Padişah, sadece başbakanı (sadrzamı) seçebilir ancak bu serbestiyi diğer bakanlar için uygulayamaz. Bakanlar başbakan tarafından seçilir hale gelmiştir. 30. Maddedeki değişiklikle başbakan seçimi de oldukça sınırlandırılmış olup meclisin güvenini almış bir kimsenin bu mevkiye getirilmesi öngörülmüştür. Bakanlar Kurulu bundan böyle padişaha karşı değil, Meclis-i Mebusan'a karşı sorumlu olacaktır. Üstelik bu sorumluluk esası, bakanların, kendi bakanlıklarındaki işlerden bireysel olarak, hükümetin genel politikasından ise kolektif olarak sorumlu olacağı esasına dayanmaktadır¹²¹.

1876 Anayasası'nın, padişaha tanıdığı sınırsız fesih yetkisi, 1909 değişiklikleri ile birtakım kurallara bağlanarak, işlemez hale getirilmiş ve böylelikle padişahın kolayca meclisi feshetmesinin önüne geçilmek istenmiştir¹²². Yapılan değişikliklerle padişahın yetkileri, Meclis-i Mebusan lehine sınırlandırılmış, artık padişahın mutlak egemen olmadığı bir yönetim düzenine geçilmiştir. Ancak kısa bir süre sonra, anayasal rejim perdesi gerisinde, İttihat ve Terakki Fırkası'nın diktatörce yönetimi ortaya çıkmıştır¹²³. Bu dönemde anayasa ve özgürlükler askıya alınarak muhalefet sert yöntemlerle sindirilmiş, bir tür “askeri oligarşi”ye dönüşen yönetim, İmparatorluğu

¹¹⁸ Eroğul, (2007), s. 228-229.

¹¹⁹ Tanör, (2014), s. 194.

¹²⁰ Tanör, (2014), s. 193.

¹²¹ Arsel, s. 68.

¹²² Aldıkaçtı, s. 66.

¹²³ Karakoç, (2006), s. 139-140.

yıkıma götüren Birinci Dünya Savaşı'nın sonuna dek ülkeyi adeta tek parti gibi yönetmiştir¹²⁴.

1876 Anayasası'nın “mutlaklık” havasını gidermek ve devlet mekanizmasını oluşturan organlar arasında ahenk sağlamak ve özellikle bu organların yetkilerini kötüye kullanmalarına engel olmak adına 1909 tarihinde yapılan değişiklikle Mebusan Meclisi'ni dağıtmak üzere Padişahın alacağı karara, Ayan Meclisi'nin katılması konusu getirilmiştir. Böylece Padişahın Meclisi Fesih hakkı güçleştirilmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu ya da her iki meclis için meclis üyeleri için kanun teklifinde bulunma hakkının üstündeki sınırlama kalkmış olup, 54.maddenin değiştirilmesiyle bu husus belirli bir kurala bağlanmış olup, ilgili kanun teklifi her iki meclis tarafından görüşülüp karara bağlandıktan sonra Padişaha gönderilen kanunların Padişah tarafından en çok iki ay içinde onaylanması ya da tekrar görüşülmesi uygun bulunmuştur. Ancak ilgili kanun her iki meclis tarafından da 2/3 oranında kabul edildiyse Padişah tarafından aynen kabul edilip yayınlanması gerektiği zorunlu kılınmıştır¹²⁵.

2.2.2 1921 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu

İlk Meclisin en önemli eserlerinden biri 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunudur. Tarihimizin bu 2. Anayasası (modern anayasalara benzememekle birlikte bu esas teşkilat kanunu ve kanuni esasi iki anayasalı bir rejim uygulaması örneği olmuştur) hazırlanma ve kabul bağlamında bir Meclis kanalıyla çıkarılmış en demokratik ilk sivil anayasa olmuştur. Ayrıca 1921 Anayasası Türk Devletini kurumsallaştırarak ona hukuki bir statü kazandırmıştır¹²⁶.

İlk Anayasa olarak kabul edilen Kanun-i Esasi ile yüzyıllar boyunca devam eden monarşik rejim yerini meşrutiyete bırakmıştır. Ancak genel olarak kanun düzeninde bir değişiklik getirmemiştir. Şöyle ki; egemenliğin mutlak sahibi Padişaktır ve anayasaya göre Padişahın kişiliği mutlak sormusuzdur. Her ne kadar parlamento

¹²⁴ Erdoğan, (2001), s.24-27.

¹²⁵ Arsel, s. 69-70.

¹²⁶ Emin Memiş, s. 96.

varsa da devlet mekanizmasında ciddi bir yere sahip değildir. Kısacası, Padişahın mutlak iradesi, “anayasa” perdesi arkasına gizlenmek istenmiştir¹²⁷.

Türk Anayasa tarihinde ilk kez ulus egemenliği düşüncesinden söz eden 1921 Anayasası tüm Devlet erklerini tümenden demokratik meşruluk temeline dayandırmış, egemenliğin kullanımını Büyük Millet Meclisi’ne vererek milli hakimiyet prensibini benimsemiştir¹²⁸.

Hakimiyetin millete ait olduğunu kabul etmek, saltanatın millete intikal ettiğini kabul etmek yani artık saltanatın ortadan kalktığını kabul etmek demektir. 20 Nisan 1920 ile 1921 Anayasasının kabul edildiği 20 Ocak 1921 tarihleri arasında adeta 3. Meşrutiyet şeklinde bir rejimin uygulandığı ileri sürülmektedir. Ayrıca, artık saltanatın bu Meclis üzerinde herhangi bir etkinliği kalmadığı için meşrutiyetten bahsedilememektedir¹²⁹.

1921 Anayasasının 1. maddesi, egemenlik hakkını monarktan alıp kayıtsız şartsız bir şekilde millete vermesiyle Osmanlı-Türk Anayasalcılık tarihinde kesin bir dönüm noktası niteliğindedir¹³⁰. 1921 Anayasası, saltanatın kaldırılacağı yolunda bir hüküm taşımamakla beraber, Milli egemenlik ilkesinin, kişisel egemenliğe dayanan monarşik bir yönetim sistemine bağdaşmadığı açıktır. Bu anayasada yürütme ve yasama kuvvetleri TBMM’nde toplanmıştır meclis gerektiğinde bakanlara yön gösterecek ve değiştirebilecektir. (m.8) Klasik anayasa hukukuna göre yasama ve yürütme kuvvetlerinin aynı organda toplanması kuvvetler birliği rejimleri, bu kuvvetlerin ayrı organlara tevdi edilmesi kuvvetler ayrılığı sistemleri olarak ifade edilmektedir. Yasama ve yürütme erkinin yürütme organında birleşmesi mutlak monarşilerde ve diktatörlüklerde söz konusudur. Bu iki kuvvetin yasama organında birleşmesine de meclis hükümeti denilmektedir. Görülüyor ki milli mücadele döneminin hükümet sistemi, yasama ve yürütme erklerinin TBMM’nde toplanmış olması bakımından meclis hükümeti sistemidir¹³¹. 1921 Anayasası, toplam 24 maddeden oluşan bir geçiş dönemi

¹²⁷ Arsel, s. 63.

¹²⁸ Gören, s. 47.

¹²⁹ Hasan Tunç, Faruk Bilir ve Bülent Yavuz, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş 6. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 32.

¹³⁰ Tanör, (2014), s. 255.

¹³¹ Özbudun, (2018), s. 25-27.

anayasası olarak genel anlamda anayasa sistematüğinden uzak olmasına rağmen Cumhuriyet anayasalcılığı açısından uzun süre kalıcı izler bırakmıştır¹³². Kuvvetler birliğine dayanan ve orijinal adı Teşkilatı Esasiye olan 20 Ocak 1921 tarihli Anayasamızın 2. maddesine göre; yasama gibi yürütme kuvveti de Büyük Millet Meclisine aittir. 3. maddeye göre; “Türkiye Devleti, Büyük Millet Meclisi tarafından idare olunur.” diyerek metin üzerinde ilk defa “Türkiye Devleti”nden bahsetmiştir¹³³. Anayasanın 2. maddesinde, yasama ve yürütme kuvvetlerinin Büyük Millet Meclisinde toplandığını, 1921 Anayasası ile il ve nahiyelerde halk iradesi, yerinden yönetim ilkesi benimsenmiştir¹³⁴.

Bir geçiş anayasası olan 1921 anayasası esasen; İkinci meşrutiyet ile değişiklik yapılan 1876 Anayasası'nın devamı niteliğindedir denilebilir şöyle ki; Kanun-i Esasi ye göre tüm yetkiler padişaha aittir ve Osmanlı Meclisi biri Mebus biri de Ayan olmak üzere iki organdan oluşmaktadır. Hükümet Meclise karşı sorumludur. Padişah ise kutsal ve sorumsuzdur. Yürütme organı hükümetin, yürütme gücünün başı Padişaktır. 1876 Anayasası'nın 1921 Anayasası'na aykırı olmayan maddeleri yürürlükte kalmıştır. 25 Nisan 1920 tarihinde Meclis kararıyla “Yürütme Kuvveti Kurulması” kararlaştırılmıştır. Bu dönemde meclis, anayasal açıdan “kuvvetler ayrılığı” ilkesini, yani yasama, yürütme ve yargının görev ve yetkilerini ayrı organlara veren bir ilkeyi benimsemeyerek yasama ve yürütme görevlerini kendinde toplamıştır. Bu düzende yürütme yetkisi Meclistedir ama Meclis, hükümetin işlevi yönünden belli konularda sorumluluk alıp belli konularda da vekaleten yürütecek vekille heyetine vermiştir. Yani ortada parlamenter düzence kabul edilen bir başbakan ve kabine yoktur¹³⁵.

BMM Anayasasının 9. maddesine göre kendi içinden birini başkan seçecek, bu başkan aynı zamanda Bakanlar Kurulunun da doğal başkanı olacaktır. BMM, hükümet işlerini icra vekilleri heyeti aracılığı ile yönetecekti ve Anayasanın ön gördüğü hükümet sistemi Meclis Hükümeti sistemi olmuştur. 29 Ekim 1923 tarihinde 364 sayılı kanunla 20 Ocak 1921 tarihli Teşkilatı Esasiye Kanununu kabul ederek temel bazı değişiklikler yapmışlardır. Anayasasının 4. ve 12. maddelerindeki değişikliklerle hükümet sistemi saf

¹³² Tanör, (2014), s. 253.

¹³³ Tanör, (2014), s. 255.

¹³⁴ Özbudun, (2018), s. 28.

¹³⁵ Kili, (2005), s.123-124.

meclis sistemi olma özelliğini yitiriyordu. 4. maddede yürütme yetkisinin eylemsel olarak kullanılması İcra Vekillerine bırakılıyor ve 12. madde ile Başbakan ve Bakanların atanması meclisten alınarak meclisin seçtiği Cumhurbaşkanına veriliyordu. Oysa 1921 Anayasasının kabul ettiği sistemde bütün bakanlar kendi aralarından birini Başbakan olarak seçiyordu¹³⁶.

20 Ocak 1921 tarihli ve 85 Sayılı Teşkilat-ı Esasiye Kanunu hükümet sistemi olarak meclis hükümeti sistemini benimsemiş ve buna bağlı olarak Meclisin tartışmasız üstülüğünü kabul eden bir yapıyı öngörmüştür¹³⁷. Anayasası'nın 2. maddesinde, yürütme kuvveti ve yasama yetkisinin Büyük Millet Meclisi'nde belirdiği ve toplandığı düzenlemesine yer verilmesi nedeniyle, ayrı bir yürütme (icra) organının düşünülmediğini ve kurulmasının öngörülmediği söylenebilir¹³⁸.

Bakanlar Kurulu (İcra Vekili Heyeti), Meclise karşı sorumluydu. Meclis üyeleri, İcra Vekilleri Heyeti üyelerine soru sorabilirler, hatta gerektiğinde onları değiştirebilirlerdi. (m.8) Bununla beraber, İcra Vekilleri Heyeti üyelerinin, Meclis Başkanının gösterdiği adaylar arasından seçilmesi ve kendi üyeleri arasından başkan seçmeleri, icra vekilleri arasında sınırlı da olsa, siyasi birlik ve dayanışma sağlamıştı. Bu durum, muhaliflerin tekrar Meclis'in güçlü ve etkin bir duruma gelmesi yolunda çaba göstermelerine sebep olmuştur. Bu çabaların sonucu, 8 Temmuz 1922 Tarih ve 244 Sayılı "İcra Vekillerinin Suret-i İntihabına Dair Kanun"la Meclisin tekrar eski etkinliğine ve gücüne kavuşturulması gerçekleştirilmiştir¹³⁹.

14 Nisan 1923 Tarih ve 384 Sayılı "Heyet-i Vekile Reisinin Vazife ve Mes'uliyetleri Hakkında Heyet-i Umumiye Kararı" da üzerinde durulması gereken bir Meclis kararıdır. Bu kararda da Başbakan anlamına gelecek şekilde Heyet-i Vekile Reisi ibaresi kullanılmaktadır¹⁴⁰. Dikkati çeken diğer bir nokta ise, Başbakanın, Bakanlar Kurulu ile Meclis arasında aracı ve vekiller arasında istişari (bakanların

¹³⁶ Gören, s. 48.

¹³⁷ Suna Kili ve A. Şeref Gözübüyük, **Türk Anayasa Metinleri**, 1. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006, s. 105.

¹³⁸ Armağan, s. 9.

¹³⁹ Kili ve Gözübüyük, (2006), s. 109.

¹⁴⁰ Kili ve Gözübüyük, (2006), s. 113.

danıŖacađı) mercii olmasdır. Bu görevinden dolayı da BaŖbakan (İcra Vekilleri BaŖkanı), icra vekilleriyle birlikte mŖtereken sorumlu olmaktadır¹⁴¹.

Cumhuriyeti ilan eden, Devlet BaŖkanlıđı (Cumhurbaşkanlığı) makamını getiren, BaŖvekil sözcüğünü açıkça kullanan ve onu Cumhurbaşkanına setiren, BaŖvekil tarafından seçilen bakanlardan oluŖan hükümeti Cumhurbaşkanı eliyle Meclis'in tasvibine sunan bu sistem, meclis hkmetinden parlamenter hükümet sistemine geiŖ sürecinin en belirgin durağıdır. Bu deđiŖimle yürütme organının giderek zerkleŖmesi çizgisinin anayasallaŖtırma zeminini oluŖurmaktadır¹⁴².

1921 Anayasası'nın benimsediği meclis hükümeti sistemi bağlamında bağımsız bir yürütme organı ngrlmemiŖtir¹⁴³. Buhanlı bir aŖamada yapılmıŖ olan bu anayasa, temsil sisteminin bir uygulama Ŗekli olan Meclis Hükümeti rejimini benimsemiŖtir bu niteliğiyle geçici bir rejimden (intikal anayasası) baŖka bir Ŗey deđildi¹⁴⁴. Anayasanın 8 ve 9'uncu maddelerinde, Meclisin, hükümetin bütünlüğü daireleri bizzat seçtiği belirtilerek vekillere yn vererek ve onların kararlarını düzelterek idare etmesi esası benimsenmiŖtir. İcra vekillerinin meclis içinden ve meclis tarafından seçilmesi, yönlendirilmesi, denetlenmesi, azledilip yerine yenilerinin seçilmesi tipik meclis hükümeti sisteminin zellikleridir¹⁴⁵. Yasama ve yürütme organı arasındaki iliŖki vekalet iliŖkisidir¹⁴⁶. Devlet organları arasındaki iliŖkiye bakıldığında, Osmanlı döneminde yasama erki yürütme erkinden (PadiŖah) koparılmaya alıŖılmıŖtı. Ancak 1921 anayasasında durum tam tersi Ŗekilde seyretmiŖtir Ŗyle ki, her türlü yetki Mecliste toplanmıŖ olup bundan böyle artık yürütmenin yasamadan yetki koparması gerekecekti. Nitekim 1924, 1961 Anayasaları bu yöndeki anayasalardır¹⁴⁷. Bu anayasada güçler birliği ilkesi ve Meclis Hükümeti sistemi benimsenmiŖtir. Yasama ve yürütmeyi üzerine alan meclisin, parlamenter sistemde olduğu gibi alıŖmalarına ara vermesi söz konusu olmamıŖtır. Meclis hükümeti sistemi benimsendiğinden güçler ayrılığı sisteminde

¹⁴¹ Atilla zer, (1981), s. 52-53.

¹⁴² Tanör, (2014), s. 275.

¹⁴³ Armağan, s.11.

¹⁴⁴ Emin MemiŖ, s. 101.

¹⁴⁵ K.Haluk Yavuz, (2000), s. 380.

¹⁴⁶ Taha Parla, **Türkiye'nin Siyasal Rejimi 1980-1989**, 3. Baskı, İletifim Yayınları, 1995, s.17.

¹⁴⁷ Tanör, (2014), s. 289.

olduğu gibi yürütme organının yasama organına karşı yetkileri olmayıp Meclisin talimatları doğrultusunda hareket etmekle görevli bir memurlar topluluđudur¹⁴⁸.

Günümüzdeki anlamında Bakanlar Kurulunun oluşumu, 29 Ekim 1923 tarihli ve 364 sayılı Teşkilat-ı Esasiye Kanununun Bazı Mevaddının Tavzihan Tadiline Dair Kanun ile başlamıştır denebilir. Bu Kanuna göre, devlet başkanlığı kurumu ihdas edilerek hükümetin kurulması yetkisi, cumhurbaşkanına verildi. Anılan Kanunun 12. maddesine göre, devlet başkanı tarafından başbakan seçilir, başbakan da bakanları seçer ve devlet başkanına liste halinde sunar ve devlet başkanı da bu listeyi Meclisin güvenoyuna sunar. Böylece ilk kez TBMM döneminde uygulanan bakanların tek tek Meclis tarafından seçilmesi usulüne son verildi ve parlamenter hükümet modeline yaklaşan bir hükümet kurma yöntemi belirlendi. Hükümetin cumhurbaşkanı tarafından tayini usulü ve Meclisin hükümet kuruluşundaki tasdik yetkisi, güvenoyu şeklinde benimsendi. Meclis, Bakanlar Kurulu listesine güvenoyu vermezse ne olacağı düzenlenmemiş ve uygulamada da bu durumla karşılaşılmamıştır. Ayrıca anılan Kanun, yürütme kuvvetini bağımsız ve bu kuvveti kullanan heyeti de ayrı bir yürütme organı olarak düşünmemiştir¹⁴⁹.

2.2.3 1924 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu

İkinci TBMM seçilmesinden hemen sonra yeni bir anayasa yapma zorunluluğu duymuştu. Çünkü, 1876 Kanun-i Esasi henüz ilga edilmemiş, 1921 Teşkilatı Esasiye Kanunu da yeni devletin ihtiyaçlarına cevap verecek derecede uzun ve ayrıntılı bir metin değildi. Yeni anayasa 20 Nisan 1924'te TBMM tarafından kabul edilerek 23 Nisan 1924'te 6 bölüm ve 105 madde olarak yayımlanmıştır¹⁵⁰. 1924 Anayasası 1876 ve 1921 Anayasalarını açıkça yürürlükten kaldırmış ve ikili anayasal düzene son vermiştir. “Anayasanın üstünlüğü ilkesi” 103. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Ancak bu dönemde kanunların anayasaya uygunluğunu denetleyecek bir Anayasa mahkemesi yoktu, Yargıtay ve Danıştay da bu yetkiyi kendinde görmemiştir. 1924 Anayasası katı

¹⁴⁸ Mustafa Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: Orion Yayınevi, 2007, s.144; A. Şeref Gözübüyük, **Açıklamalı Türk Anayasaları 1876, 1921,1924,1961, 1982 Yapılışları, Özellikleri Ve Yapılan Değişiklikler**, 6. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s. 38-39.

¹⁴⁹ Armağan, s.10-11.

¹⁵⁰ Özbudun, (2018), s. 29.

bir anayasadır ve 102. maddesine göre, anayasa değişikliği talebi TBMM üye tam sayısının en az üçte biri tarafından gelmeli ve meclis üye tam sayısının en az üçte ikisi tarafından kabul edilmelidir¹⁵¹.

1924 Anayasası, TBMM'ni egemenliği kullanan tek organ olarak görmüş ve meclise yasama yetkisinin dışında yetkiler de vermiştir. Bu görevin af yetkisine sahip olan Meclise verilmesi, kişinin yaşamına son veren önemli kararın, ulus egemenliğinin tek kullanıcı olan meclisin iznine bağlanması Anayasanın kişi yaşamına ve milli egemenliğe verdiği önemi göstermektedir. Anayasada güçler birliği ilkesi yumuşatılarak sürdürülmüştür. Anayasanın 4. ve 5. maddeleri sırasıyla, egemenlik hakkının yalnız meclisin kullanacağına ve yasama yetkisi ile yürütme gücünün TBMM'nde belirdiği ve onda toplandığı kuralı yer almakla, güçler birliği ilkesinin benimsendiği açıkça görülmektedir. Ancak güçler birliği ilkesi 1921 Anayasasında olduğu gibi katı bir şekilde uygulanmadığı parlamenter sisteme yaklaşan, yumuşak bir uygulamaya gidildiği görülmektedir¹⁵².

Görüldüğü üzere genel kurulda yapılan bütün değişiklikler Cumhurbaşkanlığının anayasal konumunun güçlendirilmesinin reddi, millet egemenliğinin ve onun yegane temsilcisi olan TBMM'nin üstünlüğünün sürdürülmesi anlamındadır¹⁵³.

1924 Anayasası hem meclis hükümeti hem de parlamenter hükümet sisteminin bazı özelliklerine birlikte yer veren karma bir hükümet sistemi benimsemiştir. (Melez bir yöntem) Anayasa hazırlanırken etkisinde kalınan Polonya Anayasa'sı, "meclis hükümeti" sistemini; Fransız Anayasası ise, "parlamenter hükümet" sistemini benimsemişti. Mecliste yapılan değişikliklerden sonra, yürürlüğe giren Anayasa'da, parlamenter sistemin etkilerinin daha fazla olduğu görülmektedir¹⁵⁴.

1924 Anayasası bazı yönleriyle Parlamenter sistemi andırmaktadır: meclis yasama yetkisini kendi kullandığı (m.6) halde, yürütme yetkisini ancak Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu eliyle kullanabilir (m.7). Öyleyse, yürütme yetkisi teorik olarak

¹⁵¹ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 22. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2018, s. 27-29.

¹⁵² Gözübüyük, (2010), s. 130.

¹⁵³ Tanör, (2014), s. 302.

¹⁵⁴ Turan Güneş, s. 100.

Mecliste bulunmakla beraber, Meclisin yürütme işlemini bizzat yapması söz konusu değildir. Bu özelliği bakımından bazı anayasacılara göre “kuvvetler birliği ve görevler ayrılığı” sistemi olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda hükümetin kurulması konusunda da parlamenter sistem benimsenerek bugünkü hükümet kurma yöntemimizle hemen hemen aynı özellikleri taşımıştır. Ayrıca, parlamenter sistemin temel özelliklerinden biri olan “hükümetin kolektif sorumluluğu” ilkesi de açıkça kabul edilmektedir¹⁵⁵. 1924 Anayasası, millet adına temsil yetkisinin TBMM’ne haiz olduğu, yasama, yürütme erklerinin kendinde toplandığı, Meclisin yasaları koyma, yorumlama ve tüzüklerin yasalara aykırılığını denetlemesi yolundaki hükümler meclis hükümeti sistemine yaklaşırken; yürütme erki de TBMM’ ne aitti ancak yasama yetkisini bizzat kullanan meclis, yürütme yetkisini kendi seçtiği Cumhurbaşkanı ve onun atayacağı Bakanlar Kurulu aracılığı ile kullanılabileceği, TBMM’nin hükümeti denetleyebilmesi yolundaki hükümler ise, parlamenter hükümet sistemine yaklaşan hükümler niteliğindedir¹⁵⁶.

1924 Anayasasının üçüncü bölümünde düzelenmiş olan yürütme organı, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulundan oluşmakta ve iki kanatlı bir yapı çizmektedir. Meclis yasama yetkisini kendisi kullanır, yürütme yetkisini ise Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu eliyle kullanır bu yapıyla bir yandan kuvvetler birliğine bağlı kalınmış, diğer yandan yasama ve yürütme birer fonksiyon olarak ayrılmıştır¹⁵⁷. Anayasanın, “Vazife-i İcraiye-Yürütme Görevi” başlıklı 3. Fasıl, Cumhurbaşkanının statüsünü düzenleyen maddelerden oluşur (m.31-43)¹⁵⁸. Cumhurbaşkanının, devletin reisi olduğu ve bu sıfatla törenlerde Meclise ve gerekli gördükçe İcra Vekillerine (Bakanlar Kuruluna) başkanlık edebilmesi (m.32); Meclisin, bir kez daha görüşülme üzere kendisine geri gönderilen yasayı ancak üçte iki çoğunlukla kabulü halinde bunun cumhurbaşkanınca ilanının gerekli olacağı hükmü de değiştirilerek, ilan zorunluluğunun doğması için adi çoğunluk yeterli sayılmıştır. Cumhurbaşkanı, Meclis tarafından kabul edilen kanunları 10 gün içinde ilan eder, anayasa ve bütçe kanunu hariç uygun bulmadığı kanunları Mecliste tekrar görüşülmek üzere gerekçesiyle birlikte on gün

¹⁵⁵ Özbudun, (2018), s. 29-30.

¹⁵⁶ Karatepe, (2009), s. 104; Tanör, s. 296.

¹⁵⁷ Ahmet Nohutçu, **Anayasa Hukuku**, Altın Seri 6. Baskı, Ankara: Savaş Yayın Evi, 2013, s. 36.

¹⁵⁸ Tanör, (2014), s. 301.

içinde geri gönderebilmesi ve Meclisin geri gönderilen kanunu yine kabul etmesi durumunda yayımlamak zorunda kalması (m.35); her yasama yılı başında hükümetin geçmiş yıldaki çalışmaları ve gelecek yıl içinde alınması uygun bulunduğu kararlara ilişkin görüşler vermesi (m.36); Cumhurbaşkanı siyasal akımdan sorumsuz olup yetkilerini ancak başbakan ve ilgili bakanın imzasıyla kullanabilir (m.39); Cumhurbaşkanı vatan hainliği durumunda TBMM'ne karşı sorumludur. "Hususat-ı şahsiye"sinden dolayı sorumluluğuna gidilmek gerektiğinde de yasama dokunulmazlığının kaldırılması hakkındaki usuller uygulanır (m.41); hükümetin teklifiyle, belirli sebeplerle bireysel cezaların hafifletilmesi veya kaldırılması yetkisi (m.42) düzenleme altına alınmıştır¹⁵⁹. Cumhurbaşkanı tarafından meclis üyeleri arasından atanan başbakan, öteki bakanları meclis üyeleri arasından seçtikten sonra 44. maddeye göre tümü cumhurbaşkanı tarafından onayı meclise arz olunmaktadır. Bu maddede "arz olunur" sözcüğü ile ifade edilen meclisin onayını almak anlamına gelmiyordu. Bu durumda Bakanlar Kurulunun oluşumu parlamenter sisteme uygun olarak gerçekleşmekteydi. Başbakan ve Bakanlar Kurulunun görevden alınması yetkisi 7. maddeye göre sadece TBMM'ye aittir. Bu anayasayla TBMM'ne Bakanlar üzerinde bir "onay" hakkı değil sadece hükümeti denetleme hakkı tanınmaktadır¹⁶⁰.

1924 Anayasasını benimsediği sistemi kısaca ifade etmek gerekirse; Meclis hükümeti yaklaşımı ile birincisi, yasama ve yürütme erklerinin millet adına temsilinin Meclise ait olduğunu. İkincisi, Meclisin hükümeti denetleme ve düşürme yetkisinin olduğu ancak hükümetin meclisi feshetme hakkının olmadığı kabul edilmiştir. Parlamenter sistem yaklaşımına yönelik hükümler ise, meclis yasama yetkisini doğrudan kullandığı halde yürütme yetkisinin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu aracılığı ile kullanmasıdır. Bu da kuramsal olarak yürütme yetkisinin mecliste olduğunun göstergesidir. Bir diğer hüküm Bakanlar Kurulunun kurulması ve kolektif sorumluluğu ilkesidir¹⁶¹.

Sonuçta Cumhurbaşkanı, Parlamenter sistem devlet başkanından farksız bir konumdadır. 1924 Anayasası'nın Cumhurbaşkanı, 1921 Anayasası sisteminde fiilen

¹⁵⁹ Tanör, (2014), 301-303; Kili ve Gözübüyük, s.134-137.

¹⁶⁰ Gören, s. 52-53.

¹⁶¹ Emin Memiş, s. 123.

devlet başkanlığı yapan, Meclis başkanlığının yanı sıra İcra Vekilleri heyetinin de doğal başkanı olan meclis adına imza koymaya ve vekiller heyeti kararlarını onaylamaya yetkili sayılan kişiden daha güçlü değil, daha zayıf ve etkisiz konumdadır. Yani dönemin 1. ve 2. Cumhurbaşkanılarının siyasal hayattaki gücü anayasadan kaynaklanmamakta siyasal hayatın ve dönemin özelliklerinden kaynaklanmaktaydı¹⁶².

Hükümet ise Yürütme işlerini yüklenmiş olan asıl kanattır. Hükümet oluşumu itibariyle meclise bağlı olmaktan çıkmıştır. Şöyle ki; Cumhurbaşkanı meclis üyelerinden bir başvekil seçer ve başvekil de yine meclis üyeleri arasından vekilleri seçerek Cumhurbaşkanı'nın onayına sunar. Bu onayla hükümet kurulmuş olur. Görülüyor ki, yasama ve yürütme kuvvetlerinin birliği noktasından yola çıkmış olan Anayasa, İcra vekilleri Heyeti'nin kurulmasını meclise ait yetki olmaktan çıkarıp cumhurbaşkanı ve başvekil ile ait bir yetki haline getirmekte, 1923'ten beri netleşen parlamenter sisteme yönelik eğilimi göstermiştir¹⁶³. Yürütme erkinin odaklandığı diğer kanatta Cumhurbaşkanıdır. Hükümetlerin kurulmasında önemli bir rolü olan Cumhurbaşkanı'nın, hükümetlerin değişimi ve devamında da önemli bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanlar Kurulu üzerinde de otorite sağlayabilmiştir. Ancak bakanlar üzerinde düzenleyici rol oynaması gereken Başbakan ile bakanlar arası ilişkiler, her zaman anayasal düzenlemelere uygun şekilde gelişmemiştir. Tüm bunların sonucu olarak, yasama organını tamamen etkisi altında bulduran yürütme organı, buradan hareketle yasama işlerine de etkin olma olanağı bulmuş ve önerdiği kanun tasarılarını herhangi bir engelle karşılaşmadan Meclise kabul ettirebilmiştir¹⁶⁴.

2.2.4 1961 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu

1924 Anayasasının millet egemenliğini tek başına temsil eden üstün yetkili meclis anlayışına karşılık, 1961 Anayasası egemenliğin kullanılışı bakımından hayli farklı bir formül benimsemiştir. Egemenliğin kayıtsız şartsız Türk milletinin olduğu yolundaki ifade korunmakla birlikte, millet egemenliğini “Anayasanın koyduğu esaslara

¹⁶² Tanör, (2014), s.303.

¹⁶³ Tanör, (2014), s. 304.

¹⁶⁴ Okşar, s. 177.

göre, yetkili organlar eliyle” kullanacağı belirtilmiştir. (m.4) Böylece, TBMM, egemenliğin kullanılmasında tek yetkili organ olmaktan çıkarılmış, egemenliğin kullanımını anayasada belirtilen diğer organ ile paylaşır olmuştur. 1961 Anayasası gerçek anlamda anayasanın üstünlüğü ilkesi üzerine inşa edilmiştir¹⁶⁵. 1961 Anayasasının en temel siyasi yaklaşımını ve eski anayasaya oranla kırılma noktalarını şu şekilde ifade edebiliriz; Anayasanın üstünlüğü vurgulanmıştır, çoğunlukçu demokrasiden çoğulcu demokrasiye geçilmiştir, meclis hükümeti sistemi ve meclis üstünlüğü sistemi terk edilerek daha teknik anlamda kuvvetler ayrılığı ilkesinin uygulanmasına ulaşılmıştır. Kısacası, egemenliğin organlar eliyle kullanılmasına geçilerek meclis egemenlik tekelinin kırılıp üçlü bir sacayağı oluşturulmuştur. Parlamenter sisteme geçiş tamamlanmış, meclise hükümeti denetleme yetkisi verilmiştir. Yargı organı yetki, yürütme organı görev olarak tanımlanarak yürütme zayıflatılmıştır¹⁶⁶. 1924 Anayasasında açıkça yer almayan hukuk devleti ilkesi 1961 Anayasasının temel ilkelerinden biridir. Yasama organının anayasaya uygunluğunun denetimini sağlamak amacıyla Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Laiklik ilkesi aynen korunmuştur. Ve 1924 Anayasasına göre güçler birliği ilkesinden biraz daha ayrılıp parlamenter sisteme uygun düşebilen bir güçler ayrımı ilkesi benimsenmiştir. 1961 Anayasası, tam bir parlamenter sistem getirmekle birlikte, yürütmeyi yasamanın bir türevi olma durumundan kurtaramamıştır. 1924 Anayasası da 1961 Anayasası gibi yürütmeyi başlı başına bir yetki olarak kabul etmemiştir¹⁶⁷. 1961 Anayasasıyla o güne kadar teorik olarak TBMM’nde birleşen yasama ve yürütmeyi, yumuşak bir kuvvetler ayrılığı şeklinde ikiye bölerek ayrı organlara teslim etmesi bunun ilk adımı olmuştur ve meclis artık egemenliği kullanan tek organ değil, bunlardan sadece bir tanesidir. Öte yandan da yasama yetkisi bakımından da yargı denetimine tabi tutulmuştur. Yasama ve yürütme erkleri arasında nispeten yasama erki kayırlamakla birlikte, birbirlerini dışlamak ve yok saymak olanağı bırakmayan bir iş birliği denge yaratılmıştır¹⁶⁸.

1961 Anayasası md. 6’ya göre, yürütme görevi Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından yerine getirilecekti. Bakanlar Kurulu Cumhurbaşkanı tarafından

¹⁶⁵ Özbudun, (2018), s. 37.

¹⁶⁶ Emin Memiş, s. 129.

¹⁶⁷ Gözübüyük, (2010), s. 141-143.

¹⁶⁸ Bülent Tanör, **İki Anayasa 1961-1982**, 4. Baskı, İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2012, s.15-16.

TBMM üyeleri arasından atanan Başbakan ile onun tarafından seçilen ve Cumhurbaşkanınca atanan Bakanlardan oluşuyordu. Böylece, yürütme de kendi içinde iki organdan oluşuyordu: Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu. Cumhurbaşkanı yürütmeyi temsil ederken icra gücünü ise Bakanlar Kurulu temsil etmekteydi¹⁶⁹. 1961 Anayasasının yeniliği, egemenliğin kullanılmasını tek bir organa değil (yasama), yürütme ve yargı organlarına da görev ve yetki saymasıdır. Artık hiçbir organ tek başına millet iradesini temsil edemez, böyle bir iddiada bulunamaz. Bu kadarı da kuvvetler ayrılığı rejiminin varlığını gösterir. Yasama yetkisi TBMM'nindir. Bu yetki devredilemez (md 5) yasama organı kendi içinde Millet Meclisi ve Cumhuriyet Senatosu olmak üzere iki kanattır. İki meclis yasama görevlerini ayrı ayrı ya da birlikte yürütürler¹⁷⁰.

Anayasanın genel gerekçesinde “yürütme” ile ilgili verilen bilgilerden özetle¹⁷¹;

- Yürütme, yasamanın gösterdiği alanda hareket eden tabii bir organdır.
- Parlamenter sistemin esaslarına göre kurulmuş olup, Cumhurbaşkanı ve Başbakan olmak üzere iki yönlüdür.
- Cumhurbaşkanına tanınan yetkiler ve düzenlenen statüsü, onun denge unsur olmasını temin etmektedir.
- Yasama-Yürütme arasında yumuşak bir kuvvetler ayrılığı kurulmuştur.
- Bütün bunlar Parlamenter sistemin hususiyetlerine uygun tarzda düzenlenmiştir.

1961 Anayasası, yürütme alanında da önemli değişiklikler getirmiştir. Bunların içinde en önemli olanı, Cumhurbaşkanı ile meclis çoğunluğu arasında, 1923'ten beri süregelen özel bağın koparılmasıdır. Bu amaçla Cumhurbaşkanının görev süresi yedi yıla çıkarılmış ve böylece; millet vekili seçim döneminden ayrılmıştır. Bu önemli değişikliğe ek olarak Cumhurbaşkanı seçilen kişinin TBMM üyeliğinin ve parti bağlantısının son bulacağı kabul edilmiştir. Ayrıca, aynı kişinin üst üste Cumhurbaşkanı

¹⁶⁹ Gören, s. 65-66.

¹⁷⁰ Tanör, (2014), s. 396-397.

¹⁷¹ Armağan, s. 19.

seçilemeyeceği de belirtilerek Cumhurbaşkanının kısa dönemli siyasi beklentilerden çıkartılmıştır¹⁷².

1961 Anayasasının 6. maddesinde yürütmenin sadece görev olduğu belirtilmekteyken, Anayasanın 5. maddesinde yasama yetki olarak tanımlanmakla birlikte yürütme görevi olarak düzenlenmektedir. Bu hususta Bakanlar Kurulunun sadece kanunları icra edecek olan bir icra organı haline gelmiştir¹⁷³. Bir başka ifade ile hükümet yasama organının kabul ettiği kanunları uygulamaktadır ve yürütme, ilkece bağımsız bir organ değil, yasamanın bir türevi niteliği taşımaktadır¹⁷⁴. 1961 Anayasasında yürütme organının mahfuz bir düzenleme yetkisi yoktur ve idari işlerin mutlaka kanuna dayanma zorunluluğu vardır. Kanunun bulunmadığı yerde idare de yoktur ilkesi öngörülmüştür. Bu anayasada 1924 Anayasası gibi yasama işlemlerine daha üstün bir hukuki güç bahsetmiştir¹⁷⁵.

Bakanlar kuruluyla ilgili önemli bir değişiklik te, TBMM dışından da bakan alınabileceğinin kabul edilmesidir. 1961 Anayasası hükümet istikrarını sağlamak için de bazı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda en önemli katkısı, gensoru verildiğinde, hükümete güvensizlik için TBMM üye tamsayısının salt çoğunluğunun aranacağını ve yalnızca olumsuz oyların sayılacağını hükme bağlamıştır. 1961 Anayasasının yürütme alanında getirdiği bu yenilikler genellikle olumlu kabul edilmektedir. Ancak, bu anayasanın süreklilik kazanan diğer bir düzenlemesi de demokratik devlet ilkesi bakımından bazı duraksamalar yaşamasıdır. Bu da Milli Güvenlik Kurulu'na anayasal bir özellik kazandırılmış olmasıdır. Bu anayasa silahlı kuvvetlerin yürütme üzerinde etkisinin arttığı bir nitelik kazanmıştır¹⁷⁶.

1961 Anayasası, 1924 Anayasasından farklı olarak, güçler birliği ilkesi bakımından biraz daha ayrıştırılmış, parti disiplini ile çalışan parlamenter sisteme uygun düşebilen bir güçler ayrımı ilkesi belirlemiştir. Bu dönemde yürütme daha güçsüz kalmış ve anayasa ve parlamenter sistemin yasama ve yürütme dengesi yasama lehine

¹⁷² Eroğul, (2007), s. 292.

¹⁷³ Armağan, s. 90-91.

¹⁷⁴ Sencer, (1986), s.121.

¹⁷⁵ Emin Memiş, s. 142-143.

¹⁷⁶ Eroğul, (2007), s. 292-293.

bozulmuştur. Tabi bu durum, o dönemde kuvvetli hükümetten korkulduğu için icra kuvveti, dönemin gereksinimlerine ters düşecek biçimde zayıf tutulmuştur¹⁷⁷.

Kuvvetler ayrılığının en önemli yönlerinden biri de yargı organının yeni statüsüdür. 1961 Anayasası, siyasal karar organlarının (meclis, yürütme) yargı organı üzerinde etkilerinin önlenmesine, buna karşılık yargının bunları denetlemesine dayanır. Etkinin önlenmesi durumu, yargı bağımsızlığı ve güvencelerinin sağlanmasıdır. Bu alanda yapılan düzenleme 1961 Anayasasının en orijinal yeniliğidir. Yargı alanındaki ikinci büyük yenilik te “tabi hakim” ilkesinin getirdiği güvencedir. Yargının siyasal karar organlarını denetleyebilmesindeki radikal karar ise, Anayasa Mahkemesinin kurulmasıyla İdarenin bütün işlem ve eylemlerinin Danıştay’ın denetimine tabi tutulmasıdır. Bu düzenlemeler demokratik hukuk devleti ilkesinin yaptırımları niteliğindedir¹⁷⁸.

2.2.5 1982 Anayasası Döneminde Bakanlar Kurulu

Esasen modern çağlarda 1215 Magna Carta’sından beri ferdin Devlet Başkanının sultanından kurtulup özgür olabilmek için yaptığı mücadelede hedef daima yürütme kuvveti olmuştur. Fert yürütme kuvvetinin yetkilerini zamanla onu mümkün olduğu ölçüde yetkisiz kılmak istemiştir. Bundan dolayı da bütün hukuk düzeni, Devlet Başkanına ve yürütme kuvvetine karşı bir mücadele şeklinde gelişmiştir. 1961 Anayasası, bu felsefeye sadık kalarak yürütmeyi devletin yönetiminde, bütün faaliyetlerinde yasama kuvvetine bağlı, yasamaya tabi bir kuvvet olarak düzenlenmişti. Halbuki modern hayatta yürütme kuvveti Devletin beyni, hareket gücünün kaynaklandığı motorudur. Bundan dolayı, 61 ve 80 arasındaki devrede karar alma durumundan yoksun hükümler görülmüş ve eleştirilmiştir. İşte bu duruma son vermek amacıyla yürütme yasamaya tabi bir organ olmaktan çıkarılmış, her iki kuvvetin Devlet faaliyetlerinin düzenlenmesinde eşitlik ve denklik içinde iş birliği yapmalarını öngören parlamenter hükümet sistemi bütün gerekleriyle uygulamaya konmuştur. Bu nedenle, yürütme 1961 Anayasasında olduğu gibi bir görev olmaktan çıkarılmış, yürütme gerekli

¹⁷⁷ Gözübüyük, (2010), s. 142-143; Sencer, (1986), s. 121.

¹⁷⁸ Tanör, (2012), s. 16-17.

yetkilere sahip ve kanunların kendisine verdiği görevleri yerine getiren bir kuvvet olarak düzenlenmiştir¹⁷⁹.

1982 Anayasasını, 1961 Anayasasının doğurduğu sonuçlar, yasama erki karşısında yürütme erkinin güçsüz bırakıldığı ve işlevsizleştirildiği açısından eleştirilmiştir. Bu eleştirilerden hareketle kaçınılmaz olarak yürütmenin güçlendirilmesine ve daha etkin hale getirilmesine ilişkin yaklaşımlar benimsenmiştir.

1982 Anayasası, 61 Anayasasına göre daha katı bir Anayasadır. Ve 61 Anayasasından farklı olarak tek meclis sistemi benimsenmiştir. 1982 Anayasası yürütmeyi güçlendirmiştir. 61 Anayasası tam bir parlamenter sistem getirmekle birlikte, yürütme, yasamanın bir türevi olma özelliğini korumuştur. 82 Anayasası bu alanda biraz daha ileri giderek, yürütmeyi yalnız görev olarak değil görev ve yetki olarak nitelendirerek bazı asli yetkiler vermiştir. Aynı zamanda yasama işler duruma getirerek, Meclis çalışmalarını kolaylaştırarak, yürütmeyi dolaylı olarak da güçlendirmiştir¹⁸⁰.

1982 Anayasası, yürürlüğe girişi bakımından kademeli bir sistem kabul etmiştir. 6 Kasım 1983 tarihinde Milletvekili genel seçimlerinin yapılmasını takiben, TBMM başkanlık divanının 6 Aralık 1983’de oluşması; yani yeni seçilen meclisin göreve başlamasıyla, Danışma Meclisinin ve MGK’nın hukuki varlıkları sona ermiş ve Türk siyasal hayatında yeni bir demokratik dönem başlamıştır¹⁸¹.

İlk defa, açık olarak 1980 müdahalesiyle yeni bir anayasanın yapılmasının itici gücü, özgürlüğün ve demokrasinin korunması ve pekiştirilmesi değil, otoritenin ve devletin gücünün pekiştirilmesinin amaçlandığı görünmektedir¹⁸². Nitekim 1982 Anayasası, geçici hükümleri ile siyasal hayatın tam normalleşmesi açısından bir geçiş dönemi öngörmüştür. Anayasa, daha önceki 1924, 1961 Anayasalarına nazaran, güçlü devlet ve otoriter idare kavramlarına daha fazla önem vermiştir. Bu bakımdan, özellikle yürütmeyi yasama ve yargı karşısında daha da güçlendirmiştir. Ancak 3 Ekim 2001 tarihli 4709 sayılı kanun ile Anayasanın temel hak ve hürriyetler alanında getirdiği hükümler Anayasa’da hürriyetlerin ağırlık kazanmasını sağlamıştır. Bu açıdan 1982

¹⁷⁹ Müjdat Şakar, **1982 Anayasası ve Önceki Anayasalar**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994, s. 27.

¹⁸⁰ Gözübüyük, (2007), s. 205-206.

¹⁸¹ Tunç, Bilir ve Yavuz, s.55.

¹⁸² Tanör, 2012, s.87-88.

Anayasasının günümüzde otoriter bir anayasa olduğunu söylemek güçtür¹⁸³. 1982 Anayasası, 6. maddesinde, Türk milletinin, “egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanacağını” öngörürken; 8. maddesi ile de, “yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” hükmü ile de Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulundan oluşan iki başlı (düalist) yürütme öngörülmüştür¹⁸⁴.

1982 Anayasası temelde, yürütme organı güçlendirmiştir, yürütme içinde de Bakanlar Kurulundan ziyade Cumhurbaşkanının güçlendirilmesi ve etkinliğinin artırılması sağlamıştır. Bu bakımdan anayasal yapı, ileri sürülen otorite boşluğunu, hak ve özgürlüklerin genişletilmesi yerine devlet otoritesinin artırılması amaçlanmıştır. Buradan hareketle kuvvetler arası denge yürütme lehine bozulması sonucunu doğurmuştur¹⁸⁵.

1982 Anayasası yalnız Cumhurbaşkanını güçlendirmekle kalmamış, Başbakanı da güçlendirmiştir. Devletin başı olan ve yürütmenin sorumsuz kanadını oluşturan Cumhurbaşkanlığına düzenleyen kurallar, temel noktalarda 24 ve 61 Anayasaları ile aynıdır. Böyle olmakla birlikte, 61 Anayasası Cumhurbaşkanının tarafsızlığına ve siyasal ilişkilerde denge ögesi olmasına büyük önem vermişken 82 Anayasası ise, Cumhurbaşkanının bu özelliğini korurken Cumhurbaşkanını güçlendiren ve Cumhurbaşkanının tek başına kullanabileceği yetkilerini arttıran bir anayasa olmuştur¹⁸⁶.

1982 Anayasasına göre yürütme organının parlamenter hükümet sistemine uygun olarak düalist bir yapıda şekillenmiştir. Anayasaya göre Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından kullanılır bu bakımdan da anlaşılacağı üzere yürütme organı iki kanattan oluşur: Cumhurbaşkanı ve Bakanlar

¹⁸³ Tunç, Bilir ve Yavuz, s.57-58.

¹⁸⁴ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2009), s. 307.

¹⁸⁵ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2009), s. 306-308; Namık Kemal Öztürk, **Cumhurbaşkanı ve Parlamenter Sistem**, Ankara: Atilla Yayınları, 1999, s. 59; Tanör, (2012), s. 87-88.

¹⁸⁶ Gözübüyük, (2007), s. 206.

Kurulu. Anayasa tarafından düzenlenmiş olan bu düalist yapı parlamenter hükümet sisteminin mantığına da uygundur¹⁸⁷.

Cumhurbaşkanının yürütmeye ilişkin bütün işlemleri, 105. maddeye uygun olarak başbakan ve ilgili bakan tarafından imzalanmalı ve bu işlerin hesabını, yürütmenin siyasetten sorumlu kanadı olan hükümet vermelidir. Ancak 105. madde, Cumhurbaşkanının hangi işlemlerinin yürütmeye ilişkin olduğunu belirtmiştir. 1982 Anayasası yürütmenin ikinci kanadı olarak Bakanlar Kurulunun yapısında bir değişiklik yapmamıştır. 1961 Anayasasında olduğu gibi, başbakan dışındaki Bakanlar Kurulu üyelerinin TBMM dışından atanması olanaklıdır. 1982'nin yeniliği, bakanların görevine son verme yönteminin anayasada düzenlenmiş olmasıdır. Böylece, başbakanlık güçlenmiştir. Ayrıca bakanların başkana karşı sorumlu olduklarının anayasada açıkça belirtilmiş olması da başbakanlığı güçlendirmeye yönelik bir yeniliktir¹⁸⁸.

1961 Anayasası yürütmeyi güç, iktidar ya da yetki olarak değil, kanunlar karşısında yerine getirilen bir görev olarak nitelendirmiştir. 1982 Anayasasında ise yürütme, bir “görev” niteliği taşımasının yanında “yetki” unsurunu da içermektedir. Bu yetki sadece kanunla verilmiş değil aynı zamanda Anayasadan kaynaklanan yürütme yetkilerinin de var olduğu anlatılmak istenmiştir¹⁸⁹. 1982 Anayasası, 61 Anayasasının tanımını yinelemekle birlikte, bakanların başbakana karşı sorumlu olduklarını belirtip başbakanı yükümlü kılmıştır. Öte yandan Başbakanın bir Bakanın görevden azlini Cumhurbaşkanından istemesi hakkının öngörülmesi (m.109) onu “eşitler arasında birinci” olmaktan çıkarıp bir “şef” olma statüsüne yükseltmiştir. Eşitler arasında birinci olma özelliği, Meclis hükümeti sistemindeki İcra Kurulu için düşünülebilir. Kuvvetler Ayrılığı İlkesini benimsemiş bir düzende “iki başlı yürütme” esası, hele hele siyasi sorumlu kanadın başı olma düzeyi Başbakanı siyasi iktidarın “nirengi” konumuna getirmektedir. Böylece 1982 anayasası ile Başbakanın durumu güçlendirilmiştir. 82 Anayasası ile bakanlıkların kurulumu, kaldırılması, görevleri yetkileri ve teşkilatı kanunla düzenlenir hükmü getirilmiştir. Bu hükümlerle bakanlık kurulumu kanuna

¹⁸⁷ Tunç, Bilir ve Yavuz, s. 201.

¹⁸⁸ Eroğul, (2007), s. 342-343.

¹⁸⁹ Tanör, (2012), s. 104.

bağlanmış olduğundan bakanlık kurma işleminin 1961 Anayasasına göre zorlaştığı gözlemlenmiştir¹⁹⁰.

Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulundan oluşan iki başlı yürütme yapılanmasında genel anlamda Cumhurbaşkanının, Bakanlar Kurulu içinde de Başbakanın daha üstün bir pozisyonda olduğu görünmektedir. Aynı zamanda, Cumhurbaşkanının yetkileri arttırılmış olsa da parlamenter hükümet sistemi içinde Bakanlar Kurulunun etkinliğinin ve işlevinin sorumluluğu yine Bakanlar Kurulundadır¹⁹¹. 104. madde ile Cumhurbaşkanı doğrudan kendisine bağlı yetkilerle yasama-yürütme-yargı organları üzerinde aktif bir konum kazandığı açıkça görünmektedir¹⁹². Ancak yine de sistemin etkin gücü ve işlevi bakımından parlamentoya karşı sorumlu olan Bakanlar Kuruludur ve özellikle Başbakandır. Her bakan yalnız Meclise karşı sorumlu değil aynı zamanda Başbakana karşı da sorumludur¹⁹³.

Genel olarak Bakanlar Kurulunun konumu bakımından 1961 Anayasası ve 1982 Anayasası bakımından temel bir farklılık görünmemektedir. Ancak, yürütme organının düzenleme yetkisinin genişletilmesi bağlamında, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinin yeniden düzenlenerek tanındığı gibi olağan ve olağanüstü rejim dönemlerinde Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna önemli ve istisnai düzenleme yapma yetkileri tanınmıştır. Ayrıca Başbakanın önerisi üzerine Cumhurbaşkanınca bir Bakanın görevine son verilebilmesi de 61 Anayasasından ayrılan bir diğer özelliktir¹⁹⁴. 1982 Anayasasına göre Başbakan, TBMM üyeleri arasından Cumhurbaşkanınca atanır. Bakanlar, TBMM üyeleri veya milletvekilleri seçilme yeterliliğine sahip olanlar arasından Başbakanca seçilir ve Cumhurbaşkanınca atanır¹⁹⁵.

Anayasa, bakanların sayısını ve adlarını belirtmiş değildir. Bu iş, kanuna bırakılmıştır. Anayasaya göre (m.113) “bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri

¹⁹⁰ Emin Memiş, (2011), s. 485.

¹⁹¹ Gözübüyük, (2007), s. 207-208; Okşar, s. 216.

¹⁹² Burhan Kuzu, **Parlamenter Rejimde Devlet Başkanının Konumu ve 1961-1982 Anayasalarında Durum**, İÜHF Mecmuası, C.3, S.1-4, İstanbul 1991, ss. 37-86, s. 64-65.

¹⁹³ Gözübüyük, (2007), s. 207-208; Okşar, s. 216.

¹⁹⁴ Ergun Özbudun, (2014), s. 333-336; Okşar, s. 220.

¹⁹⁵ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2009), s. 344.

ve yetkileri kanunla düzenlenir.” Bu düzenlemenin 61 Anayasasının 106. maddesinden daha az esnek olduğu göze çarpmaktadır. 61 Anayasası Bakanlıkların, kanunun koyduğu esaslara göre kurulacağı ibaresiyle yetinmiştir. O dönemde devlet dairelerinin Başbakanın önerisi ve Cumhurbaşkanının onayı ile bakanlıklara ayrılacağı kuralı benimsenmiştir ve böylece kanuna gerek kalmaksızın bakanlıklar kurulmaktaydı. Ancak 82 Anayasası, Bakanlıkların kurulmasının kanunla düzenleneceğinin belirtmek suretiyle daha netleşmiş ve bakanlıkların kanun dışında herhangi bir kurala dayanılarak kurulamayacağı da hükme bağlanmıştır¹⁹⁶.

1982 Anayasası ile Başbakanın yetkileri genişletilerek etkinliği artırılmıştır. Başbakan, Bakanlar Kurulu içinde şef konumuna yükselmiş ve Bakanları seçme ve görevlerine son verme, hükümetin siyasetine yön verme, bakanların görevlerini Anayasaya uygun bir şekilde yerine getirilmesini gözetmek gibi etkin görevleri bulunmaktadır. Bu bağlamda parlamenter hükümet sistemi içinde Başbakan gerek kuramsal gerek uygulama açısından sistemin merkezinde yer almıştır. Başbakanın diğer yürütme organı unsurlarına göre üstün yetkilerle donatılması bakımından, Başbakanlık hükümeti olarak nitelendirildiği de görülmektedir¹⁹⁷.

1961 Anayasası ve 1982 Anayasası açısından Bakanlar Kuruluna verilen vergilendirme yetkisi ve sınırlarına kısaca değinecek olursak; Türk hukuk tarihinde ilk kez 1961 Anayasası ile “hukuk devleti” ifadesini anayasaya girmiştir. Vergi ödevi başlıklı 61. maddesinde verginin ancak kanunla konulacağı kesin bir ifade ile belirtilmiştir lakin, 20.09.1971/1488 tarih ve sayılı yasayla Anayasanın 61. maddesine 3. fıkra eklenmiştir: “Yasanın belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.” Bu değişiklikle meclis, vergilendirme konusundaki yetkisini icra organı/yürütme organı ile paylaşmıştır. 147. madde ile ilk defa Anayasalarda yer alan vergilendirme ilkesinin denetimi sağlanmıştır. 1971 değişikliği ile yürütme organının vergilendirme yetkisinin Anayasal temelinin oluşturulduğu kabul edilir. Aynı hüküm 1982 Anayasası’nın 73/4 fıkrasında da yer almıştır. Bu yetki devri yasama yetki devri niteliğinde olduğu

¹⁹⁶ Özbudun, (2014), s. 335-339.

¹⁹⁷ Okşar, s. 220-221; Tanör, (2012) s. 105.

düşünülse de Anayasa mahkemesi yasallık ilkesine aykırı olmadığını ve bu fıkrada yer alan hükmü, yasallık ve yasama yetkisinin devredilemezliği ilkelerinin istisnası olarak değerlendirmiştir.

1982 Anayasası ile Bakanlar Kuruluna çeşitli yetkiler verilmiştir. Günümüzün ihtiyaçlarına göre ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edilmesi hedeflenmiştir. Bakanlar Kuruluna, belli konularda ve ancak sınırları Anayasa ve yasalarla çizilmek üzere yetki verilmiştir. Bu yetkiler Anayasa'nın, 73. maddesinin 4. fıkrasında, 121. maddenin 3. fıkrasında, 122. maddenin 2. fıkrasında yer almaktadır¹⁹⁸. Anayasa tarafından Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkiler yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisine ilişkin olduğu ve yetkiyi veren yasanın çerçevelediği alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır.

3 Bakanlar Kurulunun Düzenleme Yetkisi

9 Temmuz 2018 tarihinden sonra yürürlüğe giren 6671 sayılı Anayasa değişikliği ile yürütme organının düzenleyici işlem yapma yetkisi bakımından bazı değişiklikler olmuştur. Şöyle ki, kanun hükmünde kararname şeklindeki işlem türü kaldırılmış ve bunun yerine Cumhurbaşkanlığı kararnamesi şeklinde bir düzenleyici işlem getirilmiştir. 6671 sayılı Anayasa Değişikliği öncesinde, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle yalnızca Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin kuruluş, teşkilat ve çalışma esasları ile personel atama işlemleri konularında düzenlenebilmekteydi. Ancak yeni düzenleme ile “*Cumhurbaşkanı kararnamesi*” adıyla kanun hükmünde kararname niteliğindeki işlemler düzenlenecektir. Bir diğer farklılık ise, tüzük şeklindeki düzenleyici işlem türü kaldırılmıştır. Ve son olarak da yönetmeliklerin hukuki rejimlerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler tezin son bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2017 Anayasa değişikliği öncesi yürütme organın bir parçası olan ve düzenleyici işlem yapma yetkisini elinde bulunduran Bakanlar Kurulu, 2017 Anayasa

¹⁹⁸ Doğan Şenyüz, “*Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi*”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:7, S. 83, Kasım 1999, s. 20.

değişikliği sonrası, yürütme organının tüm işlem ve yetkilerinin, Cumhurbaşkanı iradesine bağlanmasıyla lağvedilmiştir¹⁹⁹.

Tezin bu bölümünde 6771 sayılı kanun öncesi Bakanlar Kurulunun düzenleme yetkisi üzerinde durulacaktır. Zira bu yetkiler, 6671 sayılı Anayasa Değişikliği ile aynen yürütme organının kendisi olma sıfatıyla Cumhurbaşkanıya verilmiştir.

1982 Anayasası'nın 123/1. maddesinde "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." ifadesi yer almaktadır. Anayasadaki bu ifade hukuk devletinin önemli özelliklerinden biri olup "Kanuni İdare İlkesi"nin Anayasa'ya yansımadır. İdarenin kuruluş ve teşkilatlanmasında asli düzenleme yetkisi Yasama organına aittir. İdare, Yasama organının yaptığı düzenlemeler ve Anayasal sınırlar içinde kalmak şartıyla görevli ve yetkili kılındığı konularda işlem yapabilecektir. Bakanlar Kurulu, hükümet politikalarını ve programlarını yerine getirebilmek için kanun tasarıları hazırlar ve bu bağlamda yasama gündemini belirleme konusunda etkindir²⁰⁰. Zamanla Bakanlar Kurulu üstlendiği işlevler bakımından yalnızca kanunları uygulayan bir organ olmaktan çıkmış, bilakis siyasi kurumların "kalbi" ya da "motoru" durumuna getirilmiştir²⁰¹. Anayasanın 2. ve 7. maddelerini birlikte değerlendiren Anayasa Mahkemesine göre, "Anayasa'da yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez²⁰².

Bakanlar Kurulu, Anayasada ve kanunlarda belirtilen görevlerini düzenleyici işlemler ve birel işlemler yoluyla yerine getirmektedir. Bakanlar Kurulunun yapabileceği düzenleyici işlemler; kanun tasarısı, bütçe ve kesin hesap kanun tasarıları,

¹⁹⁹ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının İkinci Bölümünün Cumhurbaşkanı Görev ve Yetkileri başlıklı kısmında, Madde104- (Değişik: 16/4/2017-6771/8 md.) "Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir." hükmü düzenlenmiştir, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (08.08.2017)

²⁰⁰ Alptekin Aktalay, **Bakanlar Kurulunun Düzenleyici İşlemleri ve Karar Alma Usulü**, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, ss. 69-98. s. 70-71.

²⁰¹ Teziç, (2014), s. 440.

²⁰² A. Şeref Gözübüyük-Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C.1 Genel Esaslar, 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, Mart 2014, s. 99.

kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, karar ve diğer düzenleyici işlemlerdir. Birel işlemler ise belirli olay ya da bireyle ilgili özel sonuçlar doğuran işlemlerdir²⁰³.

3.1 Kanun Tasarısı Sunma Yetkisi

Anayasaya göre, kanun teklif etmeye Bakanlar Kurulu ve milletvekilleri yetkilidir²⁰⁴ (Anayasa m. 88). Bakanlar Kurulu tarafından yapılan kanun teklifine “kanun tasarısı”, milletvekilleri tarafından yapılan kanun önerisine “kanun teklifi” denir²⁰⁵. Bakanlar Kurulunca hazırlanan kanun tasarıları, başbakan ve bütün bakanlar tarafından imzalanarak gerekçesiyle birlikte Meclis Başkanlığına sunulur (İçtüzük m.73/1)²⁰⁶. Esasen Kanun tasarıları, meclisten güven oyu almış hükümet programının uygulama araçları sayılmaktadır²⁰⁷. Kanun teklifleri ise, bir veya daha çok milletvekili tarafından imzalanarak gerekçesiyle birlikte Meclis Başkanlığına verilir (İçtüzük m.74). Her iki durumda da Meclis Başkanı, usulüne uygun kanun tasarısı ve tekliflerini doğrudan komisyonlara havale eder²⁰⁸. Bakanlar Kurulunca hazırlanan kanun tasarıları, Danıştay’ın düşüncesi alındıktan sonra TBMM’ne sunulmalıdır. (Ay. 155/2) Ancak uygulamada bu kurala uyulduğu söylenemez. Anayasa, her ne kadar Bakanlar Kurulunun gönderdiği kanun tasarılarıyla ilgili olarak, Danıştay’ın düşüncesini bildirmesini öngörüyorsa da, Bakanlar Kurulu danışma, “**danışma kararı**” niteliğindeki bu düşünce ile bağlı değildir²⁰⁹. Kanun tasarıları, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliğinde olmadığından imza için Cumhurbaşkanına sunulmaz ve imzası alınmaz. Kanun tasarıları, Bakanlar Kurulunun hükümet programını ve buna bağlı olarak hükümetin genel siyasetini uygulama araçlarından biridir. Meclis başkanlığına sunulan kanun tasarıları ve teklifleri, önce ilgili meclis komisyonlarına gönderilir.

²⁰³ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 11. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2017, s. 110-121-123.

²⁰⁴ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Üçüncü Kısım, Türkiye Büyük Millet Meclisinin Görev ve Yetkileri başlıklı kısmında, Madde 88- (Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.) “Kanun teklif etmeye milletvekilleri yetkilidir. Kanun tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usul ve esasları İçtüzükle düzenlenir” hükmü düzenlenmiştir, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

²⁰⁵ Günday, s. 93.

²⁰⁶ Teziç, (2014), s. 47.

²⁰⁷ Teziç, (2014), s. 47-48.

²⁰⁸ Okşar, s. 358.

²⁰⁹ Teziç, (2014), s. 48.

Komisyonlarda incelendikten sonra meclis genel kurulunda görüşülür. Bu bakımdan kanun tasarıları da teklifleri gibi TBMM'nce görüşülüp karara varılması zorunludur²¹⁰.

3.2 Bütçe ve Kesin Hesap Kanun Tasarılarını Hazırlama Yetkisi

Sosyal devlet ilkesinin etkisi, devletin niteliği ve fonksiyonları ile kamu hizmeti kavramındaki gelişme ve modern anlayışla birlikte zaman içerisinde Bakanlar Kurulunun görevleri artmış ve daha karmaşık hale gelmiştir²¹¹. Bakanlar Kurulu iktisadi alanda, iktisadi ve sosyal politikaların tespiti ve uygulanması sağlama, iktisadi planlama yapma gibi görevlerinin dışında düzenleyici ve denetim niteliği taşıyan bazı yetkilere sahiptir²¹². Bakanlar Kuruluna düşen en önemli görevlerden biri, ülkede iktisadi açıdan istikrarı sağlamaktır²¹³. Bütçe, mali politikayı uygulama ve gerçekleştirme araçlarından en önemlisidir²¹⁴.

Anayasa, bütçe tasarıları ile kesin hesap kanunu tasarılarını hazırlama ve TBMM'ye sunma görevlerini Bakanlar Kuruluna vermişti²¹⁵. Anayasanın 161.-163. maddelerinde oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenen bütçe konusu, öneminden dolayı, normal kanunların görüşülmesinden daha farklı esaslara bağlanmıştır. Çünkü bütçe, Bakanlar Kurulu için çok önemlidir²¹⁶. Bakanlar Kurulu, merkezi yönetim bütçe tasarısı ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yıl başından en az 75 gün önce, TBMM'ne sunar²¹⁷ (Any. m. 162/1). Bütçe tasarıları, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenmekte; bu komisyonun kuruluşunda, iktidar partisi grubuna veya

²¹⁰ Teziç, (2014), s. 49-51.

²¹¹ Armağan, s.76.

²¹² Süleyman Arslan, **Bakanlar Kurulunun İktisadi ve Mali Alandaki Görev ve Yetkileri**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 204, Ankara: Şafak Matbaası, 1982, s. 31.

²¹³ Arslan, s. 10.

²¹⁴ Arslan, s. 124.

²¹⁵ 6771 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 15. Madde, <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6771.html> (20.11.2018); 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Dördüncü Kısım, Bütçe ve Kesin Hesap Başlıklı Bölüm, Madde 161- (Değişik: 29/10/2005-5428/3 md.; 16/4/2017-6771/15 md.), “Cumhurbaşkanı bütçe kanun teklifini, mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bütçe teklifi Bütçe Komisyonunda görüşülür. Komisyonun ellibeş gün içinde kabul edeceği metin Genel Kurulda görüşülür ve mali yılbaşına kadar karara bağlanır” hükmü düzenlenmiştir.” https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

²¹⁶ Turhan, (1989), s. 153.

²¹⁷ Akad, Mehmet ve Abdullah Dinçkol. **1982 Anayasası ve Anayasa Mahkemesi Kararları**, (Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında 5678 Sayılı Kanun), İstanbul: Der Yayınları, 2007, s. 879-881, (1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası; Kurucu Mecliste Kabul Tarihi: 18.10.1982; Halkoyuna Sunulmak Üzere Tasarının Resmi Gazetede İlanı: 20.10.1982-17844; Kanununun Halkoyu ile Kabul Tarihi: 7.11.1982; Halkoyu Sonucunun Yayınlandığı Resmi Gazete Tarihi: 9.11.1982-17863 Mükerrer)

gruplarına en az 25 üye verilmek şartı ile, siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili göz önünde tutulmaktadır. (Any. m. 162/2) Bütçe kanun tasarıları gerek komisyonda, gerekse Genel Kurul'da, Anayasada öngörülen süre içinde karara bağlanmak zorunda olup bu süre komisyon için 55 gündür. Komisyonun kabul ettiği metin, TBMM'nde görüşülerek mali yılbaşına kadar karara bağlanmaktadır (Any. m. 162/3).

Bütçe kanunu, hukuki içeriği açısından bir kural-işlem değil, devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine kamu harcamalarında bulunmak ve kamu gelirlerini toplamak konusunda belli bir süre için yetki veren bir şart-işlem niteliğindedir²¹⁸. Bütçe kanunu önemi ve özel niteliği nedeniyle, diğer kanunların görüşülmesinden farklı esaslara bağlanmıştır. Bütçe kanunu tasarıları gerek komisyonda gerek Genel Kurulda öngörülen süreler içinde ve en geç mali yılbaşına kadar karara bağlanmak zorundadır. Anayasada bu şekilde süre açısından sınırlamalar getirilmesi, dönemsel bir niteliğe sahip olan bütçenin, hükümet programı ve politikasının somuta aktarımında ve kamu hizmetlerinin yürütülmesinde en önemli araç olmasının zorunlu sonucundan kaynaklanmaktadır. Ayrıca, anayasal düzenlemelerle, hazırlama sorumluluğu Bakanlar Kuruluna ait olan bütçe kanunu tasarısının, Bütçe Komisyonunda görüşülüp kabul edilmesi aşamasında, hükümetin kabul ettiği esaslardan fazla uzaklaşılması için, komisyonun yapısı iktidar üyelerinin fazla olması şeklinde ayarlanmıştır²¹⁹.

Bütçe kanun tasarısının reddedilmesi iki önemli sonuç doğurur. Bu sonuçlardan ilki, Bakanlar Kurulunun icraatları için gerekli olan mali imkanların sağlanamamasıdır. İkinci önemli sonuç ise, TBMM'nin, bütçeyi reddetmekle, hükümete güvensizliğini beyan etmesidir. Anayasada bütçe kanun tasarısının reddedilmesi halinde Bakanlar Kurulunun istifası ya da bunun güven oylaması şeklinde algılanmasına ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Ancak siyasi etik açısından hükümetin çekilmesi gereklidir²²⁰.

²¹⁸ Özbudun, (2014), s. 226-227.

²¹⁹ Özbudun, (2014), s. 227-228.

²²⁰ Arslan, s. 130-131.

3.3 Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi

6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi dönemde, kanun hükmünde kararname ve tüzük olmak üzere iki düzenleyici işlem türü daha bulunmaktaydı. Bu dönemde, kanun hükmünde kararnameler, Bakanlar Kurulunun TBMM'nden veya doğrudan Anayasadan aldığı yetki ile belli konuları düzenlemek için çıkarılan ve normlar hiyerarşisinde kanun düzeyinde yer alan düzenleyici işlem olarak tanımlanmaktaydı. Bakanlar kurulu, TBMM'nden aldığı yetki kanunu ile kanun hükmünde kararname çıkarabiliyordu. Ancak, kanun hükmünde kararname çıkarma yetkileri belli konularda sınırlandırılmıştı. Vatandaşların genel hak ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevleri kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemezdi. Yine 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi olağanüstü hal ve sıkıyönetim kararnameleri çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna aitti. Olağanüstü hal ve sıkıyönetim kanun hükmünde kararnamelerinde konu yönünden herhangi bir sınırlama bulunmuyordu.

9 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe giren 6771 sayılı Anayasa değişikliğinde, yürütme alanına giren istisnasız tüm görev ve yetkiler Cumhurbaşkanına bağlanmıştır. Anayasanın 8. maddesine göre, (Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.) “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*” hükmü yer almaktadır. Anayasanın 104. maddesinde (Değişik: 16/4/2017-6771/8 md.) ise, “*Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir.*”, hükmü ile eski düzenlemedeki kanun hükmünde kararnameler, yeni sistemle Cumhurbaşkanlığı kararnamesi adıyla çıkarılacaktır²²¹. Anayasa değişikliği öncesinde, düzenleyici işlem düzenleme yetkisi Bakanlar Kurulu ve Başbakan'a veriliyordu, ancak 9 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa değişikliği kanunuyla bu görev ve yetkiler, Cumhurbaşkanına geçmiştir.

²²¹ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının İkinci Kısım, Cumhurbaşkanının Görev ve Yetkileri Başlıklı Kısımında, Madde 104, “*Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. 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.*” https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

Tezin bu bölümünde 6771 sayılı kanun öncesi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi üzerinde durulacaktır. Zira bu yetkiler, 6771 sayılı Anayasa Değişikliği ile Cumhurbaşkanına verilmiştir.

Kanun hükmünde kararname doktrinde “kanun niteliğinde kararname”, “kanun gücünde kararname”, kanun kuvvetinde kararname” ve “kanun-kararname” gibi kavramlar kullanılmış olmakla birlikte, en yerleşmiş ifade biçimi ile “kanun hükmünde kararname (KHK)” olarak kullanılmaktadır²²².

Kanun hükmünde kararnameler, ilk olarak 20 Eylül 1971 Tarih ve 1488 Sayılı Kanun’la 1961 Anayasasının 64. maddesinde yapılan değişiklik sonucu hukuk sistemimize girmiştir. 488 KHK’lerin anayasal sistemimizde yer almasının nedeni, sosyal ve ekonomik alana müdahale gereksinimlerinin karşılanması, önemli ve zorunlu durumlarda hızlı bir şekilde karar alınmasının sağlanması olarak belirtilmektedir²²³. Kanun hükmünde kararnameler, yasama organının bir kanunla belli konularda yürütmeye verdiği geniş düzenleme yetkisine dayanılarak Bakanlar Kurulunca çıkarılan kararnamelerdir. Kanun kuvvetinde olması, yürürlükteki şekli kanunları değiştirebilmesini ifade eder. “Kararname” kavramı ise bu işlemlerin yürütmenin bir işlemi olduğunu belirtmektedir²²⁴.

Kanun hükmünde kararnamelerin çıkarılabilmesi için TBMM tarafından Bakanlar Kuruluna “*kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi*” verilmektedir. KHK, şekli (organik) açıdan yürütme, maddi ve fonksiyonel açıdan yasama işlemidir²²⁵. Anayasanın 91. Maddesine göre TBMM tarafından Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Başka bir deyişle bu yetkinin kaynağı olağan dönemlerde doğrudan doğruya yetki kanunudur. Kısacası, Bakanlar Kurulu yetki kanunu ile yetkilendirilmediği sürece kendiliğinden kanun hükmünde kararname çıkaramaz²²⁶. Olağan dönemlerde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin yetki

²²² Burhan Kuzu, *Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler*, İstanbul: Tasvir Matbaası, 1985, s.127.

²²³ Okşar, s. 368.

²²⁴ Erdoğan Teziç, “*Yasama Yetkisi ve Kanun Hükmünde Kararnameler*”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 5, S. 1, 1972, s.8.

²²⁵ Ender Türk, *1982 Anayasası’na göre Kanun Hükmünde Kararnameler ve Yargısal Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013, s. 57.

²²⁶ Özbudun, (2014), s. 263-264.

kanuna dayandırılması olağan üstü dönemde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerden ayıran en önemli özelliktir²²⁷. Kanun hükmünde kararnameleri, yasama organının özel içerikli bir kanunla verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ve yayımlandıkları gün TBMM'ye sunulmaları zorunlu olan, Bakanlar Kurulunun yürürlükteki kanunları değiştiren işlemleri olarak tanımlamak mümkündür²²⁸. Bakanlar Kurulunun her konuda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi bulunmamaktadır. Nitekim Bakanlar Kurulunun bu yetkisi hem yetki kanunu hem de Anayasa tarafından sınırlandırılmıştır²²⁹. Kanun hükmünde kararnamelerin konusu, öncelikle dayandıkları yetki kanunun amaç, kapsam, ilkeler ve süre unsurları ile sınırları belirlenen alan dışına çıkamaz. Ayrıca 1982 Anayasasının 91 ve 163. maddeleri gereğince de kanun hükmünde kararnameler her konuyu düzenleyemez. Ve bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemez. Netice itibariyle KHK'in konusuna yönelik açık sınırlama getirilmiştir²³⁰. Anayasanın 91 maddesinde KHK'in yayımı ve yürürlüğüne ilişkin bazı hükümler getirilmiş olsa da KHK'in hangi yöntemle yayınlanacaklarına ilişkin özgül bir düzenleme bulunmamaktadır. Anayasada görüldüğü gibi kanunların (m.89), tüzüklerin (m. 115/2) yayınlanmasına ilişkin düzenlemeler bulunurken KHK ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Aynı zamanda anayasadan ayrı olarak, yetki kanunlarında da bu yönde düzenleme bulunmamaktadır²³¹. KHK çıkarılmasına ilişkin usul ve şekil kuralları Bakanlar Kurulunun diğer kararnamelerinde uyulması gereken kurallar gibidir. Bu bakımdan kararnameleri imzalamak cumhurbaşkanının görev ve yetkileri arasında sayıldığına göre, kanun hükmünde kararnamelerin de cumhurbaşkanı tarafından imzası, şekli ve tamamlayıcı bir niteliktir²³². Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilen kanun hükmünde kararnameler, cumhurbaşkanı tarafından imzalanmakla birlikte hukuki varlıklarını kazanmış olurlar. Ancak resmi gazetede yayınlanması gerekmektedir²³³.

²²⁷ Türk, s. 59.

²²⁸ Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Türkiye'de Kanun Hükmünde Kararnameler Rejimi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1996, s. 46.

²²⁹ Özbudun, (2014), s. 254-255.

²³⁰ Türk, s. 68.

²³¹ Kuzu, (1985), s. 340.

²³² Türk, s. 71.

²³³ Kuzu, (1985), s. 343; 1982 Anayasası, 91. Maddesinin 6. Fıkrası; “*Kanun hükmünde kararnameler, Resmi Gazetede yayınlandıkları gün yürürlüğe girerler. Ancak, kararnamede yürürlük tarihi olarak daha sonraki bir tarih de gösterebilir.*”

Yasama yetkisi de ilk-el düzenleme yetkisidir. Anayasanın 7. maddesinde bu yetkinin TBMM'nin asli yetkisi olduğu öngörülmüştür. Herhangi bir alanda asli düzenleme yetkisine sahip olan yasama organının, her zaman kendisinin bizzat düzenleyebileceği bir işten tamamen el çekmediği ve kendi denetimi altında tuttuğu bir alanı, geçici bir süre için yürütme organının düzenlemesine izin vermesi, yetki devri anlamında değildir. Dolayısıyla, asıl düzenleme yetkisini kendisinde alıkoyan Meclisin, kendisinin belirlediği bir alanda, yine kendisinin denetimi altında, belirli bir süre için, sonunda son sözü kendisinin söyleyebileceği bir yetkiyi yürütme organına vermesi durumu, yasama organının bu alandan elini çekmeyip her zaman bizzat düzenleyebilmesi koşuluyla, bu yetki yasama yetkisi niteliğinde de olsa, yetki devri olarak kabul edilemez²³⁴.

Yukarıda da değinildiği gibi, Bakanlar Kurulunun KHK'ler konusundaki yetki alanının içeriği ve sınırları, yetki kanunuyla belirtilmiştir. Anayasadaki düzenlemeye (m.91/2) göre, yetki kanunu, çıkarılacak kanun hükmünde kararnamenin, amacını, kapsamını, ilkelerini, kullanma süresini ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılmayacağını göstermektedir. Kuruluna KHK çıkarma yetkisi vermekle donatılmış olan TBMM'nin, vereceği yetki alanının “belli konularda” şeklinde sınırlandırılması, kaçınılmaz olarak yetkiyi kullanacak olan Bakanlar Kurulunun da hareket alanını “belli konular” şeklinde sınırlamaktadır²³⁵.

1982 Anayasası'nın 91 maddesinin 5. fıkrasında, “*Sıkı yönetim ve olağan üstü hallerde, Cumhurbaşkanının Başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun kanun hükmünde kararname çıkarmasına ilişkin hükümler saklıdır.*” Hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca 121. ve 122. maddelerinde de KHK'lerden söz edilmiştir. Olağan ve olağanüstü olmak üzere iki ayrı KHK türü bulunmaktadır. Olağanüstü KHK'lar yetki, şekil, sebep unsuru yönünden olağan KHK'lardan ayrılmaktadır. Olağanüstü KHK'leri çıkarmaya yetkili organ Bakanlar Kurulu değil, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu tür kararnamelerin oluşumunda Cumhurbaşkanının iradesi şekli bir onay değil, işlemin asli unsuru niteliğindedir²³⁶.

²³⁴ Okşar, s. 372.

²³⁵ Okşar, s. 372-373.

²³⁶ Özbudun, (2014), s. 255-158.

Olağan KHK'ler bakımından Cumhurbaşkanı şekli bir unsur iken, olağanüstü KHK'lerde Cumhurbaşkanı yetki unsuru niteliğindedir. Şöyle ki, kararnamelerin oluşumunda Cumhurbaşkanı da Bakanlar Kurulu ile eşit bir iradeye sahiptir²³⁷. Ayrıca, olağanüstü KHK'ler "sebebe bağı" bir işlem türüdür²³⁸. Dolayısıyla sadece sıkıyönetim ve olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılabilen bu kararnamelerin yürürlüğe konması için TBMM tarafından onaylanması şartı aranmasına gerek yoktur²³⁹.

3.4 Tüzük Çıkarma Yetkisi

9 Temmuz 2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren, 6771 Sayılı Anayasa değişikliği ile yürütme organına ait düzenleyici işlemlerden tüzüklerin kaldırılmasına rağmen, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte yürürlükte olan tüzükler geçerliliğini sürdürmeye devam edecektir²⁴⁰. İşte bu sebepten dolayı halihazırda yürürlükte bulunan tüzüklerin hukuksal yapısı incelenecektir.

Anayasanın 115. maddesinde belirtildiği gibi; Bakanlar Kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarabilirler. Tüzükler Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır. Tüzüklerin yargısal denetimi Danıştay tarafından yapılmaktadır ve kanunlar gibi Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmektedirler²⁴¹. Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilen tüzükler, Cumhurbaşkanı tarafından da imzalandıktan sonra aynen kanunlar gibi Resmi Gazetede yayımlandıktan 45 gün sonra yürürlüğe girer²⁴².

Bakanlar Kurulunun idari görevleri arasında yer alan tüzük çıkarma yetkisi, 1961 Anayasasındaki düzenlemeyle aynı şekilde 1982 Anayasasında da yer almıştır.

²³⁷ Yüzbaşıoğlu (1996), s. 178.

²³⁸ Yüzbaşıoğlu (1996), s. 184.

²³⁹ Türk, s. 87-88.

²⁴⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Geçici Madde 21- (Ek: 16/4/2017-6771/17 md.) "Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükmünde kararnameler, tüzükler, Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikler ile diğer düzenleyici işlemler yürürlükten kaldırılmadıkça geçerliliğini sürdürür. Yürürlükte bulunan kanun hükmünde kararnameler hakkında 152.nci ve 153.üncü maddelerin uygulanmasına devam olunur." https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

²⁴¹ Ferhat Uslu, **Türk Anayasa Hukuku**, (16 Nisan 2017 Tarihindeki Halkoylamasıyla Kabul Edilen Anayasa Değişikliğine Göre), Ankara: Adalet Yayınevi, Haziran 2017, s. 245.

²⁴² Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya; **Türk İdare Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012, s. 62-63.

Görüldüğü gibi, tüzük çıkarma konusunda tek yetkili organ, Bakanlar Kuruludur. Bu yetki bir başka makam tarafından kullanılamaz²⁴³. Verginin konusu, tarifesi, istisna ve muafiyet hakkındaki düzenlemeler tüzüklere bırakılmaz; bunların mutlaka vergi kanunlarında yer alması Anayasal bir zorunluluktur²⁴⁴. Hukuk sistemimizde, tüzük çıkarmaya yetkili tek organ Bakanlar Kuruludur. Bakanlıkların ve kamu tüzel kişilerinin tüzük çıkarma yetkisi bulunmamaktadır²⁴⁵.

1982 Anayasasında Cumhurbaşkanına tanınan imzalama yetkisi, şekil ve usul unsuruna giren bir konu olarak değerlendirilmektedir. Ancak tüzüğü meydana getiren iradenin Bakanlar Kuruluna ait olduğu, bu kurulda her üyenin katılımıyla ve oybirliğiyle alınan ve kurulun ortak sorumluluğuna işaret eden tüzükler konusunda, Cumhurbaşkanının yetkisinin, gönderilen tüzükleri imzalamak ve yayımlamak olduğu söylenebilir. Bu duruma göre, tüzük çıkarma yetkisinin gerçek sahibi Bakanlar Kuruludur. Bu konuda, Cumhurbaşkanının görevinin, düzenleyici işlemin varlığını ve geçerliliğini doğrulamak ve yayımlanmasını sağlamaktır²⁴⁶. Tüzük içerik olarak maddi bakımdan kanun gibi bir kural işlem olmasına rağmen kanundan farklıdır. Kanun, TBMM tarafından yapılan yasama işlemi olmasına rağmen tüzük, idari bir işlem olup idare tarafından düzenlenmektedir. Kanunların koyduğu kurallar, idarenin kural işlemlerine göre daha genel ve soyuttur. Kanunlar, prensipler içermektedir. Yasama organı, bünyesi ve işleyiş tarzı ile usulleri itibariyle teknik teferruata ilişkin kolay değişebilen faaliyetlerle ve hizmetlerle ilgili hükümler koymaz. Tüzükler, teknik ihtiyacı karşılamak ve teferruata ait hususları düzenlemek üzere idarenin yetkisi ile ortaya koyduğu işlemlerdir. Kanunlar, kişiler için yeni durumlar ve mükellefiyetler doğurabilir. Tüzükler, teferruata ve uygulamaya dair hükümleri içerir. Tüzükler, nitelik olarak yürütme tarafından düzenlenen sürekli, soyut, objektif ve genel hükümleri kapsayan düzenleyici bir işlemdir²⁴⁷.

Yasada düzenlenmeyen bir konuda Bakanlar Kurulu tüzükle bir düzenleme yapma yetkisini kullanamaz. Bakanlar Kurulunun tüzük çıkarabilmesi, tüzüğün ilişkin

²⁴³ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 87.

²⁴⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, (Ders Kitabı) Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 87.

²⁴⁵ Özbudun, (2014), s. 269.

²⁴⁶ Okşar, s.393.

²⁴⁷ Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku Dersleri**: Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi, Ankara: Sevinç Matbaası, 1974, s. 85.

bulunduğu kanunda, bu konuda açıkça yetkilendirici bir hükmün bulunmasına bağlı değildir. Ancak yasada belirli bir konuda tüzük çıkarılması ifade ediliyorsa, başka bir düzenleyici işlem yapılamaz²⁴⁸.

Tüzük ile kanun aykırı olamamak kaydıyla, kanunda daha ayrıntılı düzenlemeler yapılarak kanunda olmayan hususlara açıklayıcı nitelikte olmak kaydıyla değinilebilir. Yasa olmazsa tüzük çıkarılamaz. Tüzükler, bir kanuna dayandırılarak çıkarılan düzenleyici işlemlerdir. Sebep unsuru tüzüğün çıkarılması için şart olduğuna göre kanunun öngörmediği sınırını çizmediği hükümlerin tüzükte yer almaması gerekir. Kısacası tüzükler, kanunların çizdiği sınırlar içerisinde yeni hükümler koyabilir²⁴⁹.

İdari işlem niteliğinde olan tüzükler, yargısal denetim olarak idari yargıya tabi olup, bir idari işlem olduklarından, Anayasaya göre idari yargı denetimine tabidir. (Any.m.125). Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılacak davalarda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görevlidir²⁵⁰.

3.5 Yönetmelik Çıkarma Yetkisi

9 Temmuz 2018 tarihinden önceki sistemde, yürütme organının sorumlu kanadında Bakanlar Kurulu, Başbakan ve Bakanlar Kurulu bulunuyordu. 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu ile yürütme organının birer parçası olan Başbakan ve Bakanlar Kurulu kaldırılmıştır. Başbakan ve Bakanlar Kuruluna ait tüm yetkiler Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bu bakımdan diyebiliriz ki, eski sistemde Başbakan ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikler ve diğer düzenleyici işlemler, 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile artık Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacaktır²⁵¹.

Yönetmelikler, bakanlıklar ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından, görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulamasını sağlamak amacıyla ve bunlara aykırı olmamak şartıyla çıkarılan düzenleyici idari işlemlerdir. Hangi

²⁴⁸ Özbudun, (2014), s. 269-270; Eroğlu, s. 101-105.

²⁴⁹ Eroğlu, s. 86.

²⁵⁰ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 67.

²⁵¹ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının İkinci Bölüm, Yönetmelikler Başlıklı, Madde 124 (Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.) "Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler." https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

yönetmeliklerin Resmi Gazetede yayınlanacağı 24 Mayıs 1984 tarih ve 3011 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun'da belirtilmiştir²⁵² (Any.m.124). Genellikle yönetmelikle düzenlenen konular tüzüğe kıyasla daha az önemlidir. Kanunlara aykırı olmamak kaydıyla, yönetmelikler de tüzükler gibi kanunların boş bırakıldığı hususları genel kurallar koyarak düzenleyebilmektedir. Yönetmelikler, usul yönünden tüzüklerden ayrılmaktadır. Yönetmeliklerin yürürlüğe konulabilmesi için Danıştay incelemesi gerekli değildir²⁵³. Türk hukukunda en yaygın düzenleyici işlem türü olan yönetmelikler vergi hukuku açısından yardımcı kaynak niteliğindedir²⁵⁴.

Anayasanın 124. maddesinde yönetmelik çıkarmaya yetkili kurum ve kuruluşlardan biri olarak, Bakanlar Kurulu sayılmamıştır. Buna rağmen, 1924 Anayasası ve 1961 Anayasası dönemlerinde Bakanlar Kurulu, yönetmelik çıkarmaya devam etmişti²⁵⁵. Burada Bakanlar Kurulu ismen sayılmamasına rağmen, yetkisinin olup olmaması tartışma yaratmıştır. Anayasa mahkemesi 1961 Anayasası döneminde verdiği bir kararda, Bakanlar Kurulunun da yönetmelik çıkarmaya yetkili olduğu sonucuna varmıştır²⁵⁶. Yönetmeliklerin yargısal denetimi idari yargıda yapılmaktadır. Bakanlıkların yönetmelikleri ile kamu kuruluşlarının ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bütün ülkede uygulanacak yönetmeliklerinin yargısal denetimi, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da yapılmaktadır²⁵⁷. Yönetmelikler için herhangi bir şekil şartı yoktur fakat, Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanan yönetmeliklerin, Bakanlar Kurulunun diğer işlemleri gibi Cumhurbaşkanı tarafından imzalanarak yürürlüğe girmesi gerekmektedir²⁵⁸.

Anayasanın 115. maddesinde de belirtildiği gibi, Bakanlar Kurulunun düzenleme yetkisi, tüzük çıkarma olarak kabul edilmiştir. Bakanlar Kuruluna yönetmelik çıkarma yetkisinin tanınması, Danıştay'ın incelenmesinden kaçınmak için tüzüklerin devre dışı bırakılmasının yolunu açmış olacağı düşünülebilir. Böylece,

²⁵² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 88-89; Uslu, s. 245.

²⁵³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 88-89.

²⁵⁴ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 89.

²⁵⁵ Atay, s. 63.

²⁵⁶ Okşar, s. 395.

²⁵⁷ Uslu, s. 246.

²⁵⁸ Günay, s. 114-116.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin kötüye kullanılmasını ve Anayasaya aykırılığını gündeme getirecektir²⁵⁹.

3.6 Bakanlar Kurulu Kararları

Kararnameler, Başbakan dışında bakanların imzalaması bakımından “Bakanlar Kurulu kararı” ve “müşterek kararname” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bakanlar Kurulu kararını, bütün bakanların imzalaması gerekir. Örneğin, tüzükleri onaylayan kararnameler Müşterek kararnamede, Cumhurbaşkanı ve Başbakanla ilgili bakanın imzası vardır. Örneğin, tayin kararnameleri²⁶⁰. İlgili bakan, Başbakan ve Cumhurbaşkanının imzalarını ihtiva eden kararnamelere, üçlü kararname de olarak kabul edilmektedir²⁶¹. Kararlar, tüzükler gibi sadece Bakanlar Kurulunun iradesi ile kesinleşen ve müstakil hukuki işlem vasfında tasarruflardır²⁶².

Vergi hukuku açısından Bakanlar Kurulu kararlarına bakarsak; temelde kanunilik ilkesine bağlı kalmakla birlikte, kanunun çizdiği sınırlar içinde, Bakanlar Kuruluna bazı konularda düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır. Nitekim Anayasasının 73. maddesinin son fıkrasınca, kanunla Bakanlar Kuruluna, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin düzenlemeler yapma yetkisi verilebilmektedir. Anayasa verginin kanuniliği ilkesini belirli bir ölçüde yumuşatarak verginin bazı unsurlarında düzenleme yetkisi vermektedir. Ancak bu yetki sadece muafık, istisna ve indirimlerle oranlara ilişkin olarak ve kanunda belirtilen yukarı ve aşağı hadlerde sınırlıdır²⁶³. Yürütmenin doğrudan Anayasadan kaynaklanan düzenleyici işlemleri olan, 73/4 ve 167/2 hükümleri uyarınca yapılan işlemler sonucunda oluşturulan Bakanlar Kurulu kararları vergi hukukunun yürütme organından doğan bir başka kaynağı olarak kabul edilmektedir. Anayasa ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin Bakanlar Kurulu tarafından kullanılması zorunludur ve başka hiçbir kuruma devredilemez²⁶⁴.

²⁵⁹ Okşar, s. 396.

²⁶⁰ Eroğlu, s. 93.

²⁶¹ Armağan, s.102.

²⁶² Armağan, s. 103.

²⁶³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 90.

²⁶⁴ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019, s. 40.

Bakanlar Kurulunun Anayasa'nın 73. maddesine dayanarak çıkardığı kararname ve kararı, kanun hükmünde kararname ile karıştırmamak gerekir. Burada bir yetki kanunu çıkarılmasına gerek olmadığı gibi, kararname çıkarmak için, kural olarak, bir süre sınırı da yoktur. Ayrıca çıkarılan kararname ya da kararın yasama organının onayına sunulması da gerekmemektedir. Bakanlar Kurulu kararlarının kanuna uygunluğunun denetimi farklı bir usule tabidir ve ayrı yargı organları tarafından yapılmaktadır. KHK'ların hukuka uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılırken, Bakanlar Kurulu Kararları/Kararnamelerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi Danıştay tarafından yapılmaktadır²⁶⁵.

²⁶⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 90.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ KAVRAMI VE 6771 SAYILI ANAYASA DEĞİŞİKLİĞİ KANUNU ÖNCESİ VERGİLENDİRME ALANINDA YÜRÜTME ORGANINA VERİLEN YETKİLER

Genel Olarak

16 Nisan 2017 tarihli halk oylamasıyla oylanan 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile hükümet sistemine ilişkin köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Yeni sistemde yürütme organı sadece Cumhurbaşkanından oluşmaktadır ve bu bakımdan monist yapıdadır. Kendine münhasır olan hükümet sistemimize “Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi” denilmektedir.

6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunuyla değişik md.104. fıkrasında Cumhurbaşkanının görev ve yetkileri, eski düzenlemeden farklı olarak yasama, yürütme ve yargı görevleri ayrılmaksızın bir arada düzenlenmiştir. Bu maddede görülüyor ki, Cumhurbaşkanı, devletin başı olması sıfatıyla, yürütme yetkisini kendi iradesinde toplamıştır. Başka bir deyişle, yürütme yetkisinin kendisi olan Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilecektir. Normal dönem kararnameleri olarak düzenlenen Cumhurbaşkanlığı kararnamesi konu unsuru bakımından 104/17. fıkrasında, “...Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.” şekliyle yer almaktadır. 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu öncesindeki kanun hükmünde kararnameler (mülga91/1) konu unsuru bakımından Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle aynı hükmü içermektedir. Nitekim, söz konusu Anayasa Değişikliği Kanunuyla Anayasanın çeşitli maddelerinde (örneğin, m.148, m.150, m.151, m.152, m.153) ibaresiyle karşılaşılmaktadır.

Anayasanın ikinci kısmının ikinci bölümünde yer alan “kişinin hakları ve ödevleri”²⁶⁶ Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenlenemez. Aynı şekilde, Anayasanın dördüncü bölümünde bulunan siyasi haklar ve ödevler başlıklı bölümünde de yer alan, vergi ödevi, mal bildirim, seçme seçilme, siyasi faaliyette bulunma gibi siyasi haklar ve ödevler de Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez²⁶⁷. Buna karşılık Anayasanın Üçüncü Bölümünde düzenlenen “*Sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler*” Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenlenebilir²⁶⁸.

Bu bakımdan Anayasanın kişi hakları-ödevleriyle ilgili ve siyasi haklar-ödevleriyle ilgili hak ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemez, kanunla düzenlenir. Bu sonuçları vergisel düzlemde somutlaştırırsak, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle mali yükümlülük doğuracak işlemler düzenlenememektedir. Devletin vergi toplama, belli kesimlere muafiyet ve istisnalar tanıma ve yeni vergiler koyması ile ilgili tüm faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi, vergilendirme yetkisi ile mümkündür. Bu yetki yasama organınca kullanılan bir yetkidir ve vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle devletin anayasası ile sınırlıdır.

6771 Sayılı Anayasa değişikliği ile Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, “*Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104.üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir*”. hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, Anayasanın kişi hakları-ödevleriyle ilgili ve siyasi haklar-ödevleriyle ilgili, Cumhurbaşkanı Kararnamesi çıkarabilir. Bu yetkiyi vergisel yükümlülükler bağlamında düşünürsek, Cumhurbaşkanı olağanüstü hal ilan ederek mali yükümlülükler koyabilir. Bu durum 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesindeki OHAL ve sıkıyönetim KHK’lerine benzemektedir.

²⁶⁶ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının İkinci Bölüm, Kişi Hakları ve Ödevleri başlıklı, *Kişinin dokunulmazlığı, Maddi ve manevi varlığı, Zorla çalıştırma yasağı, Kişi hürriyeti ve güvenliği, Özel hayatın gizliliği ve korunması, Konut dokunulmazlığı, Haberleşme hürriyeti, Yerleşme ve seyahat hürriyeti, Din ve vicdan hürriyeti, Düşünce ve kanaat hürriyeti, Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti, Bilim ve sanat hürriyeti, Basın hürriyeti, Süreli ve süresiz yayın hakkı, Mülkiyet hakkı, Hak arama hürriyeti, Kanuni hakim güvencesi gibi...* https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (11.11.2018)

²⁶⁷ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Dördüncü Bölümünde Yer Alan Siyasi Hakları ve Ödevler, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenmektedir. https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

²⁶⁸ 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Üçüncü Bölümünde Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenmektedir. https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

Tezin İkinci Bölümünde, vergilendirme yetkisi ve vergilendirme alanında Bakanlar Kuruluna verilen yetkileri incelenecektir. Yukarıda da konu edildiği gibi, yürütme organının yapısındaki değişme ile eski düzenlemede Bakanlar Kuruluna verilen yetkileri, Cumhurbaşkanı yürütme organı olma sıfatıyla üstlenmiştir.

1 Vergilendirme Yetkisi Kavramı ve Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

1.1 Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır. Bu yetki, devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden biridir²⁶⁹. Demokratik ülkelerde devlet kamu harcamalarının gerekli kıldığı gelirleri vergileme yetkisini kullanarak karşılar. Vergilendirme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur²⁷⁰. Çünkü devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu bakımdan, devletin kendisine verilen kamusal nitelikli hizmetleri yerine getirebilmesi için vergilendirme yetkisini kullanarak kaynak sağlaması gerekmektedir²⁷¹. Vergilendirme yetkisi, normal bir vatandaş için devletin sahip olduğu zor kullanma gücünün en belirgin ifadesidir. Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir²⁷².

Vergilendirme yetkisinin kullanılması için devlet ve vergi yükümlüsü arasında “hukuki bir ilişkinin” kurulması gereklidir. Bu ilişkinin ortaya çıkabilmesi, vergi yükümlüsünün ya da verginin konusunun, ülkenin fiziki sınırları içinde meydana gelmesi veya ülkenin kişisel egemenliği altında olmasına bağlıdır²⁷³. Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, bu yetkiyi dar anlamda veya geniş anlamda kullanabilirler. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde

²⁶⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.3.

²⁷⁰ Zeynep Arıkan, **Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 37. Seri/Yıl 1996/1997, s.269; A. Bumin Doğrusöz, **Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü I**, İstanbul, Vergi Dünyası Dergisi, S.43, Mart 1985, s. 18.

²⁷¹ Gözde Erkin, **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 10.

²⁷² Teziç, (2014), s. 139-140.

²⁷³ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 1995, s. 17.

sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini ifade ederken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade etmektedir²⁷⁴. Kısacası vergilendirme yetkisi, “egemenlik gücüne dayanarak devletin ya da devletten aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan araçları gerçekleştirmek üzere Anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesidir²⁷⁵.”

Vergilendirme yetkisini, vergilendirme sürecinin değişik aşamalarına göre bölümlere ayırma olanağı vardır. Bunlardan ilki vergi ve vergiden muaflıklar ve istisna koyma, bunları değiştirme ve kaldırma gibi yasama yetkisini açıklayanlar; bir diğeri de subjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini açıklayanlardır²⁷⁶.

Devletlerin yapısal özellikleri farklı olunca vergilendirme yetkisinin kullanımında da doğal farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Federal ve üniter devletler birbirinden farklı yapısal özellikleri olan birimlerdir. Vergilendirme yetkisinin kullanım şekilleri devletlerin yapısal özelliklerine göre değişiklik gösterir. Şöyle ki; mutlak vergileme yetkisine günümüzde pek rastlanılmamaktadır ve vergilendirme yetkisinin mutlak anlamda devri mümkün değildir. Ancak kullanım şeklinde sınırsız bir yetki kullanımı söz konusudur. Kısmi vergilendirme yetkisinde; vergilendirme yetkisi kısmen devredilebilir ve bu tür yetki devirleri federal ve üniter devletlerde farklı birimler arasında olur. Burada devlet yasama yetkisini bütünüyle devretmez ancak bazı vergilerin, tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini federe devlet ve mahalli idarelere devredebilir. Sistem içinde düzenleme yetkisinde ise; federe devletlere ve mahalli idarelere belli bazı vergilerin matrahlarını, oranlarını belirleme yetkisi devredilebilir²⁷⁷.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı uygulamada kısmi kullanım ve sistem içinde kullanım olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin vergi alma konusunda hukuki ve

²⁷⁴ Tamer Budak ve Soner Yakar, **Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.16. S.1, 2007, s. 136.

²⁷⁵ Arıkan, (1997), s. 270-271.

²⁷⁶ Çağan, s. 5.

²⁷⁷ Arıkan, (1997), s. 273.

fiili gücünü kullanma yetkisi sınırsız değildir. Çünkü devletler vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir. Dolayısıyla, kişilerin hak ve özgürlük alanına bu müdahale devlet egemenliğinin ve vergileme yetkisini sınırlamasının temel gerekçesini oluşturmaktadır²⁷⁸.

1.2 Vergilendirme Yetkisinin Kaynağı

Türkiye’de vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa’dan almaktadır. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır²⁷⁹. Vergilendirme yetkisinin kaynağını egemenlik oluşturmaktadır. Devlet kamusal ihtiyaçları karşılamak amacıyla vergi alma yetkisine sahiptir. Bu yetkinin asıl kaynağı ise devletin sahip olduğu egemenlik yetkisidir. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için, düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur; çünkü devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir²⁸⁰.

Devletler, kamusal ihtiyaçların karşılanması gayesiyle sosyal, mali ve ekonomik, alanlarda bazı faaliyetlerde ve gerektiğinde müdahalelerde bulunmaktadır. Bu bağlamda devletler görevlerini uygulayabilmek için çeşitli harcamalar yapmak durumundadır. Devletin yapmış olduğu harcamalardan dolayı, egemenlik gücüne dayanarak veya isteğe bağlı bir şekilde kamu geliri edinme yoluna gitmektedir. Devlet, vergi, para basma, borçlanma gibi finansman yöntemleri ile harcamalarını karşılamaktadır. Devlet, harcama ve gelir yetkisini egemenlik gücüne dayandırarak elinde tutmaktadır ve devletin bu gücü “mali egemenlik” olarak tanımlanabilir. Devletin en büyük finansman aracı vergidir ve kamu harcamalarının neticesi olarak devlet mali

²⁷⁸ Budak ve Yakar, s. 135.

²⁷⁹ Gözde Erkin, **Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Temel İlkeler**, Ankara Barosu Dergisi, S.3, Ankara 2012, ss. 235-249, s. 238.

²⁸⁰ Çağan, s. 4.

egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisini kullanması, paylaşması ve devretmesi gibi konular önem kazanmaktadır²⁸¹.

ÖZMAN'a göre, “*Egemenlik bir kudretin, bir iktidarın en üst olma vasfı, başkalarına emir ve direktifler vererek sözünü geçirme ve onlara karşı üstünlük kurabilme*” olarak tanımlanır²⁸². Egemenlik gücüne sahip olan devlet kendisinin varlık nedeni olan tüm sorumluluklarını bu güçle yerine getirir. Devletin varlık nedenlerinden birisi ise kamusal ihtiyaçların karşılanmasıdır. Devlet kamusal ihtiyaçları vergilendirme yetkisi ile finanse eder. Bundan dolayı vergilendirme yetkisinin kaynağı devletin mali egemenliğidir²⁸³.

Egemenlik, ideolojik ve soyut bir kavram olarak devletin varlık koşuludur. Devletin, koşulsuz ve sınırsız bağımsızlığa haiz olması ve bu bakımdan devletin kendisine rakip farklı bir gücün olmaması anlamına gelen egemenlik, en üstün buyurma kudretidir²⁸⁴. Egemenliğin değişik yetkileri barındırması, onun bölünüp parçalanması anlamını taşımamaktadır şu şekilde ifade edersek, devletin yürütme, yasama, yargı, vergilendirme, cezalandırma, cebri icra vb. yetkileri, devletin egemenliğinin görünümüdür²⁸⁵.

Devletler toplumsal ihtiyaçları daha çok vergilendirme yetkisi ile finanse ederler. Bu sebeple vergilendirme yetkisinin ana kaynağı devletin mali egemenliğidir. Egemenlik kavramının mali alandaki yansıması, mali egemenlik olarak kabul edilir. Tıpkı devlet egemenliği gibi mali egemenliğin boyutları da kapsamlı ve geniştir. Zira mali egemenlik, egemenliğin ayrılmaz bir parçası olarak tamamlayıcısı niteliğindedir. Buradan hareketle devletler, mali egemenlik yetkilerine vergilendirme yetkilerinin sınırlarını kendileri çizdikleri ölçüde sahip olurlar²⁸⁶. Egemenliğin tamamlayıcısı olan mali egemenlik, devlet egemenliğinin varlık koşulu olmasının yanında, onun sürekliliğini sağlamaktadır. İç hukuk bakımından mali egemenlik, devletin ülke sınırları

²⁸¹ Aylin İdikut Özpençe ve Özay Özpençe, **Küreselleşen Dünyada Uluslararası Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi**, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, C.4, S.1, 2007, s.3.

²⁸² M. Aydoğan Özman, **Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara 1964, C.21, S.1, s.56.

²⁸³ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, 1994, s.4, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (09.05.2018)

²⁸⁴ Özbudun, (2018), s. 88-89.

²⁸⁵ Çağan, s.2.

²⁸⁶ İdikut Özpençe ve Özpençe, s.4-7.

içinde harcama, vergilendirme, kamu mallarını yönetme, bütçe yapma, yetkilerine sahip olmasıdır. Devlet bu yetkileri kendi örgütleri ve organları ile istediği oranda ve ölçüde kullanarak vergilendirme yetkisinin kaynağını oluşturan mali egemenliğe sahiptir²⁸⁷.

1.3 Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergilendirme yetkisini kapsam bakımından iki ayrı kategoride inceleyebiliriz. Bu açıdan vergi toplamaya yönelik olarak kullanılan vergilendirme yetkisi dar alanda, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içermektedir. Vergilendirme yetkisi geniş anlamda, kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan “her çeşit mali yüküm”e ilişkin yetkiyi kapsar. Ortak özelliği itibariyle devletin egemenliğine dayanılarak alınan vergi, resim, harç, şerefiye ile sosyal kamu kurumlarına dair ödenen prim, ödenek, aidatlar gibi vergi benzeri gelirleri de vergilendirme yetkisi kapsamındadır²⁸⁸. Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, dar ve geniş anlamda kullanabilirler. Dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisinin yukarıda ifade edildiği gibi farklılıklarının yanında diğer bir farkı da kamu hizmetinden yararlanılmasında ortaya çıkmaktadır. Dar anlamda vergilendirme yetkisinde kamu hizmetinden doğrudan bir yararlanmadan söz edilemez. Örneğin iç ve dış güvenlik gibi tam kamusal hizmetlerde bireysel fayda ölçülemez. Diğer bir anlatımla bu hizmetlerin finansmanı dar anlamda vergilendirme yetkisi ile sağlanmaktadır²⁸⁹. Geniş anlamlı vergilendirme yetkisinde ise, karşılıklılık esas alınmaktadır. Örneğin, eğitim ve sağlık gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında vergiler, harçlar ve diğer mali yükümlülükler de kullanılır. Devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade eder²⁹⁰.

Vergilendirme yetkisini dar ve geniş anlamda ele alarak bu yetkiyi daha kapsamlı olarak şu şekilde tanımlayabiliriz²⁹¹; “Egemenlik gücüne dayanarak devletin ya da devletten aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali

²⁸⁷ İdikut Özpençe ve Özpençe, s.3.

²⁸⁸ Çağan, s. 5.

²⁸⁹ Arıkan, (2004), s. 8.

²⁹⁰ Çağan, s. 5.

²⁹¹ Erkin, (2015), s. 13.

olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere Anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesidir.”

Kısacası vergilendirme yetkisini, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergi salma konusundaki hukuki ve cebri gücü olarak nitelendirebiliriz. Ancak bu yetki devlete sadece vergi alma yetkisi olarak değil, uymak zorunda olduğu belli ödevleri de yüklemektedir zira bu ödevler vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır.

1.4 Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler

Çağdaş demokrasilerde olduğu gibi vergilendirme yetkisi, kaynağını anayasadan almaktadır ve bu yetki yine anayasanın temel ilkeleriyle sınırlandırılmıştır²⁹². Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73. maddesinde bulunan kanunilik, kamu giderlerinin karşılanması, mali güç, eşitlik, genellik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleriyle sınırlandırıldığı gibi anayasanın bazı özel hükümlerinden ve genelinden çıkarılan sosyal devlet ilkesi hukuki güvenlik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi gibi birtakım ilkelerle de sınırlandırılmıştır²⁹³.

1.4.1 Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı ilk olarak Almanya’da 19. yüzyıl başlarında kullanılmıştır. Anglo-Sakson hukukundaki karşılığı ise, hukukun egemenliği anlamına gelen rule of law ile hukukun üstünlüğü anlamına gelen supremacy of law dır. Fransızcada ise hukuk devleti getad de droit kavramıyla ifade edilir²⁹⁴. Hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür; kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır²⁹⁵.

²⁹² İdikut Özpençe ve Özpençe, s.4.

²⁹³ Şehnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005, s. 149.

²⁹⁴ Mithat Sancar, **Devlet Aklı Kışkırcısında Hukuk Devleti**, İstanbul: İletişim Yayıncılık, 2000, s. 32-33.

²⁹⁵ Nami Çağan, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.37, S. 1, 1980, ss. 129-151, s. 137.

Hukuk devleti kavramı, iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına koşul olarak geliştirilmiştir. Hukuk devletinde, vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Bu yetkinin ancak bir hukuk düzeni içinde kullanılmasının sağlanması amaçlanmıştır. Hukuk devleti, temel anayasal bir ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır²⁹⁶.

Hukuk devleti, kamu düzeninin yasalarla sağlanmasını, hak ve hürriyetleri kullandırmada ve sınırlandırmada keyfiliğin önüne geçilmesini sağlamaya çalışır. “İnsanın yaşamına anlam verebilmesi, değerleri gerçekleştirebilmesi, her şeyden önce onun varlığının güvence altına alınmasına bağlıdır.” Hukuk devleti, kuralları koyarak kamu düzenini sağlamayı amaçlarken kendi koyduğu kurallara kendisinin de uyması beklenir²⁹⁷. “Hukuk devleti”, “hukukun üstünlüğü” kavramları “Anayasa'nın üstünlüğü” kavramında olduğu gibi teknik anlamda yani Anayasa hükümlerinin yasalara üstünlüğü anlamında değil, Devletin bütün organları ile hukukun ortak ve genel ilkelerine saygı göstermesi anlamında kullanılan ideali, hedefi gösterir²⁹⁸. Hukuk devleti veya hukukun üstünlüğü ilkesinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise kuvvetler ayrılığı ilkesidir²⁹⁹. Yönetilenlere hukuk düzeni sağlayan adaletli hukuk sistemine sahip devlet düzenini deyimleyen hukuk devleti öncelikle özgürlüklerin ve koruyucu temel hakların kişinin serbestçe yaşaması ve gelişmesi için zorunlu olan asgari haklar olarak güven altında bulunmasını gerektirir. Bu da anayasalarda temel hakların öngörülmesi, idarenin yasal denetiminin sağlanması ve Anayasa yargısı yolunun açılması ile mümkündür³⁰⁰.

Sosyal devlet ve Hukuk devleti, vergi adaleti ölçülerinin temel kaynağıdır. Hukukun üstünlüğü ilkesi, Anayasa'nın üzerine kuruludur. “Hukuk devleti” anayasa hukukunun merkezini oluşturmaktadır. Hukuk devletinin bir nevi ölçüm cihazı anayasa yargısıdır denebilir.

²⁹⁶ Çağan, (1982) s. 144.

²⁹⁷ Doğan Bozdoğan ve Elif İlk, **Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi**, JIMEP (Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives) C.4, S.2, 2016, ss. 28-38, s. 30. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/368406> (10.05.2018)

²⁹⁸ Yaşar Karayalçın, **Hukukun Üstünlüğü (Kavram-Bazı Problemler)**, 1992, s. 203. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5205.pdf> (10.05.2018)

²⁹⁹ Karayalçın, s. 204.

³⁰⁰ Erkin, (2015), s. 87-88.

İçtihadı Anayasa denilen ve aslında hukuk düzeninin anayasal denetiminde, anayasa yargısının bir yorum faaliyeti olan anayasa içtihadı ile anayasaya yeni bir anlam katıldığı görünmektedir.

Anayasa yargıcının anayasayı içtihatla yorumlaması, soyut olan hukuk düşüncesini maddileştirir, kişisel hak ve özgürlüklerin teminatını anayasal mekana taşıyarak somutlaştırır ve hukuksal mekanda bu hakları edinme hakkı tanınır. Bu bağlamda, bir anayasal normun ne ifade ettiğini belirlemek amacıyla yargıcın ne söylediğinin de önemi vardır. Bu durum bizi, kanunların anayasaya uygunluk denetiminde kullanılan “ölçü normlar blokuna” (Anayasallık bloku) götürdüğü gibi, Anayasallık blokunun hukuksal içeriğini de belirlememizi sağlayacaktır. Çünkü, Anayasa yargısında yorum, hem uygunluk denetimine tabi olan yasanın, hem de Anayasa normunun yorumunu içerir³⁰¹.

Hukuk devleti kavramının vergi hukukunda oldukça geniş bir uygulama alanı vardır. Zira devlet, vergilendirme yetkisiyle mali yükümlülük doğurabilecek konularda kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunabilmektedir. Hukuk devletinde amaçlanan, vergilendirme yetkisinin keyfi bir biçimde kullanılmasının önüne geçilmesidir ve bu yetkinin devlet tarafından hukuk düzeni içinde olması temin edilmiştir³⁰².

Yargı organı, yürütme ve yasama organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının belirlenmesinde hukuk devleti açısından önemli bir konuma sahiptir. Vergilendirme yetkisini devlet sadece mali amaç için değil, sosyal ve kültürel amaçlarla kullanması ile son zamanlarda vergilerin temel hak ve özgürlüklere uygunluğu ve sınırları önemli hale gelmiştir. Vergi yasalarıyla da olsa temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ve buna bağlı olarak keyfi ve aşırı ölçülerde kullanıldığı takdirde, bu hakların kullanılamaz hale gelebildiği bilinmektedir. AYM bu konuda, “getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale

³⁰¹ Billur Yaltı Soydan, **Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük, ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak**, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1998, S.119 <http://vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-adaleti-kavraminda-soyuttan-somuta-turk-anayasa-mahkemesi-kararlarini-esitlik-ozgurluk-ve-sosyal-devlet-kavramlari-ile-okumak/5917> (14.05.2018)

³⁰² Çağan, (1982), s. 144-145.

getiriyorsa, Anayasaya aykırılıktan bahsedilebilir³⁰³. Hukuk devletinde egemenliğin asli kaynağının halktır ve yasama, yürütme, yargı organları yalnızca kendi alanlarına ait bölümlerde yetki sahibidir. Hukukun genel ilkeleri, yasalar ve anayasa ile bu organlara ilişkin yetkiler belirlenir ve sınırlanır³⁰⁴. Devlet, vergilendirme yetkisini hukuk kuralları doğrultusunda kullanır. Hukuk devleti ilkesi gereği, vergilerin kanunilik ilkesinin yanısıra diğer anayasal ilkelere de uygunluğu sağlanır. Vergi hukukunda temel belirleyici işlem kanundur. Bilindiği üzere yasama organı AYM tarafından denetlenmektedir bu bağlamda vergi hukukunun ise hukuk devleti ilkesi çerçevesi bakımından değerlendirilmesinde en önemli görev AYM'nindir³⁰⁵.

1.4.2 Sosyal Devlet İlkesi

İlk olarak “Sosyal Devlet” kavramı 1961 Anayasasında “hukuk devleti” olarak değil “sosyal bir hukuk devleti” olarak kullanılmıştır³⁰⁶. Vergilendirme ve sosyal devlet kavramı arasındaki ilişkiyi oldukça önemlidir fakat öncelikle sosyal devlet kavramının ve tarihsel bağlamda bu kavramın arka planının irdelenmesi yerinde olacaktır. Sosyal devlet ilkesinin genel olarak herkesin mutabık olduğu bir tanımını vermek güçtür. Fakat asgari hususlar göz önünde bulundurulduğunda sosyal devlet için; toplum içerisinde sosyal barışı ve sosyal adaletin sağlanması amacıyla ekonomik ve sosyal yaşama aktif bir biçimde müdahalesini meşru ve gerekli gören devlet olarak tanımlama yapılabilir³⁰⁷. Bu bağlamda devlet, hem ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, hem de ekonomik kalkınmayı gerçekleştirecektir. Anayasanın “*Sosyal ve İktisadi Haklar ve Ödevler*” bölümünde Sosyal Devlet’in görevleri belirtilmiştir. Hukuk devleti ilkesi, siyasal iktidarın, kişilerin temel hak ve özgürlükleri açısından sınırlandırılmasına yönelmekte; sosyal devlet ilkesi ise, sosyal barış ve kişilerin refahını ön plana alarak, devlete bir kısım olumlu görevler yüklemektedir³⁰⁸.

³⁰³ Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 703, 1993, s. 286.

³⁰⁴ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.12, Özel S., 2010, ss.123-191 (Basım Yılı: 2012), s. 124-125.

³⁰⁵ Tekbaş, (2012), s. 126.

³⁰⁶ **1961 Anayasası**, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>, (14.05.2018)

³⁰⁷ Özbudun, (2018), s. 144-145.

³⁰⁸ Çağan, (1982), s. 190.

Devletin sosyal nitelik kazanması ile vergilendirmenin de geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik vergiler de ön plana çıkmıştır. Böylece sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin “bulduğun gibi bırak” kuralını reddetmektedir. Sosyal gerekçelerle vergilerin düzenleyici şekilde kullanılması, çoğu zaman vergilendirmenin en önemli ilkelerinden biri olan “eşitlik ilkesi”nin ihlali sonucunu doğuracaktır³⁰⁹. Sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisine yansımaları, sadece vergilerin toplanması değil, vergi gelirlerinin harcanmasında da sosyal devlet anlayışına uygun olarak güçsüzleri koruyucu harcamaların yapılmasını da gerektirmektedir. Bu durum verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi bağlamında, sosyal devlet anlayışına uygun kamu giderlerinin belirlenmesi ve bunların vergilerle finanse edilmesini de mümkün kılmaktadır³¹⁰.

Bugün anayasalarda yer alan sosyal hukuk devleti ifadesiyle birlikte değerlendirildiğinde; vergi kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulan en önemli araç olduğundan denilebilir ki, sosyal hukuk devleti aynı zamanda vergilendirme yetkisinin tabii olduğu devlettir³¹¹.

Sosyal adalet, sosyal güvenlik ve sosyal refahın temin edilmesi, sosyal devletin esas amacı ve görevidir. Bu amaçlar doğrultusunda devlet hem ekonomik açıdan zayıfları koruyacak, insanları sosyal güvelliğe ulaştıracak, hem de ekonomik kalkınmayı tesis edecektir.

Sosyal devletin eşitlik anlayışı sosyal adalete uygun fırsat eşitliği iken, hukuk devletinin eşitlik anlayışı ise kanunlar önünde eşitliktir. Bu bakımdan vergi adaleti, hukuk devleti açısından yatay adalet kapsamında değerlendirilirken, sosyal devlet açısından ise servet, gelir, aile durumu harcama, vb. açılardan değişik durumlarda olanların ne ölçü ve miktarda vergilendirilecekleri yani dikey adalet yönü ile ilgilenebilir³¹².

³⁰⁹ Tekbaş, (2012), s. 129-130.

³¹⁰ Tekbaş, (2012), s. 133.

³¹¹ Erkin, (2015), s. 91.

³¹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s. 52.

Sosyal devlet ilkesine uygun bir kural koymak amacıyla 1982 Anayasasının 73. maddesi, herkesin kamu giderlerini karşılanmak amacıyla “mali gücüne göre” vergi ödemekle yükümlü olduğunu hüküm altına almıştır. Ayrıca, vergi politikası da sosyal ve ekonomik düzenleme aracı olarak kullanılabilir. Vergilendirme yetkisi ile kişilerin hem mali güçlerine uygun bir şekilde vergilendirilmesi hem de gelir ve servet dağılımına araç olarak kullanılması durumunda, Anayasanın sosyal devlet ilkesi kapsamında ne derecede sınırlandırıldığı veya biçimlendirildiği vergi hukuku açısından oldukça önemlidir³¹³. Vergilendirme yetkisini anayasada yer alan “sosyal hukuk devleti” ile birlikte değerlendirildiğinde; verginin kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak amacıyla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı açısından başvurulan en önemli araç olduğundan sosyal hukuk devleti açısından vergilendirme yetkisinin kullanımı oldukça önemlidir³¹⁴.

Vergi hukuku açısından sosyal devlet ilkesinin görünümü, vergilerin toplanmasında sosyal adalet ilkelerine riayet edilmesinin yanı sıra vergi gelirlerinin sosyal devlet anlayışına elverişli bir biçimde sosyo-ekonomik bakımdan zayıfları koruyucu tedbirler alınmasını da beraberinde getirmiştir. Bu durumu verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi kapsamında değerlendirirsek, sosyal devlet düşüncesine uygun olarak kamu giderlerinin saptanması ve bunların vergilerle finanse edilmesini mümkün kıldığı görünmektedir³¹⁵. Sosyal devlet ilkesi gereği devletin görev ve yetkilerini yerine getirebilmesi amacıyla özel kesim kaynaklarından bir kısmının devlete aktarılması gereklidir. Bu bakımdan vergi, kamusal ve toplumsal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak için sosyal hukuk devletinin başvurulan en önemli finansman aracıdır denebilir ve KANETİ’ye göre aynı zamanda bir vergi devleti olduğu da söylenebilir³¹⁶.

Sosyal devlette vergi adaletinin birinci yönünü nispiyet ilkesi oluşturur. Nispiyet ilkesi ödeme gücünü esas alır. İkinci yönünü gelir ve servetin yeniden dağıtılarak adil bir şekilde dağılımının gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır. Ödeme gücü ilkesi, mükelleflere ait vergi yükünün, vergi ödeme gücü için önemli şahsi unsurları da

³¹³ Çağan, (1982), s. 191.

³¹⁴ Tekbaş, (2012), s. 133.

³¹⁵ Tekbaş, (2012), s. 136.

³¹⁶ Selim Kaneti, **Vergi hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 3.

dikkate alacak şekilde dağıtılmasını ve buna paralel olarak, vergilemenin mükelleflerin mali güçlerinde meydana getirdiği zararların nispi olarak aynı ağırlıkta olmasını gerektirir. Gelir ve servetin vergilendirme ile yeniden dağıtılması için rasyonel bir vergi politikası oluşturulmalı, mükellefler arasındaki vergi yükü dağılımının artan oranlı bir gelişme göstermesi sağlanmalı, bu yolla serbest piyasada oluşan birinci dağılımdaki farklılıklar azaltılmalıdır³¹⁷.

Sosyal devlet ilkesinin, mali güce göre vergilendirmede ve ulusal servetin ve gelirin yeniden dağılımında önemi büyüktür. Bu bağlamda, sosyal devlet ilkesi, vergilendirme yetkisine yön gösterici ve bu yetkiyi sınırlandırıcı özelliği ile hukuk metinlerinde yerini almaktadır. Ancak, sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisini hangi kapsam ve ölçüde sınırlandırdığı, yasama organının nereye kadar takdir yetkisine sahip olduğu ve Anayasa Mahkemesinin bu konudaki yargısal denetiminin sınırları açıklığa kavuşmadan, bu konuda yapılacak değerlendirmeler soyut planda kalır³¹⁸.

1.4.3 Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin bir unsurudur. Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir³¹⁹. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmaktadır şöyle ki; hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturmaktadır. Bu ilke kapsamında “güvenlik”ten yararlanacak olan, Anayasa ile hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olan bireydir. Bu bağlamda düşünüldüğünde hukuki güvenlik ilkesi, bir üst ilke olan ve ideal durumu hedefleyen hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde daha da somutlaşmış hali olarak ortaya çıkmaktadır³²⁰. Hukuk devletinin gereklerine yer verilen tanımlardan birinde, hukuk devleti, devletin yasama, yargı ve yürütme organının hukuka bağlı olduğu, idarenin yargısal denetime tabi olduğu, denetimi gerçekleştirecek hakimlerin, bağımsız ve teminatlı olduğu, idari

³¹⁷ Arıkan, (1994), s. 86.

³¹⁸ Çağan, (1982), s. 198.

³¹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 45.

³²⁰ Tekbaş, s. 133.

faaliyetlerin önceden bilinebilir olduğu, hukuki güvenlik ilkesinin ve idarenin mali sorumluluğunun mevcut olduğu devlet olarak tanımlanmıştır³²¹.

Bu tanımlamalarla, hukuki güvenlik ilkesinin mevcudiyetinin hukuk devleti olabilmek için olmazsa olmaz bir koşul olduğu sonucuna varılabilir. Gerçekten de hukuk güvenliği ilkesi hukuk devletlerinde Anayasa'nın bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir³²². Hukuki güvenlik ilkesi farklı yönleri ile şu şekilde incelenebilir; ilkenin bir yönü, kanunların içeriği ve yürürlüğü ile ilgili olarak ortaya çıkar. Bu bakımdan vergi kanunları açık, anlaşılır, kesin olacak; yoruma ve kıyasa imkân vermeyecek ve geçmişe yürütülmeyecektir. Hukuki güvenlik ilkesinin diğer yönü ise, yasama organı ve idarenin vergi ile ilgili işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı denetimi yoluyla, vergi kanunlarının çıkarılmasından somut olaylara uygulanmasına kadar bütün aşamalarda anayasal ilkelere uygunluğun sağlanması amaçlanmaktadır³²³.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, kıyas yasağı, vergilendirmenin belirliliği ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkelerinden oluşmaktadır³²⁴.

1.4.3.1 Vergilemede Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkelerindedir ve bu ilke vergilerin tarh ve tahsil zamanlarının, biçimlerinin ve miktarlarının bir yandan idare, diğer yandan kişiler yönünden kesin, belli ve net olması anlamına gelir. Belirlilik ilkesi, yükümlülerin hukuki güvenliğini koruduğu gibi vergi idaresi tarafında da istikrarı sağlamaktadır³²⁵. Belirlilik ilkesinin ön koşulu, idarenin vergiyi doğuran olaya bağlılığı ve vergilerin kanuniliği ilkesidir. Belirlilik ilkesine göre, vergiyi doğuran olaylar kanunlarda açık ve kesin biçimde ifade edilmelidir. Vergi kanunlarında hukuk devleti ilkesi gereğince birden çok anlamlı, belirsiz ve içeriği bulunmayan kavramların kullanılması engellenmiştir zira vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin temin

³²¹ Kemal Gözler, **İdare hukuku**, 2 Baskı, C.1, Ekin Yayıncılık, Bursa 2009, s. 122.

³²² Yücel Oğurlu, **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Ankara: Seçkin Yayınları 2003, s. 39.

³²³ Tekbaş, 134.

³²⁴ Çağan, (1982), s. 171.

³²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

edilebilmesi için, kişisel vergi yükünün net bir biçimde önceden tahmin edilebilir ve hesaplanabilir özellikte olması gerekir³²⁶.

Hukuk devleti ilkesinin şekli bir unsuru olan hukuki belirlilik, bilinen hukuk tarihine eş sayılabilecek bir geçmişe sahiptir³²⁷. Belirlilik ilkesi hukuk devletinde, dikey ilişki denilen, vatandaşların devletleriyle ilişkisi açısından olduğu gibi yatay ilişki denilen, kişiler arası ilişkiler açısından da önemli ve etkili bir ilkedir. Dikey etki, “*kendi eylemlerine devlet tarafından verilecek muhtemel yanıtı önceden bilebilmek*” anlamında değerlendirildiğinde vatandaşların menfaati gözeterek uygulanan bir fonksiyondur. Bu bakımdan belirlilik ilkesi aracılığı ile kişiler devletin hangi durumlara veya davranışlara müdahalede bulunacağını ve cezalandırılacaklarını önceden bilmektedir aynı zamanda kişiler devlet gücünün yansımalarını ölçümleyebilir ve bu sınırlar dışında kalan eylem ve işlemler açısından özgür olacaklarını düşünürler³²⁸.

Vergi bakımından belirliliğin sağlanması için verginin temel unsurlarının söz konusu düzenleyici işlemde bulunması gerekmektedir. Vergilendirmede belirlilik ilkesi geleneksel anlamda verginin miktarının, konusunun, tarh ve tahsil zamanları gibi unsurlarının yanı sıra, şekillerinin de gerek idare, gerekse vergi yükümlüleri açısından kesin ve belli olmasını ifade eder. Vergilendirmede keyfiliğin engellenmesi adına vergilere ilişkin kural ve işlemlerin anlaşılabilir ve açık olması gerekmektedir³²⁹. Yasama organı tarafından yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisinin sınırları ve çerçevesinin anayasal kurallara uygunluğu belirlilik ilkesinin bir sonucudur. Verginin temel unsuru olan vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi verilmemelidir. Vergi yükümlülerinin çeşitliliği ve farklı ölçülerde etkilenmeleri bakımından vergilemede belirsizliğin, eşitlik ilkesi açısından da bazı sakıncaları bulunmaktadır. Vergilemede belirsizliğin olduğu hallerde idarenin takdir yetkisini kullanması eşitlik ilkesi bakımından sakıncalı sonuçlar doğurabilmektedir³³⁰.

³²⁶ Çağan, (1982), s. 172-173.

³²⁷ Selda Çağlar, **Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi**, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları 227, Şubat 2015, s. 33-34.

³²⁸ Çağlar, s. 53.

³²⁹ Tekbaş, s. 136.

³³⁰ Çağan, (1982), s. 173.

Ayrıca “öngörülebilirlik” ve “genellik” unsurları hukuki güvenlikle ilişkili olarak hukuk devletinin iki ana ögesi olarak kabul edilir. Genellik unsuru, hukukun sadece özel şahıs ya da durumlara değil, herkesi kapsayacak şekilde tarafsız, soyut, geçmişe uygulama yasağı kapsamında ileriye yönelik, genel ve kamuya açık kurallar üzerine inşa edilmesi anlamını taşır³³¹. Öngörülebilirlik unsuru ise hukukun anlam bakımından açık ve belirgin biçimde ifade edilen istikrarlı, tutarlı ve birbiriyle uyumlu kurallarla önceden kestirilebilir uygulamalara dayanmasıdır. Hukuk kurallarının herkesçe anlaşılabilir, açık, etkili, uygulanabilir ve aleni olması, hukuka duyulan güvenin aynı zamanda siyasi iktidara da duyulan güveni de pekiştirdiği dikey ve yatay ilişkilerde geçerli ortak değerler olarak kabul edilir³³².

Vergilendirmede belirliliğin temini için vergi kanunlarının yalnız bir biçimde ve açık bir dille yazılması gerekmektedir ve böylece vergi kanunlarının etki alanı herkes tarafından açıkça anlaşıldığı gibi vergi uyumsuzlukları da azalacaktır³³³. Belirlilik ilkesi, verginin kanuniliği ilkesinin ön koşulu niteliğindedir³³⁴ ve esasen kanunilik ilkesinin sonucu niteliğinde değildir. Şöyle ki, 1982 Anayasa’nın madde 167/2’de görüldüğü gibi yürütmeye vergilendirme yetkisi tanınmış ancak belirlilik ilkesi gereği bir düzenleme yapılmamıştır. Bu doğrultuda, yürütme organınca kullanılan düzenleme yetkisine ilişkin durumlarda ve yürütmenin işlemleri açısından da belirlilik ilkesi kapsamına uygun biçimde ifade edilmeli yani, gerekli öğelerin anlaşılır ve açık biçimde olması kaydıyla ilgili metinlerde gösterilmelidir. Kısacası yükümlüler, katlanacakları yükümlülükler hakkında önceden bilgilenmiş olabilirler³³⁵. Tipleştirme yaparken yasa koyucu, çift anlamlı, belirsiz ve içerikten yoksun kavramlar ihtiva edecek yasalar çıkarmamalı ve bu yasaların dilinin de sade ve açık olması gerekmektedir. Vergi yükümlülerinin hukuki yükümlülüklerinin temin edilmesinde vergi yükünün açık ve net bir biçimde önceden hesaplanıp tahmin edilebilmesi bir gerekliliktir³³⁶. Böylece, herkesçe ödenecek vergi isteğe bağlı, rastlantısal ve gelişçi güzel değil, belirli, net ve kesin olacaktır. Belirlilik

³³¹ Çağlar, s. 49.

³³² Çağlar, s. 50.

³³³ Tekbaş, s. 136.

³³⁴ Çağan, (1982), s.172; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

³³⁵ Tekbaş, s. 135.

³³⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

ilkesine göre bir vergi yasasında bulunması gereken tüm ana ögeler hükme bağlanmış biçimde ve ancak bir yasa ile öngörülmektedir³³⁷.

Ayrıca, kıyas yasağı vergi hukukunda belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulması, hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin yasallığı ilkesi nedeniyle engellenmiştir. Vergi hukukunda yorumun sınırını kıyas yasağı belirlemektedir. Kıyas yasağının varlığı, vergi yasalarının açık ve net bir biçimde düzenlenmediği durumlarda farklı hukuk kurallarıyla ilişkili yasaların kıyas yoluyla uygulanmasını önlemektedir³³⁸.

Vergi yasalarının net ve açık bir biçimde hükümler içermemesi yersiz ihtilaflara ve mali anlaşmazlıklara sebep olur, bu bakımdan vergi incelemelerinde vergi kaçakçılıklarına ve artışına neden olmanın yanı sıra vergi idaresinin keyfiliğe kaçan yasa dışı yollara sevk edebilmektedir. Bu nedendir ki, ilgili mevzuat ve vergi yasaları toplumca anlaşılmanın hukuksal ve teknik açıdan imkanı olan en yüksek ölçüsünü gösterecek biçimde düzenlenmelidir³³⁹.

1.4.3.2 Vergilendirmede Kıyas Yasağı

Hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan kıyas yasağı ilkesinin varlığı, kanunilik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Toplum, hukuki olarak güvende olduğunu hissetmesi için yasaların belirli ve istikrarlı olması gerekmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkan durum ve olayları kanunda var olan durumlara benzetip yeni kurallar türetilmesinin önüne kıyas yasağı ilkesi ile geçilmektedir³⁴⁰. Hukuk felsefesi ve hukuk doktrini açısından kıyas, herhangi bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri yönünden ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanması anlamını ifade eder. Başka bir ifadeyle, kıyas, kanunda belirli bir fiili

³³⁷ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul: 12 Levha Yayınları, Mart 2008, s. 16.

³³⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

³³⁹ Gülsen Güneş, (2008), s. 17.

³⁴⁰ Bozdoğan ve İlk, s. 34.

durum için yürürlükte olan bir kuralın, o durumla benzerlik arz eden ancak hakkında bir karar ya da hüküm bulunmayan başka bir durumu uygulanmasıdır³⁴¹.

Vergi hukukunda temel prensip, kıyasın ancak kanunun açıkça izin verdiği durumlarda olmasıdır. Bu ilke maddi vergi hukuku hükümleri, başka bir deyişle verginin kurucu temel unsurları olan esaslı unsurları için geçerlidir³⁴². Kıyas yasağının olmaması halinde idarenin veya yargı organlarının kıyas yapmak suretiyle yeni vergi doğurucu bir olay yaratmaları söz konusu olabilir. Bu durum ise bireylerin hak ve özgürlüklerini ihlal edici bir duruma düşebilir bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesi açısından kıyas yasağının olmamasının önemi büyüktür³⁴³.

Belirlilik ilkesi, vergilendirmede kıyas yasağının bir tamamlayıcısıdır. Vergi kanunlarındaki boşlukların, kanuni idare ilkesinin varlığı sebebiyle kıyas yoluyla doldurulması engellenmiştir. Vergi Usul Kanununun madde 3'te bulunan düzenlemeye göre, "*Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*". Görülüyor ki bu hükümle birlikte Türk Vergi Hukukunda sistematik yorum ve amaca uygun yorum yapılmasına izin verilmiştir. Fakat bu hükmün kapsamı dışında kıyas yolu ile yorum bulunmaktadır³⁴⁴.

Vergi ilişkisinin eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi yatay bir ilişki olmayıp dikey bir ilişki olması ve bu ilişkide yükümlülere belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan yasama organına ait olması verginin kanuniliği ilkesini meydana getirmiştir. Bu bakımdan, verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri ne düzenleyici idari işlemleri ne de yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilebilir. Aksi takdirde yargı ve idare organlarının bu yoldan vergiyi

³⁴¹ Coşkun Can Aktan, **Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi**, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 9, S. 2, 2017, s. 109.

³⁴² Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.14.

³⁴³ Aktan, s. 109.

³⁴⁴ Çağan, (1982), s. 175.

doğuran olaylar ve vergi yükünü arttırma olasılığı doğabilecektir. Bu da hukuki güvenliği ve barışı bozmaya neden olacaktır³⁴⁵.

Vergi hukukunda kıyas yoluyla yoruma başvurulması yani yasayı uygulamakla ödevli olan vergi yönetimi ile vergi yargısı tarafından yasanın ileri götürülmesi sadece verginin yasallığı ilkesi ve kuvvetler ayrılığı ilkesini değil, aynı zamanda hukuk güvenliği ilkesini de zedeleyecektir³⁴⁶. Verginin yasallığı ve hukuki güvenliği ilkelerinin sonucu olarak, idarenin ve vergi yargısı organlarının vergi yasalarının anlamını belirlerken genişletici yorum ve kıyas yoluna başvuramamaları gerekmektedir. Türk hukukunda vergileri yasallığı ilkesinin açık hükme bağlanması nedeniyle kıyasın vergilendirmede bir yorum yöntemi olarak tamamen reddedilmesi gerekmektedir³⁴⁷.

Vergi kanunlarında kanun koyucu, çerçeveleri kesin ve net sınırlarla belirlenmeyen, soyut kavramlar kullanmamalıdır. Aksi halde kıyas yolunun önü açılmış olacak ve kıyas yoluyla vergilendirme zorunluluğu doğacaktır. Diğer önemli bir hususta yargı organlarının kendilerini kanun koyucunun yerine koymamaları ve kanun koyucunun iradesine karışmamalarıdır. Bu bağlamda, kanun koyucunun iradesi dışında yanlış sayılabilecek uygulamalara sebep olmaması adına, kanun boşluklarının yasama süreci içinde açıklığa kavuşturulmalıdır³⁴⁸.

1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin 3. fıkrasında vergi, resim ve harcin yanı sıra “*ve benzeri mali yükümlülüklerin*” de kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı ifade edilmiştir. Görüldüğü gibi yasanın kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilir olan tüm mali yükümlülük çeşitleri açısından kıyas yasağı ilkesi geçerlidir. Başka bir şekilde ifade edilirse, vergilerle birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yaratılması, kıyas yoluyla söz konusu değildir³⁴⁹. Kıyas yasağının sınırları açısından şunları söyleyebiliriz; kıyas yasağını yalnızca vergi ilişkisinin özü bakımından kabul edersek vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına ilişkin kurallardaki boşlukların örneksime yöntemiyle doldurulabilmesi, verginin yasallığı ilkesini ihlal etmeyecektir. Yani, verginin kurucu temel unsurları dışındaki noktalarda,

³⁴⁵ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2006, s.30.

³⁴⁶ Gülsen Güneş, s. 143.

³⁴⁷ Erkin, (2015), s.103.

³⁴⁸ Çağan, (1982), s. 176.

³⁴⁹ Çağan, (1982), s. 178.

zira bu noktalar daha çok genel vergi yasalarında ya da genel yasalarda düzenlenmektedir bu bakımdan kuralın bağlı bulunduğu yasanın verdiği izin ölçüsünde örnekleme yoluna gitmek olanaklı olacaktır³⁵⁰.

1.4.3.3 Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Geriye doğru vergileme, hükümetler tarafından çıkarılan yasalar çerçevesinde daha önce yürürlükte bulunan vergi ve mali yükümlülüklerle ilave yeni bir vergi ve mali yükümlük getirilmesi veya mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması şeklinde tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, geriye doğru vergileme, yasal düzenlemelerle gelir, servet, harcama ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere daha sonra ilave bazı yeni vergiler konulması ya da daha önce yürürlükte olan vergilerin oranlarında artışlar yapılması anlamına gelmektedir³⁵¹.

Hukuk güvenliği ilkesi vergilemenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir³⁵². Genel olarak kanunların uygulanması yürürlüğe girdikten sonraki dönemi kapsar. Hukukun bu genel kuralının amacı, hukuka olan güveni sarsmamak ve herkesi bir işlemi yaptığı sıradaki kurallarla sorumlu tutmaktır. Bu sebeple hukuk kuralları ilke olarak geriye yürümez. Bu geriye yürümeme kuralı, kazanılmış hakları korumak için kabul edilmiştir ve “kanunların geçmişe yürümemesi” olarak adlandırılmıştır. Bir yasanın uygulaması ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve ilişkileri kapsar. Bu hem özel hem kamu hukuku alanındaki yasalar için geçerli olan bir temel kuraldır³⁵³.

Geriye yürümeme kuralının temel amacı, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımı olan vergi kanunları bakımından daha da özenle uygulanması ve özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, geriye yürüyen hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin bireye bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin

³⁵⁰ Gülsen Güneş, (1982), s. 144.

³⁵¹ Aktan, s. 107.

³⁵² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

³⁵³ Coşkun Can Aktan ve Ufuk Gencil, **Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği ilkesinin İhlali**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 5, S.1, İzmir 2003, s. 6.

ihlal edilmesi söz konusu olacaktır³⁵⁴. Vergi kanunlarının geçmişe yürümesi, gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek geçmişe yürümede sonradan yürürlüğü giren yasanın geçmiş dönemde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması söz konusudur. Gerçek olmayan geçmişe yürümede ise sonradan yürürlüğü giren yasanın geçmiş dönemde başlayan ancak henüz sonuçlanmayan hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması söz konusudur³⁵⁵.

Geriyeye yürümezlik ilkesi, hukuk normları bakımından geçerli olduğu gibi idarenin düzenleyici işlemlerini de kapsamaktadır. Buradan hareketle, idari işlemlerin geriyeye yürümezliği ilkesi uyarınca yürütme organının kişilere yükümlülük getiren düzenleyici işlemlerinin geçmiş dönemlere yönelik mali yükümlülükler koyamamakta ve bunları arttıramamaktadır³⁵⁶.

Geçmişe yürütülemeyen düzenlemeler kanun hükümleriyle sınırlı değildir. Ayrıca, yine kanuna dayanarak düzenlenen yönetmelik, tüzük, karar, tebliğ, kararname ve benzeri diğer mevzuat hükümlerinin de geçmişe yürütülmemesi gerekir³⁵⁷ (VUK m.369).

Anayasaya uygunluk denetimi konusunda vergi kanunlarına ilişkin Anayasa Mahkemesi bir kararında yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi hususunda şu ifadeleri kullanmıştır: *“...Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriyeye yürütülmemesini gerekli kılar. “Yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi” uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.*³⁵⁸”

³⁵⁴ Erkin, (2012), s. 242.

³⁵⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 50.

³⁵⁶ Çağan, (1982), s. 187.

³⁵⁷ Yusuf Karakoç, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.15, Özel Sayı, 2013, (Basım Yılı:2014), ss.1259-1308, s. 1293.

³⁵⁸ Aktaran, Aktan ve Gencel, s. 31, Anayasa Mahkemesi 22.12.2011, E: 2010/7 K: 2011/172 RGT: 14.02.2012 RG no: 28204.

Geriye yürümezlik ilkesinin istisnaları aşağıdaki gibidir³⁵⁹:

- ❖ Geri alma,
- ❖ Düzeltme,
- ❖ İptal.

Kamu hukuku kapsamında yükümlülükler getiren vergi kanunları, özellikle hukuki güvenlik ilkesi açısından, vergi yükünü arttırıcı özellikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi yönünden önem taşımaktadır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, mali yükümlülükler doğuran ve geçmişe yürüten kanunların ilke olarak yasaklanması açısından oldukça önemlidir. Zira bu sınırlandırmanın temelini kazanılmış haklara saygı ve hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkeleri oluşturmaktadır. Vergi kanunlarında mükelleflerin lehine olan düzenlemelerin geçmişe yürütülebilmesi eşitlik ilkesine uygunluk gösterdiği ölçüde hukuk devleti ilkesi bakımından herhangi bir sakınca yaratmazken mükelleflerin vergi yükümlülüğünü arttıran veya kaldıran hükümler ise hukuki güvenliği bozmaktadır³⁶⁰. Vergi Usul Kanununda yükümlülerin lehine olan bazı düzenlemeler yer almaktadır. 213 Sayılı VUK'un geçici 6. maddesinde ve benzer bir hüküm de 4369 sayılı Kanunda da yer almaktadır³⁶¹.

Aleyhe düzenlemelerin geçmişe yürütülememesi ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olarak kabul edilir. Ancak bu ilke bazen ihlal edilmekte ve dolayısıyla vergi yasalarının mükellef kurum ve kişilerin aleyhine düzenlemeler getirmelerine sebebiyet verecek şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Bu bakımdan hem idare tarafından hem de yasama organınca aleyhe hükümler içeren düzenlemelerin geçmişe yürüdüğü görünmektedir. Buna karşılık, lehe olan düzenlemelerden

³⁵⁹ Aktan ve Gencil, s. 31.

³⁶⁰ Çağan. (1982), s. 179-180.

³⁶¹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. (2017), 119-120.

213 sayılı VUK'un geçici 6. maddesine göre;

“Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında bu fiillerin işlendiği tarihte 5432, 5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve hileli vergi suçlarına müteallik hükümleriyle bu konunun hükümlerinden hangisi mükellefin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hüküm uygulanır. Yukarıdaki fıkra hükmü bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesilmiş olup da henüz kesinleşmemiş veya tahsil edilmemiş olan vergi cezalarıyla ceza mahkemelerince hükmolunan cezalara da şamildir.”

Benzer bir hüküm, 4369 sayılı Kanunda da yer almaktadır (VUK. Geçici m.21) Buna göre;

“Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır.”

yararlandırma konusu ise, belirsizlikler içermektedir. Bu durum vergi ödevlerini zamanında ve usulüne uygun bir şekilde yerine getiren yükümlüler aleyhine sonuçlar doğururken diğer yükümlülerin lehine sonuçlar doğurabilen düzenlemelerin ve uygulamaların varlığı hukuki güvenliği zedelemektedir. Vergi yükünü artırıcı hükümlerin geçmişe yürütülmesi kadar, lehe olmasına rağmen aynı durumda olan herkese ve her konuya uygulanması gereken hükümlerin geçmişe yürütülmemesi de hukuka aykırıdır ve hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmektedir³⁶².

1.4.4 Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve hürriyetlerde aslolan serbestidir; sınırlanma, istisnai bir durumdur. Temel hak ve hürriyetlerin sınırsız olmadığı, bazı sınırlamaların gerekli olduğu muhakkaktır. Ancak, sınırlamanın da bir sınırının olması gerekir. Sınırlamanın sınırını belirlemede genel olarak iki ölçüt öne çıkmaktadır. Bunlar, öze dokunma yasağı ve ölçülülük ilkesidir³⁶³.

“Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması” başlıklı Anayasa’nın 13. maddesine göre³⁶⁴; değişik 13’üncü maddesine göre, “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”.

Görüldüğü üzere, Anayasa’nın 13’üncü maddesi, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması ile ilgilidir. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının özel halleri olarak kabul edilen iki madde ise; vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasını düzenleyen 73. madde ve hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından Anayasa’nın 38. maddesidir.

1982 Anayasası’nın 73. maddesi, vergilendirmede adaletin bir alt ilkesi olarak kabul edilen ölçülülük ilkesine açık bir biçimde yer vermemiştir. Ancak vergi

³⁶² Karakoç, (2013), s. 1293-1294.

³⁶³ Karakoç, (2013), s. 1281.

³⁶⁴ 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm>, (20.05.2018)

yükümlülüğünü ödeme gücüne bağlaması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını amaç edinmesi sebebiyle, “vergilendirmede ölçülülük ilkesi”nin pozitif hukuktaki karşılığıdır. Ölçülülük ilkesi, yukarıda gösterildiği gibi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasındaki sınırın genel bir ölçüsü olması nedeniyle de vergilendirme yetkisi açısından oldukça önemlidir³⁶⁵. Vergi hukuku bakımından bu sınırlama, Anayasa’nın 73’üncü maddesi ile mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması düzenlenirken, takdiri, keyfi ve ölçsüz bir biçimde uygulamaların önlenmesi amaçlanmaktadır.

Ölçülülük kavramı ilk olarak anayasa hukuku bağlamında ele alınmıştır. Ölçülülük ilkesinin tanımlarından biri olarak, “*Somut bir temel hak sınırlamasının amacı ile sınırlama önlemi arasındaki ilişkinin denetlenmesini, hukuk devletinin gerektirdiği rasyonel esaslara bağlayarak, keyfi sınırlamaları önleyici bir fonksiyon yerine getirmektedir. Ancak bu nitelikte bir temel hak sınırlaması, toplum içinde gerekli consensusu sağlamaya elverişlidir*” şeklinde belirtilmiştir³⁶⁶.

Ölçülülük ilkesi vergi hukuku bakımından, vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makul bir ilişkinin bulunmasını ifade etmektedir. Vergi kanunları hak ve hürriyetleri orantısız bir biçimde sınırlandırdığı hallerde, kişiler hukuksal güvenlik konusunda sorun yaşayabilirler. Bu bakımdan, vergi oranları, güvenlik önlemleri, denetim yolları ile her türlü yaptırım ve uygulama açısından ölçülülük ilkesine uygun düzenleme, uygulama ve yargılama yapılması gereklidir. Aynı zamanda, vergi ceza hukukuna ilişkin hem suç ve kabahatlerin hem de bunlara ilişkin ceza veya da yaptırımların düzenlenmesi, uygulanması ve yargılanması alanında ölçülülük ilkesine uygunluk şarttır³⁶⁷.

Ölçülülük ilkesi, genel olarak, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir marjinal sınırlama aracı olarak değerlendirilebilir. Bu bakımdan, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili bir vergi hukuku

³⁶⁵ Erkin, (2015), s. 92.

³⁶⁶ Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 506, (Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları: 4), 1982, s. 128.

³⁶⁷ Karakoç, (2013), s. 1282.

ilkesidir ve esas olarak “ölçülülük ilkesi” ile bağlantılıdır³⁶⁸. Anayasada tanımı yapılmamış olan mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı olarak ifade edilebilir. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir ve bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur³⁶⁹. Mali güce göre vergilendirme ilkesine göre, mali güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir. Böylelikle verginin yasallığı ilkesinin engellediği keyfi vergilendirmenin bir ifadesi olan ağır vergilendirme önlenmiş olmaktadır³⁷⁰.

Hukuki güvenlik ilkesinin ve ölçülülük ilkesinin bir sonucu olarak vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulamaz. Ölçülülük ilkesi yalnız mali yükümlülüklerin aslı için değil aynı zamanda bu yükümlülüklerin fer’ileri için de işlenmiş olan suç ve/ya da kabahatlere uygulanması gereken ceza ve/ya da yaptırımlar için de dikkate alınmalıdır³⁷¹.

Ölçülülük ilkesi, esasen temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının ancak kamu yararının zorunlu kıldığı durumlarda oluşması gerekmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki bu sınırlamalar öze dokunmama güvencesini de içermelidir. Sınırlama amacına ulaşmak adına ölçülülük ilkesi, lazım gelen ölçünün aşılmamasını sağlayarak, özgürlüklerin keyfi ve haddinden fazla bir şekilde sınırlandırılmasını engeller. Dolayısıyla ölçülülük ilkesi, sınırlamayla istenilen amaca ulaşmak için temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının ne ölçüde yeterli olabileceğini tayin eden bir ilkedir³⁷². Ölçülülük ilkesinin, uygunluk/elverişlilik, gereklilik-zorunluluk ve orantılılık şeklinde üç unsuru bulunmaktadır³⁷³.

³⁶⁸ Tekbaş, s. 160.

³⁶⁹ Erkin, (2012), s. 243.

³⁷⁰ Gülsen Güneş, (2008), s. 98.

³⁷¹ Karakoç, (2013), s. 1283.

³⁷² Yüksel Metin, **Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?**, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (SDÜHFD), C. 7, S.1, 2017, s. 4.

³⁷³ Engin Saygın, **Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz**, s. 67. <http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/tekmakale/2017-2/2.pdf> (20.05.2018)

1.4.4.1 Elverişlilik

Elverişlilik unsuru, sınırlamada başvuru aracın, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli, yardımcı ve uygun olmasını ifade eder. Bunun için sınırlamada başvuru tedbirin ulaşılmak istenen sonuca katkıda bulunması gerekir. Başvuru araç, amaca ulaşmada etkisiz veya amaca ulaşmayı zorlayıcı bir etkiye sahip ise başvuru önlem elverişsizdir³⁷⁴.

1961 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesi, 274 sayılı Sendikalar Kanunu'nun (1963 tarihli) 1970'de değiştirilmiş olan ve anayasaya aykırı olduğu iddiasına konu olan hükümleri, davada elverişlilik unsuruna açık bir şekilde yer vermiştir. Anayasa mahkemesinin bir kararında³⁷⁵, elverişlilik unsuru kapsamında ulaşılmak istenen amaca uygun bir aracın kullanılıyor olmasının gerekliliği belirtilmiştir³⁷⁶.

1.4.4.2 Gereklilik

Bu ilke sınırlamanın dayandığı amacı gerçekleştirmek için ilgili temel hak açısından en yumuşak aracın seçilmesi gereğine işaret etmektedir³⁷⁷. Anayasa hukuku bağlamında gereklilik, amaca ulaşmayı sağlayacak birden çok araç içinden bir hakkı en az sınırlayacak olanın, bireye ve kamuya en az yük getirecek olanın seçilmesini öngören hususa denilmektedir³⁷⁸. Ölçülülük denetimi bağlamında gereklilik unsuru, müdahalenin özgülendiği amacı gerçekleştirmeye yetecek aynı derecede etki doğurabilecek birden fazla aracın bulunması halinde bunlar arasında hak ve özgürlüğü en az sınırlandırmanın tercih edilmesi anlamına gelmektedir³⁷⁹.

³⁷⁴ Erkin, (2015), s. 95.

³⁷⁵ Engin Saygın'dan aktarım, s. 68: Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 9.2.1972, Esas No: 1970/48, Karar No: 1972/3. "Türkiye çapında çalışacak sendikaların kurulmasının engellenmesi, işyeri sendikalarının ya da belli kentlerde veya bölgelerde iş kolu sendikalarının kurulmasını ve böylelikle bu sınırlama ile önlenmek istenen sendika sayısındaki şişkinliğin ve birçok güçsüz sendikaların ortaya çıkmasının gerçekleşmesi sonucunu doğuracaktır. Demek ki yasa kuralı ile varılmak istenen erek değil, onun tam tersi gerçekleşecektir. Bu da kuralın konuluşunda kamu yararını korumaya elverişlilik olmadığını göstermektedir."

³⁷⁶ Saygın, s. 68.

³⁷⁷ Sağlam, s. 115.

³⁷⁸ Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi: Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002, s.30.

³⁷⁹ Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 703, 1993, s. 286.

1.4.4.3 Orantılılık

Gereklilik ilkesinde sabit bir amaçla bir ya da birden çok araç arasındaki bir ilişki söz konusu iken, oranlılık ilkesinde iki değişkenin karşılıklı ilişkisi söz konusudur. Bu da ilkenin aslında nisbi bir ölçüt sağladığını göstermektedir³⁸⁰. Ölçülülük ilkesi Danıştay kararlarında yerini aldığı gibi, “makul ölçü”, “fiil ile ceza arasında uyum”, “adil denge”, “nispet”, “yapılan idari ihlal ile uygulanan ceza arasında bir denge ve orantı bulunması” ifadeleriyle de orantılılık unsurunun varlığının vurgulandığı görülmektedir. Bu bağlamda orantılılık unsuruyla kullanılan araç ile kast edilen amaç arasındaki bir denge unsuru olarak görülebilir³⁸¹. Orantılılık denetimi ölçülülük denetiminin nihayi aşamasıdır. Bu denetim; ölçülülük ve eşitlik ilkeleri arasında bir bağ oluşturan orantılılık ilkesi hukuk devletinin önemli sonuçlarından birini teşkil ederek hukukun genel ilkeleri arasındaki yerini alır. Ölçülülüğün esası, sınırlama ve amaç orantısının korunmasını sağlamaktır³⁸².

Kısaca belirtmek gerekirse, vergilendirme yetkisi, bütün hukuk dallarıyla ilişkili olan ve Anayasanın da bütününe hakim olan genel Anayasal ilkeler ile yakından ilgili bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, tez konusu içinde değinilmiş olan Bakanlar Kuruluna verilen vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi hususunda da yine bu ilkelerin etkili olduğunu ifade edebiliriz.

2 Yürütme Organının Vergilendirme Konusundaki Yetkisi

Devletin vergi salma, belli kesimlere istisnalar ve muafiyet tanıma ve yeni vergiler koyması ile ilgili tüm faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi vergilendirme yetkisiyle mümkündür ve bu yetki halktan alınmıştır³⁸³. Vergilendirme yetkisinin kullanılması öncelikle devletin anayasası ile sınırlıdır. Devletin kendinden beklenen

³⁸⁰ Sağlam, s. 116.

³⁸¹ Saygın, s. 68-69.

³⁸² Erkin, (2015), s. 96.

³⁸³ Ahmet Burçin Yereli ve Metin Meriç, **Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı**, Vergi Sorunları Dergisi, s. 38.

fonksiyonlarını yerine getirmesinde bu yetkinin sınırlarını özgürce belirleyebilmesi, mali egemenliğe ne derece sahip olduğunu belirlemektedir³⁸⁴.

Verginin kanuniliği ilkesi, güçler ayrılığı kuramı kapsamında vergi koyma yetkisinin sadece yasama organı eliyle üstlenilmesi ve yerine getirilmesinin bir sonucudur³⁸⁵. Yürütme organı esasen yasama organının belirlediği kuralların uygulamada gerçekleşmesi için, yürütme kuvvetini meydana getiren yasaklama olanaklarını ve yaptırma şekillerini kullanarak bu görev ve yetkilerin gerçekleşmesini sağlamaktadır³⁸⁶. Yürütme ancak yasamanın işaret ettiği alanda hareket etme kabiliyetine sahip bir organdır. Bağlı yetki, yönetilenler için bir güvence mahiyetinde olup keyfi yönetime karşı bir korunma biçimidir³⁸⁷. Anayasa'nın "Yasama yetkisi" başlıklı 7. maddesinde "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesi vergi koyma yetkisinin yalnız yasama organı tarafından kullanılmasını gerektirir. Fakat, verginin, değişen durumlara göre hızla karar almayı gerektiren iktisat politikasının bir aracı olması, yürütme organına, yasama organınca, sınırlı bazı yetkilerin verilmesini zorunlu kılmıştır. Bu bakımdan ülkemizde yürütme organına verilen ilk yetki 1961 Anayasası'nın 61. maddesine, 22.09.1971 tarihli 1488 sayılı Kanunla 3. fıkranın eklenmesiyle gerçekleşmiştir³⁸⁸.

Yasama organı verginin yasallığı ilkesi gereğince vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, yasaların uygulanmasını sağlamak ve çeşitli konularda düzenleme yetkisini yürütme organına bırakmaktadır. Olağan üstü haller saklı tutulduğu takdirde yürütme organının vergilendirme alanında yetki sahibi olması, bu yetkinin yasama organı tarafından yasayla tanınmasına bağlıdır³⁸⁹. Vergilerin kanuniliği ilkesi,

³⁸⁴ Ali Çımat, **Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi- II**, Vergi Raporu Dergisi, S. 25, Ekim-Kasım 1996, s. 52.

³⁸⁵ Çağan, (1982), s. 108.

³⁸⁶ Gülsen Güneş, (2008), s. 153.

³⁸⁷ Aykut Tavşancı, **Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası**, Vergi Sorunları Dergisi, S.189, Haziran 2004, s.148.

³⁸⁸ Yusuf Karakoç, **Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 137.

³⁸⁹ Adnan Gerçek, **Türk Anayasa Hukuku**, 2000, s. 95; Çağan, (1982), s. 108.

güçler ayrılığı kuramı içinde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisinin yasama organının sahip olmasını gerektirir³⁹⁰.

Verginin kanuniliği ilkesi, “temsilsiz vergi olmaz” anlayışının doğal bir sonucudur ve bu ilke, vatandaşların başta mülkiyet olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğüne müdahale anlamına gelen vergilerin, parlamentonun kabul ettiği kanunlara göre alınmasını sağlayarak devletin vergilendirme yetkisine meşruiyet kazandırmak amacıyla kabul edilmektedir. Bu ilke uyarınca yürütme organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma hususlarında herhangi bir asli yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, usule ilişkin bazı hususlarda ise, kanunun çizdiği sınırlara bağlı kalarak düzenleme yapması mümkündür³⁹¹.

Vergilendirme yetkisinin asli yetkili organı, halk tarafından seçilen parlamento yani yasama organıdır ancak vergilendirme alanında istisnai yetkiye sahip organ ise yürütme organıdır. Bu yetki kısmi bir yetki olup, yasama organı tarafından yürütme organına verilen ancak belirli sınırlar dahilinde hareket serbestliği tanıyan kısmi bir yetkidir. Kısacası, yürütme organı yasalarla çerçevesi belirtilen konularda düzenleyici işlem yapma yetkisi bulunmamaktadır³⁹².

Verginin kanuniliği ilkesinin amacı, parlamentoya karşı sorumlu olmayıp siyasal gücü elinde tutan iktidarlara karşı temel hak ve özgürlüklerin korunması gayesiyle kabul edilerek keyfi vergilendirmenin engellenilmesini sağlamaktır³⁹³.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergilendirme yetkisi ancak yasama organı tarafından kanunla kullanılabilirdiği için, bu hususta yürütme organının takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu ilkenin diğer bir sonucu olarak; maddi vergi hukukunda kıyas yoluyla bir mali yükümlülük ihdası anlamına gelen idari işlem tesisi ve/ya da yargı kararı verilmesi; kıyas yapmak suretiyle yeni vergi konuları-yükümlüleri-oranlar belirlenmesi mümkün değildir. Bunun doğal sonucu olarak, idarenin vergi hukukunda kural olarak takdir yetkisi bulunmamakta; vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi

³⁹⁰ Çağan, (1982), s. 108.

³⁹¹ Karakoç, (2014), s. 1264-1265.

³⁹² Tavşancı, s.148.

³⁹³ Çağan, (1982), s. 109.

benimsenmektedir³⁹⁴. Yasama organı verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, yasaların uygulanmasını sağlamak üzere çeşitli konuların düzenlenmesini idareye bırakabilmektedir³⁹⁵. Olağanüstü hal durumları saklı tutulursa, vergilendirme alanında yürütme organının yetkisinin konusu Anayasanın 73/4. maddesi ile 167/2. maddesinde düzenlenmiştir³⁹⁶.

1982 Anayasasının 8. maddesi ile getirilen “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir*” hükmü, vergisel düzenleyici işlem kapsamında yürütme organının hukuksal dayanağını şu şekilde açıklayabiliriz; 1982 Anayasasının 7. maddesiyle yasama yetkisinin TBMM’ye verilmiş olması karşısında yürütme organının vergisel düzenleyici işlem yapma yetkisinin dayanaklarının da belirlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan, Anayasa yürütme organına hem 115. md ve 124. md hükümleriyle genel olarak tüzük ve yönetmelik çıkarma yetkisi hem de md 73/4 ve md 167/2 hükümleriyle özel olarak belirlenen alanlarda vergisel düzenleyici işlem yetkileri tanınmıştır. Tanınan yetkiler bakımından yürütme organının da bir düzenleme yetkisi vardır. Ancak bu düzenleme yetkisini yasama organı yetkisinden ayıran durum ise asli olmamasıdır³⁹⁷. İdare ve yürütme organı, Anayasanın 115. ve 124. maddelerinde sınırları çizilmiş olan ve oldukça dar bir alan içinde olmak üzere, yalnızca kanunun uygulamasını sağlamak veya göstermek ya da emrettiği işleri belirtmek üzere düzenleyici idari işlemler düzenleme yetkisine sahiptir³⁹⁸.

Genel olarak 1982 Anayasasının temel yapısı, yürütme organının ve yürütme içinde de Cumhurbaşkanının güçlendirilmesi ve etkinliğinin artırılması çerçevesinde şekillendirilmiştir³⁹⁹. 1982 Anayasasının yürütmeyi düzenleyen 8. maddesine göre; “yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” 1961 Anayasası’nda sadece

³⁹⁴ Karakoç, (2014), s. 1267.

³⁹⁵ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.95.

³⁹⁶ Erkin, (2015), s. 152.

³⁹⁷ Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 49-53.

³⁹⁸ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır**, s. 156. <https://www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-yoluyla-temel-hak-ve-ozgurluklere-mudahalede-sinir.pdf> (02.06.2018)

³⁹⁹ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, s. 325.

“görev” olarak nitelendirilen yürütme erkine, 1982 Anayasası’nda “görev” olmanın yanında “yetki” niteliği de eklenmiştir⁴⁰⁰.

1982 Anayasası’nın yürütmeye ilişkin getirdiği düzenlemelere bütüncül bakıldığında, yürütmenin yasama karşısında bağımsız hale getirildiği, yargının frenleyici etkisinden arındırılmaya çalışıldığı görünmektedir⁴⁰¹. Bu bakımdan yürütme erki içinde Cumhurbaşkanı, başbakan ve idarenin güçlenmesi sağlanmıştır.

2.1 Yetkinin Hukuki Dayanakları

Vergi yükümlülüğünün mülkiyet hakkını sınırlıyor olması, vergisel düzenleyici işlemlerle müdahale edilen hakkın da mülkiyet hakkı olduğu anlamına gelir. Dolayısıyla vergisel düzenleyici işlemlerin md 73’te belirtilen özel sınırlar yanında, md 35’i de kapsadığını sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi yükümlülüğü, mülkiyet hakkında bir müdahale niteliği taşıdığına göre, vergisel düzenleyici işlemler de bir sınırlandırma içermeleri halinde, anayasanın temel hakların sınırlandırması rejimini belirleyen 13. maddesine tabi olacaktır. Anayasanın 13. maddesi, “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir” hükmü karşısında mülkiyet hakkına bir sınırlandırma getiren vergisel işlemler de ancak kanun formunda olabilecektir⁴⁰². Anayasanın 13. maddesi ile sınırlandırmanın sadece kanunla yapılacağını belirlerken, yürütme organına, yapacağı vergisel düzenleyici işlemlerle temel haklara müdahale yasağı getirmektedir⁴⁰³. Anayasanın 13. ve 73/3 maddeleri vergilendirme alanı için değerlendirildiğinde birbirini tamamlayan maddeler olduğu görünmektedir. Şöyle ki, bir kanunun konulmasındaki temel sebep olan ratio legis, Anayasanın 73. maddesinde yer aldığı gibi Anayasanın 13. maddesinde de karşımıza çıkmaktadır. Bu maddelerin ortak amacı, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlükler konusunda vergisel

⁴⁰⁰ Sevtap Yokuş, **Türkiye’de Yürütme Erkinde Değişen Dengeler**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s. 87.

⁴⁰¹ Yokuş, s. 88.

⁴⁰² Bahçeci, s. 31-32.

⁴⁰³ Bahçeci, s. 32.

düzenlemeler aracılığıyla mali yükümlülükler koyarak yürütmenin keyfi bir şekilde müdahalesinin yasaklanmasıdır⁴⁰⁴.

1982 Anayasasının Temel Haklar ve Ödevler başlıklı ikinci kısmın, Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı dördüncü bölümünün 73. maddesinde yer alan vergi ödevi ile ilgili düzenleme şu şekildedir; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali güce göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir⁴⁰⁵. Bakanlar Kuruluna, 73/4 özel hükmü ile vergilemeye ilişkin belirli unsurlara, kanunlarda belirlenen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır.

Kanunilik ilkesi, vergilendirme konusunda düzenlemelerin kanunla yapılmasını sağladığı gibi devletin vergilendirme yetkisinin kişisel olmayan, soyut, genel ve yasama organı aracılığıyla anayasal usullere ve ilkelere uygun biçimde çıkartılan kanunlarla kullanması anlamını da taşımaktadır⁴⁰⁶. Takdiri ve keyfi uygulamaların önlenmesini amacı güden verginin kanuniliği ilkesi, anlamını tamamlayan ilkelere sahiptir. Bireyin korunması açısından, temsilsiz vergi olmaz ilkesi ve bu yasanın vergiyle ilgili tüm özellikleri yani verginin ana öğelerini dikkate alan tam bir vergi yasası yani verginin belirgin olması ilkesi gerekmektedir. Verginin yasallığı ilkesi hem bireyi koruyan sınırları çizer hem de devletin vergisel işlemlerinin gerçekleşmesi için bir emir oluşturur. Bu bağlamda verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi emredici bir ilke olarak devletten vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesini istemektedir⁴⁰⁷.

Vergilemede kanunilik ilkesi ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan; belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkeleri anayasal ve uluslararası bir boyuta kavuşmuştur. Belirlilik ilkesi gereği vergilendirme yetkisi hukuki esaslara dayanmalı ve

⁴⁰⁴ Başaran Yavaşlar, s. 156.

⁴⁰⁵ <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm> (04.06.2018)

⁴⁰⁶ Çağan, s. 103.

⁴⁰⁷ Gülsen Güneş, (2008), s. 13-18.

verginin temel unsurları kanunla düzenlenerek, keyfi ve muğlak hükümlerden uzak olmalıdır

Vergilemede kanunilik ilkesi, kıyas yasağının da sınırlarını belirlemektedir. Şöyle ki; vergilemede benzetme ve yorum yoluyla mükellefiyetler, istisnalar ve muafıklar kıyas yasağından dolayı düzenlenememektedir. Kanunilik ilkesinin tamamlayıcısı niteliğinde olan geriye yürümezlik ilkesi, geçmişte meydana gelen ve vergiyi doğuran olaylara bugünün kanunlarının uygulanamamasını ifade etmektedir. Kazanılmış hakların korunması ve hukuki güvenlik prensibi, geriye yürümezlik ilkesinin varlık nedenini oluşturmaktadır. Geriye yürümezlik ilkesine göre, sonradan çıkarılan ve mükelleflerin aleyhine sonuçlar doğuran kanunun; kesinleşmiş, tamamlanmış ve hukuki olarak sonuçlar doğurmuş olaylara uygulanamayacağı kabul edilmektedir⁴⁰⁸.

Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddesi ile kanunilik ilkesine iki istisna getirilmiştir. Bu istisnalardan ilki, Anayasanın 73/4. maddesinde hüküm altına alınan konularda (istisna, muafiyet, oran ve indirim), yalnızca kanunla belirlenen alt üst sınırlar içinde olmak üzere, değişiklik yapma yetkisinin ancak kanunla verilmesine izin veren bu istisnanın dar yorumlanması gerekmektedir ve bu durum ilkenin amacının bir koşuludur⁴⁰⁹. Kanunilik ilkesinin bir diğer istisnası da, Anayasanın 167/2 maddesinde “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verebilir.*” hükmü ile düzenlenmiştir. Görüldüğü gibi sadece dış ticaret işlemleri için “*ek mali yükümlülük*”ler koyma ve kaldırma hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkiye izin veren Any. 167/2. maddesinin de dar yorumlanması gerekmektedir⁴¹⁰. 82 Anayasası’nın “*Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi*” başlıklı 167/2. fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki

⁴⁰⁸ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, **Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi**, International Journal of Public Finance (IJPF), C.2, S.1, 2017, ss. 7-26, s. 10.

⁴⁰⁹ Başaran Yavaşlar, s. 157.

⁴¹⁰ Başaran Yavaşlar, s. 157. (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilecektir.)

ile Bakanlar Kurulunun parasal yükümlülükler getirme konusundaki yetkileri genişletilmiştir.

Anayasanın 73. maddesi de 91. madde kapsamında yer aldığı için, vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin normal şartlarda kararnamelerle yapılamayacağı öngörülmektedir. Ancak 91. madde, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde vergi ile ilgili düzenlemelerin de kararname ile yapılabileceğini belirtmektedir. “Olağanüstü Hallerde İlgili Düzenleme” başlıklı 121. maddenin 2. fıkrasında; “...vatandaşlar için getirilecek para, mal, ve çalışma yükümlülükleri...Olağan Üstü Hal Yasası’nda düzenlenir” ifadesi bulunmaktadır. 1982 Anayasası’nın 91., 121. ve 122. maddeleri, ülkenin olağanüstü dönemlerinde vergi ödevini düzenleyen 73. madde ilkeleri dışındaki uygulamalara işaret etmektedir⁴¹¹.

Anayasa madde 73/4’e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi yasa koyucu tarafından yürütme organına verilir bu yolla Anayasa verginin kanuniliği ilkesini bir dereceye kadar yumuşatarak yürütme organına bazı düzenleme yetkisi vermiş olmaktadır.

Anayasanın 73/4. maddesine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, istisna, muafiyet, indirim ve oranlara ilişkin olarak yasanın belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi yasama organı tarafından yürütme organına verilmiştir. Bu yetki ile Anayasanın verginin kanuniliği ilkesini kısmen yumuşatarak yürütme organına vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi verdiği görülmektedir. Bu istisna hükmün kabul gerekçesi olarak, hızlı gelişen ekonomiye etkin ve çabuk müdahalenin sağlanması gösterilmiştir. Yasama organının yürütme organına nazaran daha yavaş çalışması sebebiyle sınırları kanunla belirtilen konularda düzenleme yapma yetkisi, yürütme organına verilerek zaman bakımından kolaylık ve esneklik getirilmesi amaçlanmıştır⁴¹².

73/4 ile yürütme organına tanınan bu yetki iki yönden sınırlandırılmıştır. Bunlardan birincisi, konu bakımından yapılan sınırlandırmadır. Buna göre, yürütme

⁴¹¹ Erkin, (2015), s. 63.

⁴¹² Tavşancı, s. 166.

organına verilen değiştirme yetkisi mali ykmllklere ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile oranlar konusundadır. Diğer sınırlama ise, kapsam bakımındandır. Nitekim, değiştirmenin, yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesi mümkündür. Bu yetkinin kullanılabilmesi için mutlaka temel unsurları düzenleyen bir kanunun varlığı gerekmektedir⁴¹³.

Yürütme organına verilen bu yetki ile bazı vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye; oran ve/ya da hadleri on katına kadar yükseltmeye; maktu vergi belirleme ve/ya da bundan vazgeçip nisbi vergilemeye geçilmesinin kararlaştırılmasına yetki verilmesi ve bu yetkilerin de yerli yersiz, sınırlı-sınırsız, zamanlı-zamansız kullanılması hukuka ve anayasaya uygun olmalıdır. Bu bakımdan Anayasanın 73/3 fıkrasına aykırı olduğu öne sürülmüştür. Çünkü, bir verginin sıfır oranlı uygulanması, bu oran devam ettiği müddetçe vergi alınmaması demektir⁴¹⁴.

Anayasa mahkemesi tarafından, Anayasanın 73/4 fıkrasında belirtilen hükmüne yer verilmesinin nedeni, “ağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının arttırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, demeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı etkin araçlarından biri çeşitli gelirlerin uygulanan vergi oranlarının indirilip yükseltilmesi” olarak yorumlanmıřtır⁴¹⁵. Aynı zamanda mahkeme, E.1986/5 sayılı kararında, “vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi hiçbir zaman bir verginin ortadan kalktığı anlamına gelmez çünkü bu bakımdan vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre istediği zaman bu oranı kanunla belirlenen düzeye yükseltebileceği” sonucuna varmıřtır⁴¹⁶.

⁴¹³ Karakoç, (2014), s. 1268.

⁴¹⁴ Karakoç, (2014), s. 1268.

⁴¹⁵ Gerek-Aydın, s. 157.

⁴¹⁶ Gerek-Aydın, s. 157-158. Anayasa Mahkemesi, K:1987/7, E:1986/5, R.G: 12.11.1987 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (04.06.2018)

Anayasa'nın 167/2 hükmü ile Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabukluk ve esnekliği sağlamak amacıyla mali konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Bu hükme göre yasayla yürütme organına yetki verilebilecek alan dış ticaretin düzenlenmesine yönelik ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleridir. Bununla birlikte yasama organının yürütme organına, yasayla, sadece dış ticaret işlemleri üzerine ilave mali yükümlülük getirmek yetkisi verebileceği ve bu yetkinin ancak dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla kullanılmaktadır⁴¹⁷.

Yürütme organına verilen düzenleme yetkisi verginin temel öğelerine değil de vergileme tekniğine ve ayrıntılarına ilişkindir⁴¹⁸. Bu takdirde Anayasanın 73/4. fıkrasındaki sınırlama verginin temel öğelerine yönelik değil ayrıntılarına yönelik bir sınırlamadır. Yasalarla verginin ana öğeleri belirlenerek, tekniğe, uzmanlığa ve uygulamaya yönelik düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilmektedir. Yürütme organı kendisine verilen yetkiye dayanarak vergilendirme konusunda ayrıntıya ve tekniğe dayanan konuları, çerçevesi ve sınırları kanunlarla düzenlenmiş bir biçimde düzenlemekle yükümlüdür⁴¹⁹. Verginin kanuniliği ilkesine göre vergi kanunları, yürütme organının diğer idari faaliyetlerine yönelik kanunlara göre daha ayrıntılı hükümler içermektedir. Yürütme organı vergilendirme alanında düzenleme yetkisini karar, tüzük, kararname, yönetmelik vb. düzenleyici işlemlerle kullanabilmektedir. Kural olarak genelgeler ve genel tebliğler, Maliye Bakanlığının iç düzenlemesine yönelik olmakla birlikte, kanunun verdiği bir yetkiye istinaden çıkarılmışlar ise bunları da düzenleyici veya genel idari işlemler olarak kabul edilmesi gerekmektedir⁴²⁰.

2.2 Vergilendirme Konusundaki Yetkisi ve Kapsamı

Yürütme organı, yürütme erkini oluşturan yasaklama olanaklarını ve yaptırma şekillerini kullanarak yasama organının koyduğu kuralların uygulamada gerçekleşmesine sebep olmaktadır ve Anayasa 8. maddesi gereği, Bakanlar Kurulu

⁴¹⁷ Binnur Tüzün Çelik, **Vergilemede Müdahale İlkesi** (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi), Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s.62.

⁴¹⁸ Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, 18. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, Eylül 2008, s. 47.

⁴¹⁹ Çağan, (1982), s. 130.

⁴²⁰ Çağan, (1982), s. 130-131.

Cumhurbaşkanı ile birlikte yürütme organını oluşturmaktadır. Bu bakımdan yürütme, yasama organının gösterdiği alanda hareket eden bağlı bir organ statüsündedir⁴²¹. Vergilendirme yetkisinin asli kullanıcısı yasama organıdır ve istisnai yetkili organ ise yürütme organıdır. Yürütme organına verilen bu istisnai yetki, yasama organının kanunlarla çerçevelenmiş ve belli sınırlar içinde kullanılmasına olanak verdiği kısıcası, yürütme organının hareket serbestliği olarak tanımlanabilen kısmi bir yetkidir⁴²².

1982 Anayasasının 73/4. fıkrası, “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği*” hükmü getirilmiştir. Mali yükümlülük doğurabilecek ve yürütme organına verilen bu yetki, yorum ile genişletilemeyecektir⁴²³.

Ancak bu hükümde yürütme organına verilen yetkinin hangi düzenleyici işlemlerde kullanılacağı belirtilmemiştir. Bu açıdan, yürütme organının bu yetkisini; Bakanlar Kurulu Kararı (Kararname), yönetmelik veya tüzükle kullanılmasında bir engel bulunmamaktadır. Buna karşın, tüzüklerin oldukça uzun ve karmaşık yöntemlerle yürürlüğe konulması, diğer taraftan tüzük ve yönetmeliklerin vergi hukuku alanında yeni hüküm koyma ve değiştirmeden ziyade ayrıntıları düzenlemeye yönelik olması sebebiyle uygulamada Bakanlar Kurulu Anayasa’nın 73/4. fıkrası çerçevesindeki düzenleme yetkisini Bakanlar Kurulu Kararları ile kullanmaktadır⁴²⁴. Kısacası muafiyet, indirim ve oranlara ilişkin düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kurulu dışında hiçbir organa verilmemiştir⁴²⁵. Vergiye yönelik temel öğelerin yasayla belirleneceği açıktır. Vergide mükellef, istisna, ödeme, konu, oran, matrah, muafiyet, maddi ve şekli vergi

⁴²¹ Gülsen Güneş, (2008), s. 153.

⁴²² Aykut Tavşancı, **Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:189, Haziran 2004, s. 148

⁴²³ Abdullah Tekbaş, Ersan Öz, “**Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi**”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2003, S.178, s.181. (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanlığı tarafından yerine getirilecektir.)

⁴²⁴ Gerçek, (2006), s. 97, Gülsen Güneş, (2008), s. 159-160.

⁴²⁵ Adnan Gerçek, **Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme**, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl. 28, S.204, Eylül 2005, ss. 107-122, s.115-120. (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanlığı tarafından yerine getirilecektir.)

yasalarında açık ve net bir biçimde tek tek belirtilmelidir. Zira bu unsurlar verginin olmazsa olmazı niteliğindedir⁴²⁶.

Yetkinin verilme amacı vergilerle ilgili değişikliklerde sürat ve kolaylık sağlamaktır. İktisadi hayatın akışına göre vergilere derhal müdahale yapmak gerekebilir. Müdahale verginin tümüne değil, muaflık, istisna, oran ve indirimlerine ilişkindir. Dikkat edildiğinde ve yukarıdaki açıklamalar birlikte ele alındığında, Anayasamız vergi kanunu çıkarılması konusunda yasama organına direktif vermiş ve ayrıca Bakanlar Kurulunun hangi sınırlar içinde düzenleme yapabileceğini belirtmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kanun koyucunun yerine geçerek doğrudan kullanamaz, ancak kanunda verilmesi halinde kullanabilir⁴²⁷.

Anayasa mahkemesinin bir kararında Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin sınırları ve kullanım kapsamı ile ilgili olarak 73/4. fıkrasını şu şekilde yorumlamıştır⁴²⁸:
“Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "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" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, 73. maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir.” 4842 Sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici

⁴²⁶ Nevzat Saygılıoğlu, “Anayasa’nın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları”, Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu, Ankara, 11-12.05.2006, s.12. http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105203.pdf (10.06.2018)

⁴²⁷ Nilgün İpek, *Vergilendirmede Kamu Yararı – Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Yaklaşımları*, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu:149. Yıl, Danıştay Yayınları No:93, 11 Mayıs 2017, Ankara, s.179.

⁴²⁸ Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E:2003/33, K:2004/101 <http://kararlariyeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ea6b9fb6-ba12-486b-8c57-5949cbd50d70?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (10.06.2018)

19. Maddenin, İkinci Tümcesinde Yer Alan "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye ..." İbaresinin İncelenmesi konusunda Yasa'nın 24. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin birinci tümcesiyle, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında Türkiye'de yapılacak yıllık toplantıları ile ilgili olarak bu Banka'ya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Dava konusu ibareyle de istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yasanın 24. maddesiyle 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin ikinci tümcesinde yer alan "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye..." ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir. Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir⁴²⁹.

Bakanlar Kuruluna bu yetkiyi tanıyan yasa, değişiklik yapma yetkisinin hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceğini de belirtmelidir yani, bu yetkinin aşağı ve yukarı sınırları yasada gösterilmelidir. Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler anayasamızla münhasıran yasama organına tanınmış yetkinin kullanılması sonucunu doğuracak biçimde, Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi mümkün olmamalıdır⁴³⁰. Bu bağlamda, yasama organı, verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere uzmanlık ve teknik isteyen konuları idareye bırakır. Vergilendirme alanında Bakanlar Kuruluna sınırlı da olsa düzenleme yetkisi verilmektedir. Çağdaş demokratik ülkelerde ekonomide yaşanan gelişmeler nedeniyle parlamentoların işleyiş usulüne uygun olarak kanun çıkarmanın zaman alması, özellikle ekonomi alanında gerekli tedbirlerin hızlı ve etkin bir biçimde alınmasını engellediğinden, ülkenin sosyo ekonomik değerleri için zararlı sonuçlara neden olabilmektedir. Fakat yürütme organının toplanması ve çalışması, yasama

⁴²⁹ Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E:2003/33, K:2004/101 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ea6b9fb6-ba12-486b-8c57-5949cbd50d70?excludeGereke=False&wordsOnly=False> (10.06.2018)

⁴³⁰ Erkin, (2015), s. 153.

organına göre daha çabuk ve kolay olduğundan günün ihtiyaçlarına göre idarenin ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edebilmesini sağlamak amacıyla Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi verilmiştir⁴³¹. Yürütme organı diğer alanlarda olduğu gibi, vergilendirme alanında da kanuni dayanak olmaksızın yetki kullanamaz. Çünkü 1982 Anayasasının 8. maddesi yürütme görevinin “Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” şeklinde hükme bağlanmıştır⁴³². Öte yandan, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, 121’inci maddenin üçüncü fıkrasında, 122’nci maddenin ikinci fıkrasında ve 167’nci maddenin ikinci fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler, vergilendirme yetkisinin yürütme organında devredilmesi niteliği taşımaktadır⁴³³. 1982 Anayasasının 73/4 fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin, yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisine ilişkin olduğu ve ayrıca yetkiyi veren yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapılabilmesi şeklinde kullanılabilmesi ve yine konu bakımından da sınırlandırıldığı görülmektedir. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna Anayasa’nın 73/4 fıkrasında yasa ile verilebileceği belirtilen yetki sadece anılan sınırlar içinde vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarının değiştirilmesi ile ilgili olup, vergilerin koyulması ya da koyulan vergilerin kaldırılması yetkisini kapsamamaktadır. Bakanlar Kuruluna verilen yetki, değişen ekonomik koşullar karşısında hem devlet maliyesinin hem de yükümlüğü koruma amacına yöneliktir. Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin özenli ve ölçülü olarak verilmesi ve kullanılması gerekir. Bu durumda anayasal denetimde, vergilendirme yetkisini 73. maddesindeki vergileme ilkeleri ile birlikte diğer maddelerindeki ilkeleri de göz önünde bulunarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁴³⁴.

Bakanlar Kurulunun ilk-el olarak kendisine bir görev yaratması ya da görev tanımlaması yapması söz konusu değildir. Bakanlar Kurulunun yetki alanı anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı Anayasa’nın 8. maddesinde belirtilmiştir. Dolayısıyla yasama organı için görev ve yetki alanını belirlemenin yolu kanundur. Bu bağlamda, Bakanlar Kurulunun görev ve yetki alanı, yalnızca Anayasada gösterilmiştir.

⁴³¹ Şahnaz Gencay Karabulut, **Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayınları, No: 71, 2004, s. 123; Gerçek, (2006), s. 96.

⁴³² Çağan, (1982), s. 111.

⁴³³ Şenyüz, (1999), s: 20; Çağan, (1982), s. 111.

⁴³⁴ Gerek ve Aydın, s. 151-168.

Değişen ekonomik şartlar ve kanun çıkarmanın zaman alması nedeniyle yürütme organının görev ve yetkilerinin zaman içerisinde, aynı nitelik, kapsam ve sayıda kaldığını söylemek mümkün değildir. Yürürlüğe giren kanunlarda genel olarak “Bu kanun Bakanlar Kurulu tarafından yürütülür” ifadesine yer verilmesi, kabul edilen her kanunla birlikte Bakanlar Kurulunun görev ve sorumluluk alanının genişlemesi ve artması sonucunu doğurmaktadır⁴³⁵.

Yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkilerini iki farklı konuda inceleyerek; yürütme organının birinci grup kullanımları verginin kurucu temel öğelerine ilişkin koşullu değiştirici düzenleme yetkisine ilişkin olanlardır. Anayasa 73/4’te yürütme organına verdiği yetkiler değiştirici düzenleyici yetkilerdir. Bu bakımdan yürütme organı vergilerin temel ve kurucu ana öğelerinden birkaçı olan bağımsızlık, istisnalar, indirimler ve oranlara ilişkin yetkisini “var olan kuralı değiştirme” suretiyle kullanmaktadır. Yürütme organının vergilendirmeye ilişkin kullanımlarından ikinci grup ise; ayrıntılara, uygulama usullerine, tekniğe yönelik sıradan düzenleyici işlemlerin oluşturduğu söylenebilir. Yürütme organı bu konudaki yetkilerini yasal yönetim ilkesi altında kullanabileceklerdir⁴³⁶. Vergi kanunları, vergilendirmenin ana öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilirler. Bu bakımdan yürütme organı vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken kanun çerçevesi ve sınırları içinde kalır. Dolayısıyla denilebilir ki, yasama organının alanı ile yürütme organının düzenleyici işlemlerinin alanları ayrımı “temel öğeler–teknik ve ayrıntılar” ölçütü baz alınarak ayrılmıştır. Bu ölçütler Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da kullanılmıştır⁴³⁷. Ülkemizdeki uygulamaya bakıldığında verginin aslını etkileyen, matrah ve oranını değiştiren kuralların yürütme organı tarafından çıkarılabildiği görülmektedir⁴³⁸.

Ekonomik hayatın ve koşulların günden güne karmaşık hale gelmesi ekonomik sorunların günü gününe izlenmesi, süratle halledilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Yapısı itibarıyla çok karışık olan ekonomik sorunların, belirli prosedürlere dayanan,

⁴³⁵ Atar, s. 275-277.

⁴³⁶ Gülsen Güneş, (2008), s. 159.

⁴³⁷ Çağan, (1982), s. 130.

⁴³⁸ Gülsen Güneş, (2008), s. 160.

genel ve soyut nitelikli olan, günün ihtiyaçlarına karşı yetersiz kalarak geriden takip eden kanunlarla çözülmesi genelde mümkün değildir⁴³⁹. Yürütmeye ilişkin 1982 Anayasası'nın getirdiği düzenlemelere bakıldığında, yürütmenin, yasama karşısında bağımsız hale getirildiği, yargının frenleyici etkisinden arındırılmaya çalışıldığı görülmektedir⁴⁴⁰. Güçler ayrılığı kuramının yürütme organı yararına yumuşatılmasının gereksinimi özellikle vergilendirme yetkisi konusunda kendisini daha güçlü göstermiştir⁴⁴¹. Vergilendirme alanında yasama sürecinin uzunluğunun yanı sıra, mükelleflerin olumsuz tepkilerinin ortaya çıkması ve yasama organını etkilemesi gibi nedenler belirli sınırlar içinde düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesine neden olmuştur⁴⁴². Ayrıca, çerçevesi kanunlarla belirlendikten sonra, bazı usul ve esaslarla ilgili uzmanlaşma gerektiren konularda idareye düzenleme yapma yetkisi verilmesi esneklik kolaylık ve uygulanabilirlik açısından daha pratiktir⁴⁴³. Bu durumu güçler ayrılığı kapsamında şu şekilde özetleyebiliriz; Türk Hukukunda yasama ve yürütme işlemlerini maddi bir kritere göre ayırmak mümkün değildir. Anayasa böyle bir ayırım öngörmemiştir. İki işlem arasında sadece ortaya çıktıkları organlara göre bir hiyerarşi farkı bulunmaktadır. Fakat Anayasa yürütme organının işlem yapma yetkisini ancak kanunla çizdiği alan ile sınırlamıştır⁴⁴⁴.

1982 Anayasası vergilendirme alanında asli yetkiyi yasama organına bırakmıştır. Ancak Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasında yasama organı vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisini yürütme organına verilebilir. Verilen yetki yasama organının belli sınırlar içinde tanıdığı hareket serbestliği şeklinde ortaya çıkan kısmi bir yetki olarak değerlendirilir⁴⁴⁵. Yani, yürütme organı dışında hiçbir organa muafiyet, istisna, indirim ve oranlarla ilgili düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi

⁴³⁹ Erdoğan Teziç, **Batı Demokrasilerinde “Yürütme”nin Üstünlüğü ve Yeni Kuramlar Dengesi**. İHİD. (İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi) İstanbul 1980, 1(2), ss. 91-106, s. 95.

⁴⁴⁰ Yokuş, s. 87.

⁴⁴¹ Çağan, (1982), s. 109.

⁴⁴² Gülsen Güneş, (2008), s. 158.

⁴⁴³ Kaneti, (1989), s.38.

⁴⁴⁴ Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s. 47.

⁴⁴⁵ Arıkan, (1997), s. 197.

verilmemiştir⁴⁴⁶. Vergilendirme alanında yürütme organına verilen sınırlı ve şartlı düzenleme yapma yetkisi, Bakanlar Kurulu Kararı olarak çıkarılıp, Cumhurbaşkanınca imzalanarak ve Resmî Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girmektedir⁴⁴⁷.

1982 Anayasası'nın 73/4. hükmü gereği Bakanlar Kuruluna yukarıda da ifade ettiğimiz üzere; vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarının kanun belirttiği ölçüde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Ancak yürütme organına tanınan bu yetki konu bakımından ve kapsam bakımından sınırlandırılmıştır. Buna göre, yürütme organına verilen değiştirme yetkisi mali yükümlülüklerle ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile oranlar konusunda iken diğer bir sınırlama da kapsam bakımından olup değiştirmeye yetki veren kanunun belirttiği alt üst sınırlar içerisinde yapılması mümkün kılınmıştır⁴⁴⁸.

Anayasa'nın Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi başlıklı 167/2. hükmü gereği TBMM'nin 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 yürütme organına yetki verilebileceği ifade edilmiştir. Bu yetki, 02.02.1984 tarih ve 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kuruluna 73/4 ile sınırları kanunlarla belirlenen ve ancak bu sınırlar içinde kullanılacak sınırlı düzenleme yetkisinden farklı olarak kanun koyucu gibi hareket edebilecek, verginin tüm unsurlarını içeren bir mali yükümlülük koyabilmeyi sağlayan genel bir yetkidir⁴⁴⁹. Yani 73. maddede temel unsurları içeren bir vergi kanununun varlığı aranırken, 167. maddede çerçeve bir kanunda düzenleme yapılmış olması yeterli kabul edilmektedir. Doktrinde genel görüş, 167'nci maddedeki Bakanlar Kuruluna yetki verecek kanunun, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrası kapsamında bir kanun olması; aksi durumun vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı vurgulanarak, bu kanunda temel unsurların yer alması gerektiği

⁴⁴⁶ A. Bumin Doğrusöz, **Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi**, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s. 142.

⁴⁴⁷ Gerçek, (2006), s. 98.

⁴⁴⁸ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s.1001.

⁴⁴⁹ Abdullah Tekbaş, **Türk Vergi Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararlarının Yeri ve Önemi**, (Yüksek Lisans Tezi), 2001, s. 99. (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilecektir.)

belirtilmektedir. Ancak, uygulamada Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile mali yükümlülüklerin temel unsurlarına ilişkin bir düzenleme yapılmadan Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir⁴⁵⁰.

Bakanlar Kuruluna verilen diğer yetkiler ise Anayasa'nın 91., 121. ve 122. maddelerinde şu şekilde belirtilmiştir; olağanüstü durumlar, ağır ekonomik bunalımlar, doğal afetler, yurdun genelini genelde yasa koyucunun önceden kestirmedeği olaylardır. Anayasa madde 91/1'e göre, sıkı yönetim ve olağanüstü durumlar saklı kalmak üzere siyasi haklar ve ödevler KHK (Kanun Hükmünde Kararname) ile düzenlenemeyecektir. 1982 Anayasası'nın 121. ve 122. maddelerince olağan üstü durum ve sıkı yönetimin gerekli kıldığı konularda öngörülen KHK'ler 91. madde de düzenlenmiş olan koşullardan bağımsızdır⁴⁵¹. Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK'leri olağan KHK'ler için Anayasa'nın 91. maddesinde yer alan konu sınırlamalarına bağlı değildir. Anayasa'nın 148. maddesinin 1. fıkrasına göre, olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK'leri Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tabi değildirler. Bu kararnamelerin şekil ve esas yönünden Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla dava açılmaz⁴⁵².

Dolayısıyla, sıkıyönetim ve olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri, olağan kanun hükmünde kararnameleri bakımından Anayasa'da yer alan konu sınırlamalarına tabi değildirler. Diğer bir anlatımla temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevler de bu tür kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenebilir. Konu bakımından sıkıyönetim ve olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerinin tabi olduğu sınır, bunların ancak sıkıyönetim ve olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda çıkarılmasıdır⁴⁵³. Demek oluyor ki, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde verginin yasallığı ilkesi Anayasa'nın 73/3. maddesi işlemeyecektir. Böylelikle vergilendirmeye ilişkin kural koyma, değiştirme ve kaldırma gibi uygulamalar kanun hükmünde kararnamelerle gerçekleştirilebilecektir. Böyle durumlarda verginin temel öğelerinin kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenebilecektir⁴⁵⁴. Olağan dönem kanun hükmünde kararnameler ise vergi hukukunun kaynağı olarak gösterilmez. Sıkı yönetim

⁴⁵⁰ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s.1004.

⁴⁵¹ Tavşancı, s. 189; Gülsen Güneş, (2008), s.166.

⁴⁵² Gerçek, (2006) s. 92; Erkin, (2015), s. 167.

⁴⁵³ Özbudun, (2018), s. 376.

⁴⁵⁴ Gülsen Güneş, (2008), s. 169.

ve olağanüstü dönemde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler ise vergi hukuku bakımından kaynak niteliğinde kabul edildiği gibi yeni norm getirdiği için asli kaynaktır⁴⁵⁵.

2.2.1 Yetkilerin Olağan Dönemdeki Görünümü

Bakanlar Kuruluna anayasa ve kanunlar tarafından çok sayıda görev ve yetki verilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu yürütme içinde genel yetkili organ değildir. Yürürlüğe giren kanunların sonunda o kanunu yürütecek olanın Bakanlar Kurulu olduğunun belirlenmesi, Bakanlar Kurulunun kanunların uygulanması, bir anlamda yürütme görevinin yerine getirilmesi açısından genel yetkili olmadığı anlamına gelmektedir. “Bu kanun Bakanlar Kurulu tarafından yürütülür” ifadesine yer verildiğine göre, aşağı yukarı kabul edilen her bir kanunla Bakanlar Kurulunun görev ve yetkilerinin genişlediğini görürüz. Ancak bu gibi ifadelerin çıkarılan kanunun uygulamasını göstermek ve emrettiği işleri belirtmek üzere Bakanlar Kurulu tarafından tüzük çıkarılacağı ve bir anlamda uygulayıcı olacağını anlamak gerekecektir⁴⁵⁶. Vergilendirme yetkisi bakımından asli yetkili organ yasama organı olurken yürütme organı istisnai olarak yetkilidir. Bu yetki, yasama organının belli sınırlar içinde kullanılmasına imkân veren ve belirli bir hareket serbestliği sağlayan bir yetki olarak ortaya çıkmıştır⁴⁵⁷.

Anayasa'nın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi gereği 73/3'üncü fıkrası hükmü verginin yasallığı ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Ayrıca Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin sosyal bir hukuk devleti olduğu; 6. maddesinden egemenliğin kayıtsız şartsız millete ait olduğu gibi hükümler de Anayasal temelleri oluşturmaktadır⁴⁵⁸. 1982 Anayasası'nın 8. maddesine göre, “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” 123. maddesinde ise (f.1) “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir” hükmü yer almıştır. 1982 Anayasası, 1961 Anayasasından farklı olarak yürütmeyi sadece yasama

⁴⁵⁵ Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s. 76.

⁴⁵⁶ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s. 93-95.

⁴⁵⁷ Tavşancı, s. 148.

⁴⁵⁸ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s.1002.

yetkisine bağılı, ondan türetilen bir görev olarak değil, aynı zamanda bir yetki olarak da belirlemiştir⁴⁵⁹. 1982 Anayasası'nın 73/4. maddesindeki bu hükümle 1961 Anayasası'nın yine Bakanlar Kuruluna tanınan yetkisini belirleyen 6/3. maddesindeki hükümler karşılaştırıldığında 1982 Anayasasının yürütmeye tanınan yetki konusunda daha düzgün bir ifade kullandığı, tekrarlardan kaçındığı bir vergi, resim ve harçların muafiyet, istisna, oranları konusunda olduğu gibi indirimleri konusunda da değişiklik yapabilme yetkisinin tanındığı görünmektedir⁴⁶⁰.

Daha önce de belirttiğimiz gibi vergilendirme yetkisi devletin egemenliğine dayanmaktadır ve devlet bu yetkisini yasa çıkararak yerine getirir. Anayasaya göre vergi koyma kaldırma ve değiştirme yetkisi sadece yasama organı tarafından yerine getirilmektedir. Yasama organının, bu üç yetkisinden hiçbirini yürütme veya başka bir organa devretmesi mümkün değildir. Diğer taraftan böyle bir sonucu doğurabilecek bir tasarrufta da bulunamaz. Anayasa'nın benimsediği bu kuralın da iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Anayasa m.73/4'de, ikincisi ise Anayasa m.167/2'de düzenlenmiştir⁴⁶¹. Vergi koyma yetkisini elinde bulunduran TBMM vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, miktarlarını, muafık, istisnaları ve oranlarını doğrudan kendisi kanunla belirleyebileceği gibi, ANY m.73/4'e göre; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Bakanlar Kuruluna devredilebilir. Anayasa m.73/4'de Bakanlar Kurulunun "değiştirme" yetkisi iki yönden sınırlandırılmıştır. Bunlar mali yükümlerinin muafık, istisnaları, miktar ve oranlar konusunda olmalı ve yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde olmalıdır. Verginin yasallığı ilkesinin yasalarından yürütmenin kullanımlarına doğru sapma olarak nitelendirilen bu yetki devrinin nedeni, günümüzdeki teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı değişimler ve hızlı karar alma gereksinimi ile özellikle bunalım dönemlerinde ekonomik durum ile hızla uyum sağlanması adına gerçekleştirilmiştir⁴⁶². Yukarıda söz ettiğimiz Anayasa hükmünden de anlaşıldığı gibi, Bakanlar Kuruluna Anayasa tarafından belirlenen konu ve sınırlar içerisinde kalması ve

⁴⁵⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 39-40.

⁴⁶⁰ Arıkan, (1994), s. 200.

⁴⁶¹ Soner Yakar ve Tamer Budak, **Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran" ın Anlamı**, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.22, S.1, 2013, ss. 399-426, s. 400.

⁴⁶² Gülsen Güneş, (2008), s. 159-160.

hukuki hiyerarşiye uygun olması koşuluyla, takdir hakkı kullanarak düzenleme yapabilmesine izin verilmektedir. Bakanlar Kurulunca kullanılan bu yetkinin yargı denetimine bağlı olduğu Anayasa'nın 125. maddesinde belirtilmiştir⁴⁶³. Yürütme organına oranlar ve tutarlar konularında yetkiler tanınırken ve bunlar kullanılırken sonuçları da dikkate alınmalıdır. Münhasıran yasama erkine tanınan vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkilerinin kullanılması gibi durumlar ortaya çıkmamalıdır⁴⁶⁴. Yasama organı, vergilendirme konusunda yürütmeye bazı yetkiler devretmiştir ancak bu yetkinin zamanını ve niteliklerini bütün açıklıklarıyla belirlemek durumundadır aksi halde bu vergilendirme yetkisinin suiistimale açık şekilde algılanarak yargı organlarınca iptal edilmelidir⁴⁶⁵.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin incelenmesinde bazı konular dikkat çekmektedir şöyle ki; bazı vergi oranlarının sifıra kadar indirilmeye, oran ya da hadlerin on katına kadar yükseltmeye; maktu vergi belirlemeye veya bundan vazgeçip nisbi vergilemeye geçilmesinin kararlaştırılmasına yetki verilmesi ve bu yetkilerin de yerli-yersiz, sınırlı- sınırsız, zamanlı-zamansız kullanılması hukuka ve anayasaya uygun değildir⁴⁶⁶. Bazı vergi oranlarının Bakanlar Kurulunca sifıra kadar indirilmesi o verginin kaldırılması olarak da yorumlanabilir⁴⁶⁷. Kanunun yürürlükte ve sifirin da bir oran olduğu gibi makul olmayan gerekçelerle bu durum yok sayılamaz. Kısacası, yetkinin bu şekilde kullanılması, o verginin en azından o yetkinin kullanıldığı ve değiştirilmediği sürece tahsil edilmemesi, o vergiye ilişkin kanunun yürürlüğünün askıya alınması anlamına gelir⁴⁶⁸.

1982 Anayasa'nın göre yürütme organına verilen vergilendirme yetkisinin Anayasal dayanağını oluşturan 73/4. hükmünde yürütme organının bu yetkisini hangi işlemle kullanacağı konusunda bir açıklamaya verilmemiştir. Dolayısıyla yürütme organı bu yetkisini Anayasa'da belirlenen sınırlara uygun bir şekilde dilediği işlem çeşidiyle kullanabilir. Ancak Bakanlar Kurulu bu yetkisini tüm bakanların imzaladığı

⁴⁶³ Erkin, (2015), s.159.

⁴⁶⁴ Doğrusöz, (2000), s.142.

⁴⁶⁵ Mehmet E. Palamut, **Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi**, Türkiye 17. Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs 2002, Türmob Yayınları, No:185, s. 224-225.

⁴⁶⁶ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 1002.

⁴⁶⁷ Doğrusöz, (2000), s.142.

⁴⁶⁸ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 1002.

kararnameler şeklinde kullanmaktadır. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki kapsamında dzenleme yaparken dzenlemenin sebep ve konusu arasında bir orantıyı veya uyumu araması gerekir. Diğer bir ifadeyle yapılan dzenlemede amaç ile araç arasında bir illiyet bağının olması zorunludur. Aksi takdirde yetki aşımı söz konusu olabilir⁴⁶⁹.

Kanunda Bakanlar Kuruluna açık ve net bir biçimde yetki verilmediği sürece vergi oranlarını değiştiremez. Yürütme organının kanunun belirlediği sınırlar içerisinde vergi oranlarını değiştirilmesine ilişkin kararları kanunda aksine bir hüküm bulunmadığı sürece Resmî Gazete’ de yayımlandıkları tarihten itibaren yürürlüğe girerler ki, bu kararlar vergi hukuku açısından bağlayıcı ve zorunlu kaynaklardır⁴⁷⁰. Anayasanın 73/4. maddesinde tanınan takdir yetkisi konusunda yürütme organı tek yetkili kılınarak başkalarına devredilemez nitelikte görev verilmiřtir⁴⁷¹. Yürütme organına verilen bu yetki başka bir makama devri mümkün olmadığı gibi kanunla da bu yetki başka makama devredilemez⁴⁷².

Yürütme organının, vergi, resim ve harçların dışında, belirli sınırlar dahilinde “benzeri mali yükümlülükler konusunda” da takdir yetkisi vardır. Benzeri mali yükümlülükler kapsamına nelerin girdiğini anlatan bir tanım mevcut olmasa da bu kavramı çok geniş yorumlamamak gerekir. Maddedeki “benzeri” kelimesinin sınırlayıcı ve dar yorumlanması gerekir. Vergi, resim, harç olmayıp da bunlara benzeyen her mali yükümlülüğü “benzeri mali yükümlülük” tanımı içerisinde sokmak doğru değildir. Yanıltıcı olan Anayasada yer alan “benzeri mali yükümlülük” kavramıdır. Bunun yerine karışıklığa yol açmayacak başka bir terim kullanılmalıdır. Benzeri mali yükümlülük kavramı kendine has, belirli unsurları olan bir kavram olarak kabul edilmelidir⁴⁷³.

⁴⁶⁹ Yakar ve Budak, (2013), s. 403.

⁴⁷⁰ Kırbaş, (2008), s. 47-48.

⁴⁷¹ Arıkan, (1997), s. 23.

⁴⁷² Hasan Hüseyin Bayraklı ve Yasin Sezer, **Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması**, AKÜİİBFD (Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi), C. 11, S.1, Temmuz 2000, s.162.

⁴⁷³ Funda Başaran, **Anayasa Temelinde “Benzeri Mal Yükümlülük” Kavramı**, Vergi Sorunları Dergisi, S.118, Temmuz 1998, s.116-117

Benzeri mali yükümlülük kavramını şu şekilde tanımlayabiliriz⁴⁷⁴; “*Yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, yasada belirtilen amaca uygun olarak, ilgili kurum ya da kuruluşun giderlerini karşılamak üzere, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen ve genel bütçe gelirleri arasında yer almayan ve yasayla konulması gereken; vergi, harç ve resmin belirli bir ya da birkaç özelliğini bünyesinde taşıyan mali yükümlülüktür*”.

Anayasa'nın 73/4'de düzenlenen takdir yetkisi sınırsız değildir. Bu yetki ancak kanunda belirtilen aşağı yukarı hadler içerisinde kullanılabilir. Ancak yetkinin kullanılabilmesi için önceden kanunla bütün unsurların düzenlendiği bir vergi bulunmalıdır. Tekrar, kanunla olmak şartıyla, bu unsurlar açısından hadleri üzerinde değişiklik yapma yetkisi yürütme organına verilmelidir⁴⁷⁵. Kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri paranın alınmasına izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Mali yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh, tahsil, tahakkuk müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. İşte bu sebeptir ki kanunla düzenlemeleri zorludur. Yürütme organına vergilendirme konusunda tanınan yetkinin bu derece sıkı şarta bağlanmış olması, kişilerin güvenliğini sağlamaya yöneliktir⁴⁷⁶.

Yukarıdaki Anayasa hükmünden de anlaşılacağı gibi, Anayasa; yasa tarafından belirlenen konu ve sınırlar içerisinde kalması ve hukuki hiyerarşiye uygun olması koşuluyla, takdir hakkı kullanarak düzenleme yapılabilmesine izin vermektedir. Ancak kullanılan bu yetkinin, Anayasanın 125. maddesinde “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” ifadesiyle yargı denetimine tabi olduğu belirtilmiştir⁴⁷⁷. İdareye belli konularda verilen takdir yetkisini kullanırken bazı ilkelere uyması gerekmektedir. Buna göre; idare takdir yetkisini yasal sınırlar içinde kalarak,

⁴⁷⁴ Güneş Yılmaz ve Özgür Biyan, **Vergi Hukukunda bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi**, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, C.38, S.2, Aralık 2016, ss.335-360, s. 358.

⁴⁷⁵ Nazlı Kübra Çelik, **İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**, s. 147. <http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/wpcontent/uploads/2015/10/2013-XVII-1.6.pdf> (21.06.2018)

⁴⁷⁶ Üstün, s.65-66.

⁴⁷⁷ Tavşancı, s. 149.

eşitlik, ilkesine uygun olarak, kamu yararı için, gerekçeli olarak ve yasalardaki özel koşulları dikkate alarak kullanılmalıdır⁴⁷⁸.

ÇAĞAN'ın 1961 Anayasası'nın 5., 6., 61., ve 123.m maddelerine ilişkin görüşlerini aynı yönde düzenleme getiren 1982 Anayasası'nın 7., 8., 73., ve 121. maddelerine uyarlıysak, şu değerlendirmelerde bulunabiliriz; Yürütme organı diğer alanlarda olduğu gibi, vergilendirme alanında da kanuni dayanak olmaksızın yetki kullanamaz. 1982 Anayasası'nın 8. maddesi yürütme görevini; "Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." şeklinde hükme bağlamıştır. Öte yandan Anayasa'nın 73/4. fıkrasında ve 121. maddesinde öngörülen durumlar dışında vergilendirme yetkisinin yürütme organına devredilmesi, Anayasanın 7. maddesinin yasakladığı anlamda yasama yetkisinin devri niteliği taşır. Yürütme organının herhangi bir anayasal yetki devri söz konusu olmaksızın vergilendirme yetkisi kullanması ise "fonksiyon gaspı" niteliğinde olup, yapılan işlemler kamu hukuku açısından yok hükmünde sayılmaktadır⁴⁷⁹.

Yürütme organına verilen vergilendirme yetkisi, yeni mali yükümlülükler içermemeli ve/veya var olan bir mali yükümlülüğün kaldırılması sonucunu doğuracak nitelikte olmamalıdır. Bu yetki sadece var olan bir mali yükümlülerin nasıl ve ne oranda uygulanacağına ilişkin olmalıdır. Bu yetkinin mutlaka kanunla verilmesi ve her yıl Bütçe Kanunu ile kullanılması; yıl içinde yetki kullanılmasını gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde ise, bunu Ek Bütçe Kanunu ile kullanılmasının sağlanması gerekmektedir. Yürütme organına verilen bu yetkilerin Bütçe Kanunu ile kullanılması durumunda muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma yetkileri aynen devam etmesi mümkündür⁴⁸⁰. Anayasanın 73. maddesi vergi ödevini düzenlerken, 161. maddesi ise "... bütçe yasasına, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz" ifadesi yer almıştır ve bu hükümlerle, vergi konusunda değişiklik yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi yasalarında ister mükellef lehine ister aleyhine bütçe yasasıyla değişiklik yapılması mümkün değildir ve Bütçe

⁴⁷⁸ Ali Egemen-Talat Seher, **414 Seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasasının 73'üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisi Kullanması Açısından Değerlendirilmesi**, Vergi Dünyası Dergisi, S. 239, Temmuz 2001, s.77-78.

⁴⁷⁹ Çağan, (1982), s. 111.

⁴⁸⁰ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 1002.

Yasasında bütçe ile ilgili hükümler dışında vergi yasalarına ilişkin hükümler yer alırsa bu durum Anayasa hükmüne aykırılık teşkil edecektir⁴⁸¹.

Anayasa'nın 7. maddesine göre yasama yetkisi ve dolayısıyla vergilendirme yetkisi TBMM'ye aittir. Yürütme organına kanun ile sınırları çizilmiş alanda kullanabileceği bir takdir yetkisi bırakılmıştır⁴⁸². Yürütme organının bir yetkisi de vergi oranlarını düzenlemektir ve verilen bu yetkiyi alt ve üst sınırlar içerisinde kullanabilir ve sahip olduğu bu yetkiyi başka bir organa veya makama devredemez⁴⁸³. Anayasa'nın 73/4'de yer alan "kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar" ifadesi, yalnızca aşağı ve yukarı sınırların kanunla belirlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Buradan hareketle yasama organı çıkaracağı yetki kanununda aşağı ve yukarı oranları belirleme keyfiyetine ve yetkisine sahiptir. Yalnız Anayasa'nın m.73/4'e göre yürütme organına yetkiler verilirken sonuçlarının da dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Yürütme organına verilen yetkinin hiçbir surette Anayasa ile yasama organına tanınmış bir yetkinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde olmaması gerekmektedir⁴⁸⁴.

2.2.2 Yetkilerin Olağanüstü Dönemdeki Görünümü

Anayasa'nın "Olağanüstü hallerle ilgili düzenleme" başlıklı 121'inci maddesinin ikinci fıkrası şu şekildedir⁴⁸⁵: *"119 uncu madde uyarınca ilan edilen olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile olağanüstü hallerin türü için ayrı ayrı geçerli olmak üzere, Anayasanın 15 inci maddesindeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlanacağı veya nasıl durdurulacağı, halin gerektirdiği tedbirlerin nasıl ve ne suretle alınacağı, kamu hizmeti görevlilerine ne gibi yetkiler verileceği, görevlilerin durumlarında ne gibi değişiklikler yapılacağı ve olağanüstü yönetim usulleri, Olağanüstü Hal Kanununda düzenlenir."*

Bu fıkra hükmünden, yürütme organına olağanüstü hallerde vatandaşlar için olağanüstü hâl yasasına uygun olarak kanun hükmünde kararnamelerle para, mal ve

⁴⁸¹ Erkin, (2015), s.148.

⁴⁸² Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 382.

⁴⁸³ Kaneti, s. 37.

⁴⁸⁴ Yakar ve Budak, s. 407.

⁴⁸⁵ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm> (22.06.2018)

çalışma yükümlölükleri getirme yetkisini vermektedir. Bu kararnamelerin Resmi Gazetede yayımlandığı gün TBMM'nin onayına sunulması gerekmektedir. Bu hüküm doğrultusunda çıkarılan 2935 sayılı Olağanüstü Hal Yasası ile Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, vergilendirme alanında olağanüstü hal kapsamında geniş yetkilere sahip olmuştur. Anayasanın 122. maddesi (f.5) savaş halinde veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi halinde vatandaşlar için getirilecek yükümlölüklerin yasa ile düzenleneceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm uyarınca çıkarılan 2941 sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Kanunu savaş ve seferberlik koşulları bulunduğu takdirde mali yükümlölükleri de içermek üzere her çeşit yükümlölüğü belirleme yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiştir⁴⁸⁶.

Olağanüstü haller, genel olarak yasa koyucunun önceden kestiremeyeceği olaylardır. Örneğin ağır ekonomik bunalımlar, doğal afetler, yurdun tümünü tehlikeye sokabilecek savaş durumu olağanüstü durumlardır. Anayasamızda sıkıyönetim, madde 122'de, olağanüstü durumlardan doğal afet ve ağır ekonomik bunalımlar madde 119'da, şiddet olaylarının yaygınlaşması ve ciddi şekilde bozulması ise madde 120'de düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanlığınca toplanan Bakanlar Kurulu süresi altı ayı aşmamak üzere olağanüstü hâl ilan edebilirler⁴⁸⁷.

Yürütme organının olağanüstü hal ve sıkıyönetim kanun hükmünde kararnameleri, olağan kanun hükmünde kararnameleri bakımından Anayasa'da yer alan konu sınırlamalarına tabi değildir. Diğer bir ifadeyle temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevlerde bu tür kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenebilir. Konu bakımından sıkıyönetim ve olağanüstü hâl kanun hükmünde kararnamelerinin tabi olduğu sınır, bunların ancak sıkıyönetim ve olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda çıkarılmasıdır⁴⁸⁸. Sıkıyönetim ve olağanüstü durumlar bireysel hak ve özgürlüklerde birtakım kısıtlamalara yol açtıkları için anayasalarda ve yasalarda

⁴⁸⁶ Nami Çağan, **Türk Anayasa Açısından Vergilendirme Yetkisi**, Anayasa Mahkemesi Yayın No: 4, Ankara 1984, s.175. http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf (22.06.2018) (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilecektir.)

⁴⁸⁷ Tavşancı, s. 154.

⁴⁸⁸ Özbudun, (2014), s. 376-377.

temellenerek istisnai bir yönetim gerektirirler⁴⁸⁹. Anayasa 91/1'e göre, sıkıyönetim ve olağanüstü durumlar saklı kalmak üzere siyasal haklar ve ödevler yasa hükmünde kararnamelerde düzenlenemeyecektir. 1982 Anayasası'nın 121. ve 122. maddelerinde olağanüstü durum veya sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda öngörülen yasa hükmünde kararnameler 91. maddede düzenlenmiş olan koşullardan bağımsız olup ayrı bir inceleme konusu olabilecek niteliktedir. Buradan da anlaşıldığı üzere sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde Anayasanın 73. maddesinde ifade edildiği gibi verginin kanuniliğinden söz edemeyiz⁴⁹⁰.

Yürütme organına verilen kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi, yürütme organının yasama işlemi niteliği taşıyan genel düzenleyici işlemidir. Kanun hükmünde kararnameyi, yürütme organının, TBMM'nin çıkardığı yetki kanununa veya olağanüstü hallerde Anayasa'dan aldığı yetkiye dayanarak düzenlediği ve maddi anlamda kanun gücü kazanan kararnameler olarak tanımlamak mümkündür⁴⁹¹. Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda kanun hükmünde kararnameler çıkararak yürütme organına önemli ve istisnai bir düzenleme yetkisi tanınmış olmaktadır⁴⁹².

Bakanlar Kuruluna 2395 sayılı Olağanüstü Hal Yasası ile vergilendirme alanında geniş yetkiler verilmiştir. Bu yasa yükümlülükleri iki bölümde ele almıştır. Birinci bölüm, doğal afet ve tehlikeli salgın hastalıklar durumu iken diğer bölüm ise, ağır ekonomik bunalımındaki yükümlüleri oluşturmaktadır. Bu gibi durumların varlığı halinde kişilere; para, mal, çalışma yükümlülüğü (OHY m.6, m.7, m.8) getirilmiştir. Ağır ekonomik bunalım nedeniyle (OHY m.10) olağanüstü durumlarda, mal ve sermaye piyasalarını yönlendirici, vergi, para, kredi, kira ücret ve fiyat politikalarının belirlenmesi ve çalışmaya ilişkin her türlü önlem ve yükümlülükler konularında Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır⁴⁹³.

⁴⁸⁹ Gülsen Güneş, (2008), s. 168.

⁴⁹⁰ Gülsen Güneş, (2008), s. 169.

⁴⁹¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 1005.

⁴⁹² Turgut Tan, **1982 Anayasası Yönünden Yürütme Görevi ve Yetkisinin Niteliği (Güçlü Devlet Ya Da Güçlü Yürütme)**, Anayasa Mahkemesi, s. 45. http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/turgut.pdf (22.06.2018)

⁴⁹³ Tavşanlı, s. 155. (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan

Vergi ödevi, Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevler kısmında yer almaktadır. Bu sebeple, olağan kanun hükmünde kararname ile vergi alanında düzenleme yapılması mümkün değildir. Fakat, aynı maddede sıkıyönetim ve olağanüstü haller bu yasanın istisnasıdır. Buna göre, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde (Any. m. 121/III, 122/II), vergi konusunda da kanun hükmünde kararname çıkarılabilmektedir ve bu kararname Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulması mümkün değildir (Any. m. 148)⁴⁹⁴.

Kısacası, ağır ekonomik bunalım durumlarında vergi politikalarını belirleyici yükümlülüklerin saptanması, düzenlenmesi ve izlenmesi konularında Bakanlar Kurulu yasa hükmünde kararname çıkarabilecektir. Ekonomik İşler Olağanüstü Hal Koordinasyon Kurulu veya ilgili bakanlıklar ancak bu kararların yürütülmesinde etkin ve söz sahibi olabileceklerdir. Ayrıca, Anayasa'nın 148. maddesine göre, olağanüstü durumlarda, sıkıyönetim ve savaş gibi durumlarda çıkarılan kanun hükmünde kararname Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılmayacaktır bu da demek oluyor ki, verginin kanunilik ilkesine aykırı bir karar alınmış olsa da bu koşulları taşıyan kanun hükmünde kararname, Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi olmayacaktır⁴⁹⁵.

2.3 Dış Ticarete İlişkin Yetkileri

Anayasa'nın piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin 167'nci maddesinin ikinci fıkrası şu şekildedir⁴⁹⁶: “Madde 167 – ... *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 Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.*”

Yapılan bu düzenlemenin amacı, Bakanlar Kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme imkânı ve esnekliği sağlamaktır. Ancak, dışalım, dışsatım ve diğer ticaret işlemlerinin aniden ve takdiri şeklinde değiştirilmesi bireylerin

Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilecektir.)

⁴⁹⁴ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (2017), s. 1006.

⁴⁹⁵ Gülsen Güneş, (2008), s. 171-172.

⁴⁹⁶ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm> (22.06.2018)

sosyal durumu, ekonomik özgürlüğünü zedeleyeceği kadar, ekonomik istikrarı da olumsuz yönde etkileyebilecektir⁴⁹⁷.

Anayasa'nın 167/2'de yer alan "ek mali yükümlülük" kavramı Anayasa'nın 73'de yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan bir kavramdır. Anayasa'nın 73. maddesi dışında tutulmuş olmakla birlikte kamusal güce dayalı olarak alınmaları nedeniyle, bu kavram, diğer mali yükümlülüklerin (benzeri mali yükümlülükler) kapsamında düşünülmelidir⁴⁹⁸. Anayasa'nın 167/2. maddesine benzer bir hüküm 1961 Anayasasında bulunmamaktaydı. Ancak bu dönemde çıkarılan bazı kanunlarda dış ticaretin ülke yararına geliştirilmesi ile ilgili olarak yürütme organına mali yükümlülüklerin temel öğeleri de dahil olmak üzere geniş yetkiler verilebilmekteydi⁴⁹⁹.

1982 Anayasası'nın 167/2'inci fıkrasına dayanılarak 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Bu kanunun gerekçesinde "istikrar ve büyümeyi sağlamak amacıyla, Anayasa madde 167 gereğince Bakanlar Kurulunca yapılacak düzenlemelerle fon teşkili; fonun kaldırılması ve bu konudaki esasların tespiti yoluyla, iç üretim ve ithal girdilerindeki ani fiyat yükselişlerini önlemek; bu yükselişten tüketiciyi korumak, iç ve dış ekonomik şartlar arasındaki dengeyi ekonomimiz yararına yönlendirmek ve ihracatı teşvik ederek ekonomik büyümeyi sağlamak" amacıyla çıkarıldığı açıklanmıştır⁵⁰⁰. Bu Anayasa hükmü ile gümrük ve dış ticaret mevzuatımızda yer alan bir kısım hükümler anayasal geçerlilik kazanmıştır. Ayrıca 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılarak Bakanlar Kuruluna ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulacak ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi ve iadesi konularında geniş yetkiler verilmiştir. Bu düzenleme Anayasa'nın 167/2. maddesine uygun olduğu

⁴⁹⁷ Sabahattin Yürekli, **Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.1, S.2, Aralık 1997, s. 291.

⁴⁹⁸ Gülsen Güneş, (2008), s. 173.

⁴⁹⁹ Üstün, s. 70.

⁵⁰⁰ Nazlı Kübra Çelik, s. 150-151. (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilecektir.)

gibi Bakanlar kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme olanağını sağlamaktadır⁵⁰¹.

167/2 hükmü ile yürütme organına yetki verilebilecek alan dış ticaretin düzenlenmesine yönelik ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleridir. Aynı zamanda yasama organının yürütme organına, yasayla, sadece dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülük getirme yetkisi verebileceği ve bu yetkinin ancak dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla kullanılabilceği yasada belirtilmiştir⁵⁰².

Yürütme organına verilen bu yetkinin 73. maddede yer alan sınırları kanunlarla belirlenen ve ancak bu sınırlar içinde kullanılabilcek sınırlı düzenleme yetkisinden farklı olarak kanun koyucu gibi hareket ederek, verginin tüm unsurlarını içerir bir mali yükümlülük koyabilmeyi sağlayan genel bir yetki olduğu dikkat çekmektedir⁵⁰³ ve burada yürütme organına kanun koyucu gibi hareket edebilme imkânı tanımaktadır. Doktrinde, Anayasa'nın 167. maddesi ile yürütme organına yetki verecek kanunun, 73/3 fıkrası kapsamında bir kanun olması; aksi durumun vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olacağı vurgulanarak bu kanunda temel unsurların yer alması gerektiği belirtilmektedir. Bu bağlamda, uygulamada yürütme organına çerçeve kanun verilmektedir⁵⁰⁴.

Sözü edilen hüküm ile ek mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılmasında yürütme organına kanunla yetki verilmektedir. Ancak, bir ek mali yükümlülüğün konulması onun nevinin ve miktarının saptanması anlamına gelmektedir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. O 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 belirlemede serbest olacaktır⁵⁰⁵. Buradan da anlaşılacağı

⁵⁰¹ Çağan, (1984), s. 176.

⁵⁰² Binnur Tüzün Çelik, **Vergilendirmede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi)**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s.62.

⁵⁰³ Tekbaş, (2001), s. 99.

⁵⁰⁴ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (2017), s. 1004.

⁵⁰⁵ Tavşancı, s. 152.

üzere, Anayasada 167/2 ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki, madde. 73/4'te verilen yetkiden daha geniş bir yetkidir⁵⁰⁶.

Anayasa'nın 73/4. fıkrasına göre; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konu, matrah, aşağı ve yukarı hadler gibi temel unsurları kanunla belirlenmektedir ancak Anayasa'nın 167/2. fıkrasına göre dış ticaretin düzenlenmesi amacı ile sınırlı kalmak koşuluyla, tüm unsurları ile birlikte ve üstelik süre sınırlaması olmaksızın, kanunla Bakanlar Kuruluna "ek mali yükümlülükler" adı altında bir tür vergilendirme yetkisi verilmektedir. Bu bakımdan söz konusu yetkinin 167/2 çerçevesinde kanunla verilebilmesi, vergilendirmede kanunilik ilkesinin aşılmadığını savunmak için yeterli değildir⁵⁰⁷.

Kısaca ifade edersek; Anayasa 167/2. fıkrası ile hüküm altına alınan dış ticaretin düzenlenmesi Anayasanın 73/3. maddesinin istisnası niteliğindedir. Yani, yürütme organı düzenleyici işlem yapma yetkisini Anayasa 73/3' te belirtildiği üzere, ek mali yükümlülüklerin tüm ana öğelerine yönelik değil, ancak yasada çerçeveleri çizilmek ve belirtilmek şartıyla ek mali yükümlerinin Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan öğelerine indirimlere, oranlara, istisnalara, bağışıklıklara yönelik kullanılmalıdır ve aksi halde verginin kanuniliği ilkesiyle örtüşmemiş olacaktır⁵⁰⁸. Sonuç olarak diyebiliriz ki, vergilendirme yetkisinin asli kullanıcısı olan yasanın verginin temel öğelerini belirleme yetkisi bazı dış ticaretin düzenlenmesine yönelik konularda idareye verilmiştir. Bu sebeple, verginin temel öğelerini belirleme yetkisini idareye bırakan bu gibi şekilsel anlamda var olan ancak içinin kanunilik ilkesine aykırı bir biçimde doldurulan yasaların yürürlükten kaldırılması gerekmektedir⁵⁰⁹.

⁵⁰⁶ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2009), s. 391.

⁵⁰⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2009), s. 388.

⁵⁰⁸ Gülsen Güneş, (2008), s. 177-178.

⁵⁰⁹ Gülsen Güneş, **Yeni Binyıl Türkiye'sinde Yer Alması Gereken Vergi Kuralları**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof.Dr. Arif Nemli' ye Armağan, 39. Seri, 2000/2001, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4286, İstanbul 2001, ss. 71-86, s. 81.

3 Yürütme Organının Vergilendirme Alanındaki Yetkisinin Sınırları

Vergilendirme ile ilgili kuralların, hukuksal temel dayanağın en üst normu olan Anayasalarda yer bulması zorunluluktur⁵¹⁰. Anayasalarla vergi ile ilgili hükümler konulması, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırları ve koşulları anayasal kurallara bağlanarak kişilere güvence verilmektedir⁵¹¹. Esasen vergilendirme yetkisi, egemenliğin mali alandaki şekli olan mali egemenlikten oluşmaktadır ve bu yetki yasama organına aittir. Sosyal devlet olarak vergi alma eylemi devlete bazı ödevler yüklemektedir, bu ödevler vergilendirme yetkisinin sınırlarını teşkil etmektedir⁵¹². Yürütme organı aslen yasamanın gösterdiği alanda hareket eden bağlı bir organdır⁵¹³. Kendiliğinden yasal bir dayanak olmaksızın yeni birtakım görevleri yerine getirmek için etkinliklerde bulunamayacak olan yürütme organına bir yasama işlemi ile görev verilmesi gerekir⁵¹⁴. Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle devletin Anayasasının temel ilkeleri ile sınırlandırılmıştır. İşte bu sebeple, özünde devlet iktidarını sınırlandırmaya yönelik ilkesel düzenlemelerden oluşan Anayasal metinler, vergisel konularda yapılacak müdahale koşullarını, kişilere güvence sağlayacak bir biçimde sınırlamaktadır. Bu durum Anayasalarda “yasada yazılı olmadan vergi alınmaz” kuralı altında şekillenerek verginin kanuniliği ilkesi olarak ortaya çıkmaktadır⁵¹⁵. Dolayısıyla, yürütme organının vergilendirme yetkilerinin konusu Anayasamızın 73/4. maddesi, 167/2. maddesi ve 123. maddesi ile hukuki anlamda sınırlandırılmıştır.

3.1 Hukuk Devleti İlkesi Açısından Sınırları

19. yüzyıl başlarında ilk olarak hukuk devleti kavramı Almanya’da kullanılmıştır. Hukuk devleti kavramının Anglo-Sakson hukukundaki karşılığı, hukukun egemenliği anlamına gelen rule of law ile hukukun üstünlüğü anlamına gelen supremacy of law dur. Fransızcada ise hukuk devleti getad de droit kavramıyla ifade

⁵¹⁰ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Der Yayinevi, İstanbul 2009, s.1.

⁵¹¹ Çağan, (1984), 171.

⁵¹² Doğrusöz, (2000), s.136.

⁵¹³ Gülsen Güneş, (2008), s. 17.

⁵¹⁴ Armağan, s. 68.

⁵¹⁵ Erkin, (2015), s. 203.

edilir⁵¹⁶. Modern anayasaların dikkati çeken özelliklerinin başında “Sosyal Devlet”, ve “Hukuk devleti” kavramlarının aynı değerde iki temel ilke olarak yan yana belirtilmeleridir. Hukuk devleti kavramı bir bakıma, devlet iktidarının kötüye kullanılması ihtimaline karşı alınmış tedbirlerin bütünüdür ifade eder. Hukuki bakımdan iktidar sınırlandırılmış kuvvet anlamına gelmektedir. Kısacası, hukuk devleti ilkesi ile güdülen amaç, iktidarın kaba kuvvete dönmesini önlemektir. Hukuk devleti ilkesi, devlet karşısında kişilerin korunması ihtiyacından doğmuştur. Hukuk devletinde devlet, mutlak bir iktidara sahip değildir; aksine, bu iktidar kişi hak ve hürriyetleri ile sınırlandırılmıştır⁵¹⁷. Hukuk devleti temel anayasal bir ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır⁵¹⁸.

Vergilendirme yetkisinin belirli kişi ve gruptan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına verilmesi devlete olan güven ve sadakatin, hukuki güvenlik ve istikrarın bir işaretidir. Bunun sağlanması ise ancak yasama organı tarafından kabul edilecek kanunlarla mümkündür⁵¹⁹. Hukuk devleti kavramı, iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına koşul bir gelişme göstererek keyfi kullanımının önüne geçmiştir. Bu yetkinin hukuk düzeni içinde kullanılması amaçlanmıştır⁵²⁰. Vergilemede kanunilik ilkesi bu zaruretin sonucunda ortaya çıkmış ve böylece vergilendirmenin esasına ilişkin konularda gerek yürütme organına gerekse yargı organına düzenleme yetkisi verilmemesi benimsenmiştir⁵²¹.

Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının saptanmasında yargı organlarının önemi büyüktür⁵²². Devlet vergilendirme yetkisini mali amaç dışında yani sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanması ile vergilerin temel hak ve özgürlüklere uygunlukları önemli bir durum haline gelmiştir. Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklerin vergi yasalarıyla sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutta olması durumunda bu hak ve özgürlükler

⁵¹⁶ Sancar, s. 32-33.

⁵¹⁷ Arıkan, (1994), s.66.

⁵¹⁸ Çağan, (1982), s. 144.

⁵¹⁹ Gerçek ve Bakar, s.22.

⁵²⁰ Çağan, (1982), s. 145.

⁵²¹ Gerçek ve Bakar, s.22.

⁵²² Tekbaş, (2012), s. 125.

kullanılmaz hale gelebilir ve Anayasaya aykırılıktan bahsedilebilir demek suretiyle “kullanılabilirlik ölçütü”nü dikkate aldığı göstermektedir⁵²³. Hak ve özgürlüğü kullanılmaz hale getiren yükümlülük, artık o hak ve özgürlüğün özüne dokunmuş olacak ve yükümlülüğü getiren düzenlemenin iptal edilmesi gerekecektir⁵²⁴. Yürütme organı, bütün işlemlerinde eşitlik ilkesine uymak zorundadır ve bu bağlamda vergilendirme alanında takdir yetkisine sahip olduğu genel, düzenleyici ve bireysel işlemlerinde bu ilkeyi göz önüne alacaktır⁵²⁵.

Yasama organı verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergiye ilişkin temel unsurları belirledikten sonra yasaların uygulanması adına çeşitli konuların düzenlenmesinde idareye yetki tanımıştır. Bu bakımdan yürütme organının vergilendirme alanında yetki sahibi olması, olağanüstü hal rejimi hariç tutulduğunda bu yetkinin yasama organı tarafından kanunla tanınmasına bağlıdır. Yasama organının yürütme organına tanıyabileceği yetkilerin konusu Anayasamızın 73/4 ve 167/2. maddelerinde düzenlenmiştir⁵²⁶.

Yürütme organı, olağanüstü hal ya da sıkıyönetim halinde çıkarılacak kanun hükmünde kararnamele ilgili düzenleme yetkisini Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu olarak kullanmaktadır. Anayasa’nın 73/4. maddesi ve 167/2. maddesi yasa ile verilebileceği öngörülen düzenleme yetkilerini ise Cumhurbaşkanı’nın Anayasa’nın 104. maddesi b bendinde yer alan “gerekli gördüğü hallerde Bakanlar Kuruluna başkanlık etmek veya Bakanlar Kurulunu başkanlığı altında toplantıya çağırma” yetkisini kullanmadığı müddetçe, Bakanlar Kurulu tek başına kullanmakla görevlidir⁵²⁷.

1982 Anayasası’nın 10. maddesi (f.1., 2.), vergilendirme yetkisinin sınırları ile ilgili olarak; kanun önünde eşitlik ilkesini hükme bağlamış ve devlet organları ile idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket

⁵²³ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, Ağustos 1998, s.99.

⁵²⁴ Erkin, (2015), s.89.

⁵²⁵ Çağan, (1982), s.161.

⁵²⁶ Erkin, (2015), s.152.

⁵²⁷ (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilecektir.)

etmek zorunda olduklarını (f.3) belirtmiştir. Anayasa'nın ikinci kısmında temel haklar ve ödevler düzenlenmiştir ve devlet vergilendirme yetkisini bu hakları ihlal etmeden kullanacaktır. Anayasa'nın 13. maddesindeki sınırlama olarak; milli egemenlik, kamu düzeni, kamu yararı sayıldıktan sonra temel hak ve hürriyetlerle ilgili temel ve özel sınırlamaların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmayacağı ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılmayacağı belirtilmiştir⁵²⁸. Hukuk devleti ilkesi bağlamında Bakanlar Kurulunun yetkilerinin sınırlandırılması 1982 Anayasası'nın 73/4 hükmü itibarıyla, Bakanlar Kuruluna, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmesi mümkündür. Bu kanun ile Bakanlar Kurulu konu ve kapsam bakımından sınırlandırılmıştır⁵²⁹. Bakanlar Kuruluna verilen yasa ile belirtilen hadlerde değiştirme yapma yetkisinin kullanılabilmesi için mutlaka temel unsurları belirten bir kanunun varlığının olması şarttır.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin hukuki sınırları açısından, Anayasa'nın 73/4 maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak konu açısından sınırlanmayıp; gelir, harcama ve servetle ilgili mali yüküm konusu olabilecek tüm işlemleri kapsarken, 167/2. maddesinde Bakanlar Kurulunun sahip olduğu yetki ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleriyle sınırlandırılmıştır⁵³⁰.

Anayasamız devletler hukuku kurallarının iç hukuk düzenimizde doğrudan hüküm doğurması bakımından uygun değildir. Ancak Anayasa'da Devletler Hukukunun Türk Hukuk düzeninin bir parçası olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, 15., 16., 42. ve 92. maddelerinde bazı durumlarda Devletler Hukuku kurallarının Türk hukuk düzeninde doğrudan hüküm doğurmasına imkân tanındığı görülmektedir⁵³¹. Anayasa'nın 90. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, TBMM'nin bu onaylamayı bir yasayla uygun bulması koşuluna bağlanmıştır. Bu bakımdan, yabancı

⁵²⁸ Çağan, (1982), s. 275.

⁵²⁹ Yusuf Karakoç, (2013), s. 1268.

⁵³⁰ Gerek ve Aydın, s. 210.

⁵³¹ Ayşe Füsün Arsava, **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 545, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara 1985, s. 437.

devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak antlaşmalar, TBMM tarafından onaylanmak ve bu konuda bir yasa çıkarılmak şartıyla hüküm ifade etmektedir. Yine Anayasa'nın 90/3. fıkrası gereği, milletlerarası antlaşmaya dayanan uygulama antlaşmaları ile yasanın verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari antlaşmaların TBMM tarafından uygun bulunması zorunlu olmayıp, bunlar için bir onay yasası çıkarılması da gerekmemektedir⁵³². Anayasa'nın 148. maddesinde, "Anayasa Mahkemesi, yasaların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM içtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler" hükümlerine yer verilerek, uluslararası antlaşmaların Anayasaya üstünlüğünün benimsendiği görülmektedir⁵³³.

Anayasa'nın 90/5. fıkrasına göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların yasa hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ve bunlarla ilgili Anayasa Mahkemesine aykırılık iddiası ile başvurulamayacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla usulüne uygun olmadan yürürlüğe konulan uluslararası antlaşmalar Türkiye'yi bağlamamaktadır.⁵³⁴

Bakanlar Kurulunun yasa hükmünde kararnamelerle düzenleme yapmasını engellemeyecek noktalar sadece Anayasa'nın 73/4. maddesinde verginin ana öğelerinden istisnalar, indirimler ve oranlardır. Örneğin vergiyi doğuran olay, matrah ya da diğer ana öğeler hiçbir şekilde yasa hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyecektir⁵³⁵.

Yürütme organının vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olarak düzenleme yetkisi kullanabilmesi yani, kural işlemler koyabilmesi, ancak anayasal dayanak bulunduğu takdirde geçerlidir. Bunun için Anayasanın 73/4. maddesinde ve 91. maddesinde öngörülen koşullar oluşmalıdır. Dolayısıyla yürütme organının vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olarak kullanabileceği düzenleme yetkisi, Anayasanın 73. maddesi açısından değerlendirildiğinde, vergilendirme işlemlerinin

⁵³² Erkin, (2015), s. 211.

⁵³³ Yaşar Methibay, **Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1996, s.321.

⁵³⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, **Vergilendirme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası**, Vergi Dünyası Dergisi, S. 33, Mayıs1984, s.7.

⁵³⁵ Gülsen Güneş, (2008), s. 162.

temel ögelerinin yani, verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, vergiyi doğuran olay gibi temel ögesinin tespitinde yasama organının münhasır yetkisi bulunmaktadır ve bu konuda yürütme organına yetki devri anayasal dayanaktan yoksundur⁵³⁶.

Burada kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenmemesi gereken siyasal hak ve ödevlerin yasama organının ürünü olması gereken yasaları ifade ederek bireyi koruma amacı gütmektedir. Anayasa 73/4'te Bakanlar Kurulu verginin belli bazı kurucu temel ögelerini ancak yasada belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde değiştirebilecektir. Yasada konu edilen indirim ve oranlar konusunda sayısal açıdan tespit kolay olmasına karşın bağışıklık ve istisnalar konusu kendilerine sayısal olarak yaklaşılacak kavramlar değillerdir. Zaten istisna ve bağışıklıklarda değişiklik yapılması demek, olmayın bir bağışıklık ve istisnanın yasaya konulması ya da yasadan kaldırılması anlamına gelmektedir. Bu da Bakanlar Kuruluna verilen değiştirme yetkisinin boyutlarını aşan bir durumdur. Bakanlar Kuruluna oranlar ve tutarlar konularında yetkiler tanınırken ve bunlar kullanılırken sonuçlar da gözönünde tutulmalı, münhasıran yasama organına tanınmış olan vergi koyma ve vergi kaldırma yetkilerinin kullanılması gibi durumlar ortaya çıkmamalıdır⁵³⁷.

3.1.1 Verginin Yasallığı İlkesi ve Kapsamı

Verginin yasallığı ilkesi, vergilerin ve benzeri mali yükümlülüğün yasa ile getirilmesini zorunlu kılarken, aynı zamanda verginin ana ögelerinin de yasa ile saptanması bakımından bağlayıcı bir kural işlevindedir. Ayrıca verginin yasallığı ilkesi vergi almada verginin ana kurucu ögeleri olan verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, matrah ve oranlarının yasa ile konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de kurucu ögeleri tamamlayan ögeler olarak yasa ile düzenlenmelerini gerekli kılmıştır⁵³⁸. Verginin yasallığı ilkesi bireyi devlete karşı korurken, yasal koşulların oluşması halinde devlete vergi alma yetkisi ve ödevini vermektedir. Yani bu ilke hem idare edilenleri mali açıdan devlete karşı korumanın sınırlarını çizirken aynı zamanda devlete de koşulları oluşmuşsa vergi alma konusunda

⁵³⁶ Çağan, (1982), s. 126-127.

⁵³⁷ Gülsen Güneş, (2008), s. 165.

⁵³⁸ Güneş, (2008), s. 117.

bir emir niteliği taşımaktadır⁵³⁹. Özetlemek gerekirse verginin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, mali yükümlülüğe ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan yasalarla kullanılması anlamını taşıdığı söylenebilir⁵⁴⁰. Vergilerin yasallığı ilkesi, sadece vergilerin kanunla konulmasını değil, vergilendirmeden doğan ödev ve usullerin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir⁵⁴¹. Yasallık ilkesi ile diğer anayasal vergilendirme ilkelerinin yasalaşması işlemi ve bu ilkelere aykırı hareket edildiği takdirde uygulamaların Anayasa Mahkemesi'ne götürülmeleri sağlamaktadır⁵⁴².

Kapsam açısından vergi yasası, sadece verginin konusunu belirlemekle kalmayıp, verginin tüm temel öğelerini de düzenliyor ise yani, vergilemede keyfiligi önlemek ve yükümlüye daha çok yasal güvence sağlamak amacıyla hareket edildiğinde vergilerin yasa ile konulmasının geniş kapsamlı olarak yorumlandığını görürüz. Ancak değişen ekonomik koşulların vergiye bağlı gereklerini Anayasa'ya uygun birimde hızla ve etkinlikle yerine getirme amacıyla sadece verginin konusunu belirliyor ve öteki öğelere ilişkin düzenlemeyi yürütme organına bırakıyor ise vergilerin yasallığı ilkesinin dar kapsamlı yorumuna ulaşılır⁵⁴³.

Anayasa mahkememize göre, mali yükümler, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı aşağı sınırları gibi yönleri yasayla çerçeveselenebilir ve kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olanaklı olduğundan temel öğeleri de belirtilerek çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarda düzenlenmelidir. Anayasa mahkemesinin bir kararından çıkarılan sonuca göre, bir vergi yasasında temel öğeler olarak verginin yapısını oluşturan vergiyi kurucu temel öğelerin yanı sıra vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin de bulunması gerekecektir⁵⁴⁴. Dolayısıyla bu ilke, aynı zamanda, idare tarafından kanunların tam ve

⁵³⁹ Ahmet Kumrulu, “**Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**”, A.Ü.H.F.D, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara 1981, s.151.

⁵⁴⁰ Doğrusöz, (2000), s. 137-138.

⁵⁴¹ Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1999, s.66.

⁵⁴² Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s. 111.

⁵⁴³ Yunus Emre Yılmazoğlu, **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları, (Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme)**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 34-35.

⁵⁴⁴ Güneş, (2008), s. 119.

doğru olarak uygulanmasını ifade eden “kanuni idare ilkesi “ne de açık bir anlam kazandırmaktadır⁵⁴⁵.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenlemeye bakıldığında, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar dahilinde yürütme organına tanınan düzenleme yetkisinin sadece verginin oran ve matrah unsuruna ilişkin olduğu görülecektir. Dolayısıyla Anayasa koyucunun vergilerin yasallığı ilkesinin geniş yorumu doğrultusunda, vergilendirmede keyfiliği önlemek ve yükümlüye daha çok yasal güvence sağlamak amacıyla hareket ettiği açıktır⁵⁴⁶. Buna göre, verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu da prensip olarak yürütme organına vergileme alanında takdir yetkisinin tanınmamasıdır⁵⁴⁷.

Kısacası, verginin kanuniliği ilkesi vergi hukuku alanında temel sınırlayıcı bir etkidir. Bu sebeple vergilendirme yetkisi ancak yasama organı tarafından kanun çıkartılarak kullanılabilir. Buradan hareketle, kanuna dayanmayan veya kanunla öngörülmeyen bir konu ve kapsamda vergileme ile ilgili idarece bir işlem ve düzenleme yapılması mümkün değildir. Bu kanuni zorunluluğun çerçevesi, ancak istisnai durumlarda ve kanunlarda belirtilen “ölçü ve esaslara” bağlı kalınarak yürütme organına bırakılabilir⁵⁴⁸.

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergilerin yasaya uygun ve doğru olarak alınmasını ifade etmektedir. Ancak söz konusu ilkenin ihlali halinde, vergi ilişkisinin her iki tarafı için de birtakım talep hakları doğmaktadır. Bunlar, gerçekleşen yanlış uygulamanın, vergi alacaklısı açısından ortadan kaldırılması, vergi borçlusunu açısından ortadan kaldırılmasının istenmesi hem vergi alacaklısı hem de vergi borçlusunu açısından da yargı yoluna başvurma yollarıyla gerçekleştirilebilir⁵⁴⁹.

Devletin vergilendirme etkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanması ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahale,

⁵⁴⁵ Gerçek, (2005), s.112-122.

⁵⁴⁶ Yılmazoğlu, s. 35.

⁵⁴⁷ Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi**, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 5, S. 59, Temmuz 1986, s. 56.

⁵⁴⁸ Mehmet E. Palamut, **Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Hukuk**, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Yıl 25, C.15, S. 11, Kasım 1988, s. 52.

⁵⁴⁹ Yılmazoğlu, s. 38.

Anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşerek keyfilik önlenmiş olur⁵⁵⁰. Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını sağlayan yasallık ilkesinin bir sonucu olarak; yasama organı harekete geçerek vergi yasasını çıkarmadan önce vergiden bahsedilmeyecek, devlet ile bireyler arasında vergi ilişkisi doğmayacaktır⁵⁵¹.

Yukarıda ortaya konulan veriler ışığında kanunilik kuralının temel olarak üç unsuru olduğu sonucuna varılmaktadır. Bunlar; (1) temel hakların kanunla sınırlanması, (2) yürütmenin mevcut kanun hükümlerini değiştirememesi, yürürlükten kaldıramaması (yasama yetkisinin devredilemezliği) ve (3) daha önce kanunla düzenlenmemiş bir konuda ilk elden düzenleme yapamaması (yasama yetkisinin asliliği) şeklinde somutlaşmıştır. Bu üç unsurun birinin eksikliği halinde kanunilik kuralı ihlal edilmiş olacaktır⁵⁵².

3.1.1.1 Yasal İdare İlkesi Açısından Sınırları

1982 Anayasası'nın "Yürütme yetkisi ve görevi" başlıklı 8. maddesinde, "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." denilmekte ve "İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzel kişiliği" başlıklı 123. maddesinin 1. fıkrasında ise "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." hükmü yer almaktadır. 1961 Anayasası yürütmeyi, sadece yasama yetkisine bağlı, ondan türetilen bir görev olarak belirlemişken, 1982 Anayasası ondan farklı olarak, aynı zamanda bir yetki olarak da düzenlenmiştir⁵⁵³.

1982 Anayasası'ndaki düzenlemeler uyarınca yürütme organı, vergilendirme alanındaki bir kısım yetkilerini doğrudan Anayasa'dan alırken (m.121 ve m.122), bir kısmını da yasa aracılığı ile Anayasa'dan almaktadır. (m.73 ve m.167). Dolayısıyla

⁵⁵⁰ Çağan, (1982), s.100.

⁵⁵¹ Erkin, (2015), s. 119.

⁵⁵² Bahçeci, s. 57.

⁵⁵³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 39-40. (21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin gereği olarak önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir. Yeni yönetim sisteminde, yürütme işlevi sadece Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilecektir.)

yürütme organının vergilendirme alanındaki yürütme görevi ve yetkisinin de, Anayasa ve yasalara uygun olarak yerine getirilmesi anayasal bir zorunluluktur⁵⁵⁴.

Yasal idare ilkesi, vergi hukukunda vergilerin yasallığı ilkesi dolayısıyla daha açık bir anlam kazanmaktadır. Bu ilke sadece vergilerin yasa ile konulmasını değil aynı zamanda bu yasaların tam ve doğru uygulanmasını da gerektirmektedir⁵⁵⁵. Bu ilke aynı zamanda yürütme organına yetki devrinin anayasal koşulları gerçekleşmişse Bakanlar Kurulunun düzenleyici işlemlerine ve yasaya eşit ve daha üstün kaynaklara (Anayasa, Danıştay içtihadı Birleştirme Kararı, uluslararası vergi anlaşmaları) uygun olarak davranmasını da içerir. Buna karşılık idare hukukunda yasal idare ilkesi, idarenin yasa yanındaki tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere de uygun davranmasını ifade eden daha geniş bir içerik taşımaktadır⁵⁵⁶. Vergi idaresi, tesis edeceği işlemlerinde hem yasal düzenlemelere uyacak hem de Bakanlar Kurulunun vergilendirme alanında sahip olduğu yetkilerinin anayasal koşulları gerçekleşmiş ve Bakanlar Kurulu tek yanlı düzenleyici işlemler tesis etmişse, bu düzenleyici işlemleri de gözetecektir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine, vergiyi doğuran olayın vergi yasalarında açıkça düzenlenmesi zorunluluğu ve vergi idaresinin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması yasal idare ilkesinin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması yasal idare ilkesini pekiştirirken; bu sayede hukuki güvenlik ve dolayısıyla vergilendirmede belirlilik ilkeleri de daha açık bir anlam kazanmış olmaktadır⁵⁵⁷.

Yasal idare ilkesi, vergi hukuku alanında, Anayasanın 73/3. maddesinde yer alan, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur kaldırılır” hükmü dolayısıyla daha sağlam bir güvenceye sahiptir. Verginin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da bireysel, subjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun olarak yapılmasını içermektedir⁵⁵⁸.

Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, vergilerin kanuniliğinin bir sonucudur. Bu iki ilke birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Kanun koyucu hukuk devleti ilkesi açısından

⁵⁵⁴ Yılmazoğlu, s. 21; Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 40.

⁵⁵⁵ Çağan, (1984), http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf (20.07.2018)

⁵⁵⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 40.

⁵⁵⁷ Yılmazoğlu, s. 21.

⁵⁵⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 40.

vergilendirmeye ilişkin görevini sadece genel nitelikte kurallar koyarak yerine getiremez. Kanuni idare ilkesi özel, bireysel, sübjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif nitelikteki vergi kurallarına uygun olarak yapılmasını gerektirir. Hukuk devletinin kanuni idare ilkesi, vergilendirme yetkisinin kullanılmasını çok açık bir biçimde “kanuni yetki” ile sınırlandırmaktadır. Kanuni idare ilkesi, yasama organının, yürütme organına vergilendirme yetkisi devretmesini, böyle bir yetki devrinin ve sınırlarının Anayasada öngörülmesi koşuluyla bağlar. Danıştay’ın bir kararında kişilere, “mali konularda mükellefiyet yükleyebilmek için Anayasa’nın 73. maddesi gereğince kanunlarla bu konuda idareye açık yetki verilmesi gerektiği” belirtilmiştir⁵⁵⁹.

Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrasıyla yürütme organına, verginin yasallığı ilkesi kapsamında yer alan kamu gelirleri hakkında işlem tesis etme yetkisi verilmiştir. Bununla birlikte yasallık ilkesi açısından ayrıksı bir durum oluşturan bu hükmün uygulanabilmesi sıkı koşullara bağlanmış bulunmaktadır. Her şeyden önce bu yetki bir ihdas yetkisi değil; tadil yetkisidir. Yani Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile yürütme organına ilk elden kural koyma yetkisi değil; yasa koyucu tarafından yürürlüğe konulan normlarda değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. İkinci olarak bu yetki tüm idari teşkilata tanınan bir yetki olmayıp, sadece yürütme organının tekelinde olan bir yetkidir. Bununla birlikte yürütme organının bu yetkiyi dilediği zaman kullanabilme imkanı da yoktur; yürütme organının bu yönde bir yetki kullanabileceği, yetki kullanılmadan önce yasa koyucu tarafından öngörülmüş olmalıdır. Vergi idareleri tarafından tesis edilen ve yargısal denetimleri vergi mahkemelerinin görev alanına giren işlem ve eylemlerde Anayasa’nın 73. maddesi gereğince yasallık ilkesi egemendir. Diğer taraftan bu işlem ve eylemler, idari nitelikleri sebebiyle Anayasa’nın 123. maddesinde düzenlenen kanuni idare ilkesinin de kapsamı içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla kanuni idare ilkesinin kanunilik ilkesini pekiştirerek daha sağlam bir zemin kazandırdığı, ikinci bir güvence niteliği taşıyarak bir tür sigorta işlevi üstlendiği sonucuna varılır⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ Çağan, (1982), s.146.

⁵⁶⁰ Emre Akbulut, **Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi**, İstanbul: Beta Basım Yayıncılık, 2013, s.128-130; Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 40.

3.1.1.2 Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Sınırları

Genellik ve eşitlik ilkeleri, 18. yüzyıldan beri geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir. Bu ilkeler mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte vergi adaletini sağlamaya yönelir. 1982 Anayasası'nın 10. maddesine göre, “herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz”. Anayasa'nın 73/1. fıkrasına göre de, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin anayasal temelini bu hükümler oluşturmaktadır⁵⁶¹. Buradaki madde hükmü, vergi ödeme yükümünün vatandaşların ve yabancıların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir⁵⁶².

Hukuk devleti ilkesinin, vergi hukuku açısından vergilendirme yetkisine sınır oluşturan ilkelerinden, vergi yasalarının genelliği ilkesi, herkesin vergi ödemesi anlamına gelen geleneksel genellik ifadesinden farklı olarak, vergi yasalarının yalnız şekli anlamda değil, maddi anlamda da yasa özelliği taşımasını gerekli kılar ki, böylece yasa koyucunun biçimsel anlamda bir yasa ile belirli kişilere mali yükümlülükler getirmesinin önüne geçilmiş olur⁵⁶³.

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, verginin yasallığı kavramlarıyla ifade edilen verginin yasayla konulması zorunluluğu bağlamında, “yasanın genelliği” anlayışıyla da ilişkilidir. Maddi yasa anlayışının sonucu olan yasaların genelliği ilkesi, yasa konusunun elverişliliği ölçüsünde uyulması gereken bir ilkedir⁵⁶⁴. Anayasada bulunan “Hukuk devleti” ve “Eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir. Bu bakımdan, vergi gibi yükümlülük getiren yasaların da, bu itibarla genellik ilkesine uygun olarak

⁵⁶¹ Çağan, (1982), s.146.

⁵⁶² Güneş, (2008), s. 97.

⁵⁶³ Yılmazoğlu, s. 21.

⁵⁶⁴ Tekbaş, (2010), s. 150.

düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda yasayla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir⁵⁶⁵.

Eşitlik ilkesi, 1961 Anayasası'nın 12. ve 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 10. madde ve 73/1. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde vergi ödemek bakımından, dil, din, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç ve benzeri sebepler farklı muamele için sebep olmayacaktır⁵⁶⁶. Fakat Anayasanın 10. maddesinin başlığının “yasa önünde eşitlik” olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını ifade etmektedir. Bu bağlamda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır. Anayasa hukukunun bu temel ilkesi, vergi hukukunun da temelini oluşturmaktadır. Verginin karşılıksız bir mali yükümlülük olması sebebiyle, vergilendirme yetkisine dayanarak çıkartılan yasaların, herkese tam doğru ve eşit olarak uygulanması önemlidir⁵⁶⁷.

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergide genellik ve vergi kanunlarının genelliği ilkelerini de içermektedir. Vergide genellik ilkesine aykırı davranılması, aynı zamanda eşitlik ilkesine de aykırı davranılması anlamına da gelir. Fakat genellik ilkesine uyulmasına rağmen, maddi koşulları benzer durumda olanlara, eşitliğe aykırı işlem yapılabilmesi olasılığı bulunmaktadır. Vergilemede eşitlik ilkesi mutlak bir biçimde uygulandığında, yükümlülerin yalnız vergi ödeme güçlerine göre yapılan ayrımlar geçerli olur. Öte yandan eşitlik ilkesi vergilemede kanunilik ilkesiyle de yakından ilişkilidir. Çünkü; bazı kişilere kanunda belirtilmeyen bir vergi koymak, o kişilere aynı hukuki durumda bulunan diğer kişiler karşısında eşit olmayan keyfi işlem yapmak anlamına gelmektedir⁵⁶⁸.

Vergilemede eşitliğin diğer bir boyutunda ise, farklı koşullara sahip benzer durumda olmayan kişilerin farklı şekilde vergilendirilmesi söz konusu olur ki, bu da dikey eşitlik olarak adlandırılır ve eşitlik ilkesinin bu ikinci boyutu siyasal tercihlere daha açık olan sosyal devlet ilkesinin eşitlik anlayışı ile ilgilidir. Yasama organının bu

⁵⁶⁵ Çağan, (1980) **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, s.140.

⁵⁶⁶ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Bursa: Marmara Kitap Merkezi Yayıncılık, 2012, s.58.

⁵⁶⁷ Erkin, (2015), s. 107.

⁵⁶⁸ Çağan, (1980), s. 149.

alandanda sahip olduğu takdir yetkisinin kullanımından doğan yasal tasarruflar, anayasal sınırların aşılip aşılmadığı, takdir yetkisinin keyfi olarak kullanılıp kullanılmadığı ve eşıtlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı bir sebebe dayanıp dayanmadığı hususlarında Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tabi tutulmaktadır⁵⁶⁹.

3.1.1.3 Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırları

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ve güvence altına alınması, hukuk devletinin önemli gereksinimlerinden biridir. Anayasanın 12. maddesine göre, “*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.*” Anayasanın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmadan Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlandırılacağı hükme bağlanmıştır. Bu sınırlamayla hükümetle devletin, kişilerin temel hak ve özgürlükler alanına müdahale niteliğindeki işlemlerinin kanuni yetkiye dayanması amaçlanmıştır. Zira Anayasa, bu hak ve özgürlüklerin kanuni yetkiye dayanarak zedelenmesine izin vermemektedir. Şöyle ki, yasama organının temel hak ve özgürlükleri sınırlandırma konusundaki takdir yetkisinin sınırı bu hak ve özgürlüklerin “öz “ünü oluşturmaktadır⁵⁷⁰.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 09.02.2009 tarihli ve E:2004/2395, K:2009/537 sayılı kararında, devletin vergilendirme yetkisinin sınırının, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturması sebebiyle, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesinin, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında da öncelikli bir yere sahip olduğu ifade edilmiştir⁵⁷¹.

Vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması vergilerin yasallığının ana gerekçesini oluşturmaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasalarıyla da olsa sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelir, bu bakımdan bazı hak ve özgürlükler vergilendirme yetkisine karşı oldukça duyarlıdır⁵⁷². Sınırlandırmaya elverişli hak ve

⁵⁶⁹ Yılmazoğlu, s. 22; Çağan, (1984), s. 178-179.

⁵⁷⁰ Çağan, (1980), s. 164-165.

⁵⁷¹ Yılmazoğlu, s. 23.

⁵⁷² Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 44.

özgürlükler arasında, özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, mülkiyet ve miras hakkı, ailenin korunması, sosyal güvenlik hakkı ve çalışma ve sözleşme özgürlüğü sayılabilir. Örneğin, Anayasa özel hayatın gizliliğinin nasıl ve hangi durumlarda sınırlanacağına ilişkin temel ilkeleri gösterirken yasa koyucu da buna paralel olarak bir yandan özel hayatın gizliliğine sınırlar getirirken diğer taraftan da vergi gizliliği suçu ile vergilendirme kapsamında kişilerin özel yaşamlarına ilişkin denetimler sonucunda elde edilen bilgilerin korunmasını sağlamaktadır⁵⁷³. Bu bakımdan, vergi idaresi denetim gibi yetkilerini kullanarak vergi ödemekle yükümlü mükelleflerin hem özel hayatına hem de ticari hayatına yönelik birtakım sınırlarını öğrenebilmektedir⁵⁷⁴.

Vergilendirmenin yasa yoluyla yapılması, özgürlük garantilerinin garantisi olarak verginin yasallığı ilkesini öngören Anayasa 73/3'te yer almıştır. Buradan anlaşılacağı üzere, vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması verginin yasallığının ana gerekçesini oluşturmaktadır. Buradaki güvenlik gereksinimi verginin yasallığı ilkesiyle bireyin temel hak ve özgürlükleri alanına girilmeden ya da girilmek zorundaysa belli anayasal ölçüler aşılmadan vergisel düzenleme yapılması olanağının yalnızca yasama organına verilmesi suretiyle karşılanmaktadır. Kısacası, verginin yalnızca yasa ile konulması, yürütmenin uygulamasının yasalara bağlı kılınması devlet karşısında güçsüz olan bireyler için hukuksal güvence oluşturmaktadır⁵⁷⁵. Temel hak ve özgürlükler kavramının açık bir şekilde ön plana çıktığı, yerleştiği ve uluslararası ya da uluslar üstü yargı açısından denetlenmesinin etkinleştiği yeni binyılda tüm dünya da olduğu gibi ülkemizde de bu olgunun açık ihlalleri yaşanmaktadır. Bu ihlallerin yer aldığı alanlardan birisi de vergi alanı olmaktadır⁵⁷⁶.

Vergilendirme yetkisi ile ilgisi olan temel hak ve özgürlüklere ilişkin anayasal hükümlerdeki sınırlama sebeplerinin çoğunda bu hakların vergilendirme sebebiyle sınırlanabileceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bazı maddelerde ise sınırlı bir ilişki kurulabilmektedir. Oysa Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama

⁵⁷³ Bayraklı ve Sezer, s.165.

⁵⁷⁴ İlyas Çelikaş, **Vergi Mahremiyetinin Kapsamı**, Mali Hukuk Dergisi, S.67, 1997, s.31.

⁵⁷⁵ Gülsen Güneş, (2008), s. 43.

⁵⁷⁶ Gülsen Güneş, **Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış**, Yayına Hazırlayanlar; Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: **Vergi Hukuku**, Arıkan Basım Yayımları Ltd. Şti, İstanbul Mart 2006, s.65.

sebeplerinin ilgili maddede yer alması gerektiği açıkça hükme bağlanmıştır. Verginin yasallığı ilkesinin konulmasındaki amacın, temel hak ve özgürlüklerle olan ilişkisi de göz önüne alındığında, vergilendirme yetkisinin anayasal dayanağının hukukiliğinde çelişkiye düşülmektedir. Şöyle ki; anayasal düzlemde, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ile ilgili olarak sınırlandırma sebebinin o temel hak ve özgürlükle ilgili maddede yer alması gerektiği açıkça hükme bağlanmışken, aynı Anayasa'nın vergilendirmeye duyarlı temel hak ve özgürlüklerle ilgili maddelerinde vergilendirme sebebiyle sınırlamaya yer verilmemiştir⁵⁷⁷. Anayasanın tümüne egemen olan ilkelere ve öncelikle sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı, antidemokratik nitelik taşıyan keyfi vergi yasaları Anayasa Mahkemesinin takdir yetkisi çerçevesinde iptal edilebilecektir⁵⁷⁸. Vergilendirme yetkisinin bir temel hak ve özgürlüğü ne ölçüde sınırlandırabileceğini anlamak için, her hak ve özgürlüğe ilişkin Anayasa hükmünün, sınırlandırıcı vergi düzenlemesi açısından incelenmesi gerekmektedir. Özellikle tehdit edilen haklar ise, çalışma özgürlüğü ve mülkiyet haklarıdır⁵⁷⁹.

Vergilendirme yetkisi, siyasi otoritelerin ellerinde bulundurdukları en önemli yetkilerinden biridir. Ancak bu yetki kullanımı ile temel haklar ve özgürlükler konusunda mükelleflerin özel hayatına ve ticari hayatına yönelik birtakım sınırlar öğrenilebilmektedir. Dolayısıyla, bu yetkilerin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi de hukuk devleti olmanın gereklerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda yukarıda da ifade edildiği gibi, vergilerin yasallığı ilkesinin vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması verginin yasallığının ana gerekçesini oluşturmaktadır ve vergilendirme yetkisinin kullanımının hukuki sınırını oluşturmaktadır. Anayasanın vergilendirmeye ilişkin temel hak ve özgürlüklerle ilgili maddelerinde vergilendirme sebebiyle sınırlamaya yer verilmemiştir bu bakımdan vergilendirme yetkisinin sınırlarının tespiti için her hak ve özgürlüğe ilişkin Anayasa hükmünün, sınırlandırıcı vergi düzenlemesi açısından incelenmesi gerekmektedir.

⁵⁷⁷ Yılmazoğlu, s. 24-25.

⁵⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 45.

⁵⁷⁹ Çağan, (1980), s. 166; Gülsen Güneş, (2008), s. 44

3.1.2 Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Sınırları

Hukuki güvenlik ilkesi genel olarak hukuk devleti ilkesinin bir gereği veya bir alt ilkesi olarak ifade edilmektedir⁵⁸⁰. Hukuki güvenliği oluşturan ilkeleri (belirlilik, istikrar ve öngörülebilirlik) gerçekleştirmeye yönelik araçlar içerisinde ele aldığımız bazı temel ilke ve kurumlar, hukuk devletinin gerekleri olarak da işlenmektedir. Örneğin, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, geçmişe yürümezlik, kazanılmış haklara saygı ve benzeri ilke ve kurumlar hukuk devleti kadar hukuki güvenliğin oluşumunda da etkilidir. Bu yönüyle de her iki ilkenin ortak bir noktası vardır. Ortak noktalarının çok olması, bu iki ilkenin birbiriyle karıştırılmaya çok müsait olduklarını da göstermektedir⁵⁸¹.

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi herşeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır⁵⁸².

Hukuk devleti ile hukuki güvenlik arasındaki ilişkiler ağını şu şekilde ifade edebiliriz: Bu ilkeler arasında “yapısal” ve “amaçsal” olmak üzere iki tip ilişki vardır. Yapısal ilişki hukuki güvenliğin, hukuk devleti ilkesinin bir alt ilkesi olarak değerlendirilebilmesidir. Diğer bir deyişle hukuk devletinin asgari şartları arasında, genellikle hukuki güvenlik ilkesi de sayılmaktadır. Bu iki ilke arasındaki amaçsal ilişki ise, iki ilkenin amaçlarının temel olarak devleti hukukla (kural ve ilkeler gibi) sınırlandırarak bireyleri korumasıdır⁵⁸³.

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan biri olan vergilendirme alanıdır⁵⁸⁴. Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına

⁵⁸⁰ Özbudun, (2014), s.125; Atar, s. 106.

⁵⁸¹ İsmail Köküarı, **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 23-26.

⁵⁸² Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 45.

⁵⁸³ Köküarı, s.20.

⁵⁸⁴ Erkin, (2015), s. 97-98.

vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geriye yürümezliği girmektedir⁵⁸⁵.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur⁵⁸⁶. Hukuki güvenlik ilkesinin bir görünümü olan vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi Türk ve batılı demokratik devletlerin anayasalarında bir hüküm olarak yer almasa da Federal Almanya ve İsviçre yazın ve içtihatlarında vergi yasalarının geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili olarak “gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme” ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Ve kural olarak gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan geriye yürüme ise geçerli sayılmaktadır⁵⁸⁷.

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkesi olan belirlilik ilkesinin ön koşulu verginin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığıdır. Yasa koyucu tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanmamalıdır. Vergi yükümlülüklerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir. Ayrıca belirlilik için vergi yasalarının dilinin de açık ve yalın olması zorunludur⁵⁸⁸. Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir. Özellikle vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır. Vergilemede belirsizlik çeşitli vergi yükümlülüklerini değişik ölçülerde etkileyeceği için, eşitlik ilkesi açısından

⁵⁸⁵ Çağan, (1980), s. 172.

⁵⁸⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 47.

⁵⁸⁷ Yılmazoğlu, s. 132; Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 47.

⁵⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 46.

da sakıncalıdır⁵⁸⁹. Vergi hukukunda kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır. Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin yasallığı ilkesi, vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını engellemektedir. Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergi doğurucu olaylar yaratmaları veya vergi yükünü arttırmaları olasılığı doğabilmektedir⁵⁹⁰.

Vergide yasallık ilkesi geçerli olduğuna göre, yorumun da yasa sınırları içinde yapılması gerekir. Yani yasayla belirlenmiş olmadıkça kıyas, boşluk doldurma, hukuk yaratma halleri işletilemez. Ancak yorumun sonuçları olan daraltıcı veya genişletici yorum halleri vergilerin kanuniliğine ters düşmemektedir⁵⁹¹. Verginin yasallığı ve hukuki güvenlik ilkelerinin sonucu olarak, idarenin vergi yargısı organlarının vergi yasalarının anlamını belirlerken genişletici yorum ve kıyas yoluna başvurmamaları gerekmektedir. Türk hukukunda vergilerin yasallığı ilkesinin açık hükme bağlanması sebebiyle kıyasın vergilendirmede bir yorum yöntemi olarak tümüyle reddedilmesi gerekmektedir. Vergi yasalarındaki eksiklikler yasama süreci içinde doldurulacak, yasama süreci içinde eksikliklerin giderilmemesi halinde kuralların uygulanamaz hale gelmeleri söz konusu olacaktır. Bu nedenle, kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesini de tamamlamaktadır⁵⁹². Kural olarak, hukuki güvenlik kapsamında bulunan kıyas yasağı, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi değil, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini ilgilendirmektedir. Zira kıyas yasağı ilkesi yasama tarafından kabul edilmiş kanunların, idare tarafından uygulanması veya çıkan uyuşmazlıkların yargı organları tarafından çözülmesi sırasında dikkate alınabilecek bir ilkedir⁵⁹³.

Devletin bireylerin temel hak ve özgürlüklerine en fazla müdahale edebileceği alanların başında vergilendirme gelmektedir ki bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri de vergilendirme alanıdır, bu alanda vergilerin belirliliği, kıyas yasağı ve vergilerin geriye yürümezliği ilkeleri hukuki güvenlik ilkesi kapsamına girmektedir.

⁵⁸⁹ Çağan, (1982), s. 173.

⁵⁹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 46.

⁵⁹¹ Saygılıoğlu, (1986), s. 63-64.

⁵⁹² Tekbaş, (2010), s. 144-145.

⁵⁹³ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Anayasa Yargısı 13, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını, 1996, s. 311; Tekbaş, (2010), s. 145.

Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasının sağlanmasıdır. Ayrıca, hukuki güvenlik ilkesi gereğince vergi kanunları açık, anlaşılır, kesin bir dille yazılmalıdır, yoruma ve kıyasa zorunlu olmadıkça imkan tanımamalıdır.

Öte yandan hukuki güvenlik ilkesi ile, yasama organı ve idarenin vergi ile ilgili işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulmasını da içerecek şekilde vergi kanunlarının çıkarılmasından uygulanmasına kadar bütün kademelerde anayasal ilkelere uygunluğu amaçlanmaktadır.

3.1.3 Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim

Devlet organlarının hukuka bağlılığı, hukuk devletinin önemli bir ögesidir. Hukuk devleti ilkesi, bir yandan kanunların, diğer yandan da idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulmasını gerektirmektedir⁵⁹⁴. Ancak hukuk devleti ilkesi ve buna bağlı ilkeler tek başlarına bireyler için bir güvence oluşturmamaktadır. Bu bakımdan yeterli güvence, bu ilkelere işlerlik kazandıracak başvurma hakkı ve yargısal denetimle sağlanabilmektedir. Örneğin, yasaya aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir yükümlünün yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesi için idari ve yargısal başvurma olanaklarına sahip olması gerekir. Anayasanın 36/1. fıkrası ile 40. maddesi hak arama özgürlüğü ve başvurma hakkı ile ilgilidir. Anayasanın 74. maddesi ise vatandaşların dilekçe ile yetkili idari makamlara veya TBMM'ne dilek ve şikayetlerini bildirme hakkını düzenlemiştir⁵⁹⁵.

Söz konusu maddeler uyarınca vergi yasalarının Anayasa'ya uygunluğunun iptal davası yoluyla (m.150), veya yükümlülerin açacakları davalarda koşulları oluşturmuşsa ya davaya bakan mahkemenin Anayasa'ya aykırı olduğu sonucuna ulaşması durumunda işletilebilecek itiraz yoluyla (m.152) Anayasa'ya uygunluk denetimi ve yine Bakanlar Kurulunun vergilendirme alanındaki düzenleyici işlemleri ile vergi idaresinin yükümlüler hakkında tesis edeceği bireysel işlemler hakkında idari yargı mercilerince gerçekleştirilebilecek hukukilik denetimi ve son olarak vergiye

⁵⁹⁴ Çağan, (1982), s. 189.

⁵⁹⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 51.

ilişkin konularda idari başvuru hakkı Anayasal güvencelere kavuşturulmuş; böylece hukuk devleti ilkesinin güvencelerinden yararlanılabilmeye yolu açılmıştır⁵⁹⁶.

Bireylerin kendileri hakkında Anayasa veya yasalara aykırı bir işlem yapılan yükümlünün bu işlemi yargı organlarına taşıma hakkı saklıdır. Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay ile Sayıştay kararları arasında uyumsuzluklar ortaya çıkabileceğini düşünerek bu uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağını belirlemiştir (m.160)⁵⁹⁷. Yargısal denetimin kendisinden beklenen işlevi gerçekleştirebilmesi ve etkin bir biçimde işleyebilmesi için, bağımsız ve güvenli organlar tarafından yapılması gerekmektedir. Yargı yetkisinin “Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce” kullanılacağını öngören Anayasa’nın 9. maddesi de bu amaca yönelmektedir. Aynı zamanda güçler ayrılığı kuramı gereğince, yargı organlarının diğer organlar karşısında bağımsızlığının korunması demokratik bir rejimin temel koşulunu oluşturmaktadır⁵⁹⁸.

Aynı zamanda 03.10.2001 tarihli 4709 sayılı yasa uyarınca, Anayasa’nın 36., 40. ve 74. maddelerine eklenen hükümler ile vergi yargısı sürecinde adil yargılanma hakkı doğrudan ve açıkça Anayasal güvenceye kavuşturulmuştur. İşte bu düzenlemelerle, vergi idaresi tarafından tesis edilen düzenleyici ve bireysel işlemlere ve vergi yargısınca verilen kararlara karşı ilgililerin hangi idari ve yargısal yollara başvurabileceklerinin ve başvuru sürelerinin söz konusu işlem ve kararlarda belirtilmesi zorunluluğu sayesinde, hukuki güvenlik ilkesi, idarenin yasallığı ilkesi, işlem ve kararlara karşı idari ve yargısal denetimin gerçekleştirilmesi ilkesi pekiştirilmiştir⁵⁹⁹.

Vergilendirme yetkisinin yargısal denetime tabi tutulması, vergi yasalarının Anayasa yargısının denetiminde olduğunun göstergesidir. Türk hukukunda vergi yasaları da diğer yasalar gibi Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabidir. Fakat yasaların Anayasa Mahkemesince denetimi sınırlı durumlarda söz konusu olduğu için (Anayasa, m. 150-152) bu denetim yaygın bir biçimde işleyememektedir. Anayasanın 150. maddesi kimlerin iptal davası açabileceğini belirtmiştir. Bu hüküm uyarınca, bir

⁵⁹⁶ Yılmazoğlu, s. 28.

⁵⁹⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 51.

⁵⁹⁸ Çağan, (1982), s. 189.

⁵⁹⁹ Yılmazoğlu, s. 28.

vergi yükümlüsünün ya da vergi dairesinin iptal davası açmasına olanak yoktur. 152. maddede düzenlenen Anayasa'ya aykırılığın itiraz yolu ile ileri sürülmesi vergi yasaları yönünden de söz konusu olabilecektir. Fakat, bir yasa hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğunun ya bir mahkemece re'sen düşünülmesi veya dava sırasında taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının davaya bakmakta olan mahkemece ciddi bulunması gerekmektedir⁶⁰⁰.

3.2 Sosyal Devlet İlkesi Açısından Sınırları

Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemektedir⁶⁰¹. Vergilemede eşitlik ilkesi açısından, hukuk devletinin yasa önünde eşitlik ilkesini aşan ve gelir, servet, harcama, aile yükü, v.b. yönlerden farklı durumlarda olan kişilerin ne ölçüde farklı vergilendirmeye tabi tutacakları hususu ile yani dikey eşitlik sorunu ile ilgilenmektedir. Anayasa'nın 73/1. fıkrasında ifade edilen kamu giderlerini karşılamada herkesin mali güce göre vergilendirilmesi ilkesi, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olup yasama organına, kişilere mali güçlerini aşacak şekilde vergi yükü yüklenememesine ilişkin kaçınma ödevini öngörmektedir⁶⁰². Diğer bir deyişle, mali güce göre vergilendirme ilkesi yasama organına yüklediği kaçınma ödevi açısından pozitif anayasaya hukukunda değer taşımaktadır. Yasa koyucu kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklediğinde, ileri sürülecek anayasa aykırılık iddiası anayasa mahkemesi tarafından ne ölçüde yargısal denetime tabi tutulabilecektir? Böyle bir denetimde hukuki denetim-yerindelik denetimi geniş çapta kendini gösterecek ve yasa koyucunun takdirine müdahale edilecektir. Ancak bu denetim çok açık ihlaller için sınırlı durumlarda yapılabilir ve yerindelik denetiminden ayrılır. Örneğin, artan oranlı vergi tarifesi getirmeyen bir gelir vergisi yasası, bu ilkeye açık bir biçimde aykırılık taşıdığından anayasaya aykırı olarak nitelendirilip iptal edilebilecektir⁶⁰³.

Sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisine yansımaları, sadece vergilerin toplanmasında sosyal adalete uygun davranılmasını değil, vergi gelirlerinin

⁶⁰⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 51.

⁶⁰¹ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku**, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, Ankara: AÜ Basımevi, 1972, s. 113.

⁶⁰² Yılmazoğlu, s. 28.

⁶⁰³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 55.

harcanmasında da sosyal devlet anlayışına uygun olarak güçsüzleri koruyucu harcamaların yapılmasını da gerektirmektedir. Bugün Anayasalarda yer alan sosyal hukuk devleti ifadesiyle birlikte değerlendirildiğinde; vergi kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulmuş en önemli araç olduğundan, denilebilir ki, sosyal hukuk devleti aynı zamanda vergilendirme yetkisinin tabii olduğu devlettir. Belirtelim ki devlet, vergilendirme alanında da sosyal ödevlerini göz önünde tutmalıdır. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti ve yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak Anayasa'nın devlete yüklediği ödevlerdendir⁶⁰⁴.

Kişiler sosyal devletin sosyal niteliği gereği, elde ettikleri sosyal haklar yanında bazı ödevleri yerine getirmek ve kanunların öngördüğü özverilere katlanmak zorundadırlar. Anayasanın siyasal hakları ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer almasına karşın, daha ziyade sosyal ve ekonomik nitelikte olan “vergi ödevi” bu türdendir⁶⁰⁵.

Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde, devletin ekonomik ve sosyal yaşama planlı olarak müdahale etmesi, sosyal adaleti gerçekleştirmek için gelirin ve servetin dağılımını adil bir duruma getirmesi gerekmektedir. Sosyal devlet kavramı hukuk devleti kavramından farklı olarak devlete olumlu bir kısım ödevler yüklemektedir. Hukuk devleti kavramının kanun önünde eşitlik anlayışı, sosyal devlette ekonomik ve sosyal bir içerik kazanarak fırsat eşitliğine dönüşmüştür. Hukuk devleti kavramı vergi adaletinin, kanun önünde eşitlik ya da yatay adalet yönü ile ilgilendiği halde sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri, başka bir deyişle dikey adalet sorunu ile ilgilidir. Sosyal devlet kavramı açısından tek başına yatay adalet yeterli değildir⁶⁰⁶.

Sosyal devlet ilkesi doğrultusunda devletin güdeceği kamu yararı uğruna, bireysel yararın adaletsiz, haksız ve ölçüsüz bir biçimde sınırlandırılmamasına dikkat edilmeli, bireysel yarar ile kamu yararı arasında denge kurulmalıdır. Ayrıca, sosyal

⁶⁰⁴ Erkin, (2015), s. 91.

⁶⁰⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları**, Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara 1981, s. 70.

⁶⁰⁶ Tekbaş, (2010), s. 131.

devlet ilkesinin siyasal tercihlere daha açık bir alan olması sebebiyle Anayasa Mahkemesi'nin, kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklenmesine ilişkin yasal düzenlemeler hakkında gerçekleştireceği yargısal denetimde, yerindelik denetiminin ağır basması durumundaki bunun kamu yararı ölçütü ile desteklenmesi hukukilik denetimine geçilmesinde katkı sağlayacaktır⁶⁰⁷.

Gelirin ve servetin yeniden dağılımı konusunda yasa koyucunun takdir yetkisi mali güce mali güce vergilendirme ilkesine göre daha serbest ve geniştir. Gelir ve servet dağılımını olumsuz etkileyen vergi yasaları öncelikle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık taşıyacağından, bu yönü ile yargısal denetime tabi tutulabilir. Yasama organı vergilendirme yetkisini gelirin ve servetin yeniden dağılımında kullanılırken temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek, ölçülü olmak zorundadır. Aksi halde sosyal devlet ilkesinin bir gereğine uymaya çalışırken hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmesi olasılığı ortaya çıkmıştır⁶⁰⁸.

3.2.1 Verginin Dengeli ve Adaletli Dağılımı İlkesi

Türk Pozitif Hukuku'nda teorik vergi adaletinden “vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi”ni ayıran şey, ilkenin düzenleniş biçimidir. 1961 Anayasası'nda yer verilmeyen bu ilke 1982 Anayasası ile getirilmiştir. Anayasanın 73/2. fıkrası “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde düzenlenmiş; vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, “sosyal adalet” anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Başka bir deyişle, bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir⁶⁰⁹.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile ilgili 2. fıkranın gerekçesinde “vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi getirilmiştir” açıklaması yapılmıştır. Madde metninde sadece “vergi” sözcüğüne yer verildiği halde gerekçede “benzeri mali yükümlülükler” de adaletli ve dengeli dağılım ilkesi kapsamında gösterilmiştir. 73. maddenin ilk iki fıkrasında sadece “vergi” yer almışken,

⁶⁰⁷ Yılmazoğlu, s. 29-30.

⁶⁰⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 55.

⁶⁰⁹ Tekbaş, (2010), s. 167.

üçüncü ve dördüncü fıkralarında vergi ile birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yer alması Anayasa koyucunun bir tercihi olup, kamu giderlerini karşılama, mali güç ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin resim ve harç ile bunların benzeri mali yükümlülükleri kapsamaması, bu yükümlülüklerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak, vergiyi kapsayan bir ilkenin vergi benzeri mali yükümlülüğü de kapsaması doğaldır⁶¹⁰.

Hukuk olanı değil olması gerekeni gösteren ve normlardan oluşan bir düzendir. Evrensel bir düzeni tasvir etmeyen hukuk, adalet değeri dolayısıyla ahlaki temel bir değere dayanmaktadır⁶¹¹. Sosyal devlet, vergilendirme yetkisini, ulusal gelir ve servet bölüşümündeki adaletsizlikleri giderecek bir biçimde kullanır; gelir ve servet dağılımını dar gelirlilerin yararına etkilemeye çalışır. Gelir ve servet dağılımının dar gelirliler yararına değiştirilebilmesi için, mali güce göre vergilendirmeye yönelik araçların daha yoğun bir biçimde kullanılması gerekmektedir⁶¹².

Adil ve dengeli dağılımın esas olarak, mali gücünün altında vergilendirilmek istenen kesimler bakımından bir sınır oluşturduğu düşünülebilir. Buna göre, mali güce göre vergilendirme vergi salmada üst sınırı; verginin adil ve dengeli dağılımı ise, vergilendirmede alt sınırı ve nispi vergisel yük dağılımının nasıl olacağını göstermektedir. Böylece vergilendirmede mutlak eşitlikten farklı bir adalet anlayışının kabulü gerekmektedir. Bu da ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçlarının da göz önüne alınmasıyla olabilecektir⁶¹³.

Gelirin ve servetin daha adaletli yeniden dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mali güce göre vergilendirmeye yönelik tedbirleri daha yoğun biçimde kullanmak gerekmektedir. Örneğin, gelir vergisi tarifesine daha belirli bir artan oranlılık kazandırabilir; geliri belli bir düzeyin altında olanlara devlet yardımı yapılabilir; lüks mallardan alınanlar dışında muamele ve özel tüketim malları hafifletilerek zorunlu zorunlu gereksinim maddeleri üzerinden alınanlar kaldırılabilir; veraset ve intikal vergilerinin oranı yükseltilebilir; sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnalarının kapsamı

⁶¹⁰ Gerek ve Aydın, s.114; Tekbaş, (2010), s. 168.

⁶¹¹ Gülsen Güneş, **Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan, İstanbul: Aybay Yayıncılık, 1996, s. 244.

⁶¹² Çağan, (1980), s. 195-196.

⁶¹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon: A.K.Ü. Yayını No: 8, 1997, s. 36.

genişletilebilir. Kısacası, yasa koyucu dar gelirliler yararına gelir ve servetin yeniden dağılımını sağlamaya çalışırken getireceği düzenlemelerin ekonomik etkilerini göz önüne almalıdır⁶¹⁴. Bu tedbirlerden olumlu sonuçlar alınabilmesi için herşeyden önce kişiler arasındaki vergi yükü dağılımının sağlıklı bir biçimde hesaplanmış olması gerekmektedir. Böylece vergi yükünün hangi kesimler üzerinde kaldığı ortaya çıkacaktır. Ayrıca, sosyal adaleti sağlamaya yönelik vergi tedbirlerinin, kamu gideri politikası ile desteklenmesi gerekmektedir. nk, kamu giderlerinden ve özellikle devlet yardımlarından yararlanmada vergilendirmede olduğu gibi eşitlik ilkesi, uygulamada geçerli değildir. Devletin yalnız vergilendirme yetkisini kullanırken değil, kişileri kamu giderlerinden yararlandırırken de sosyal adalet ölçülerini ve ekonomik etkileri dikkate alması gerekmektedir⁶¹⁵.

3.2.2 Sosyal Devlette Vergi Adaleti

Sosyal devlette vergilendirme yetkisinin kullanılmasına temel olan adalet anlayışının irdelenmesinde fayda vardır. Adaletin en gerekli olduğu alanlardan biri olan vergi alanında vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olması şeklinde tanımlanmıştır⁶¹⁶. Vergi adaleti, bir yandan vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacağını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin her iki yönü çoğu kez açık olarak saptanabilirse de, ls aynı açıklıkla saptanamaz⁶¹⁷. Vergi adaleti de, genel adalet gibi çeşitli felsefi görüşlere yer verebilen soyut bir kavramdır; zamana yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre değişiklik gösterir. Vergi adaleti bir yandan vergilerin, mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacağını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Parlamento çoğunluğunun siyasal karar alma sürecinde egemen olduğu demokratik ülkelerde, vergi adaleti hukuki ve ekonomik bir sorun olmanın yanı sıra, aynı zamanda siyasal bir sorundur. Bu nedenle vergi adaletinin ölçüleri, siyasal gücü ellerinde tutan kişi ya da kişilerin değer yargıları doğrultusunda

⁶¹⁴ ncel, Kumrulu ve ağan, (2014), s. 54.

⁶¹⁵ ağan, (1980), s. 196-197.

⁶¹⁶ Salih şanver, **Vergi devi**, ağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve devler (Uluslararası Seminer), İstanbul: Atatürk Kültür Merkezi Yayını, 1982, s. 399.

⁶¹⁷ Tekbaş, (2010), s. 150.

ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan, vergi adaleti anlayışı “Sosyal Hukuk Devleti”nde bazı anayasal koşullarla sınırlandırılmaz⁶¹⁸.

3.2.3 Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve esas olarak ölçülülük ilkesi ile bağlantılıdır⁶¹⁹. Mali güce göre vergilendirme (Any, m. 73/1) sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmelidir. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi dar anlamda vergi için geçerlidir⁶²⁰. Mali güce göre vergilendirme, bir anayasal ilke olarak Türk Hukukunda, vergi adaleti kurallarını koymaktadır. Bu kural “sosyal devlet”in vergilendirme alanındaki görünümünü oluşturmaktadır⁶²¹.

Mali güce göre vergilendirme ilkesine göre mali güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir. Böylelikle verginin yasallığı ilkesinin engellediği keyfi vergilendirmenin bir çeşidi olan ağır vergilendirme de bertaraf edilmiş olmaktadır. Vergi verme gücünü göz önüne almayan vergi yasaları şekli anlamda parlamento ürünüdürler. Bu nedenle bir normun taşınması gereken tüm özellikleri taşıyıcılar da keyfi olma niteliğinden kurtulamazlar. Bu da demek olur ki mali güç ölçütü Anayasa 73/1 uyarınca bir vergi yasasında yer alması gereken bir durum olarak verginin yasallığı ilkesini ağır vergiyi önleme açısından yönlendirmektedir. Böylelikle verginin yasallığı ilkesi yalnızca şekli anlamda keyfi vergilendirmeyi değil aynı zamanda mali güç ölçütünün işleviyle ağır ve adaletsiz vergilendirmeyi de vergi yasalarının bu ilkeyi barındırması zorunluluğu ile önlemeye çalışmaktadır⁶²².

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve esas olarak “ölçülülük ilkesi” ile bağlantılıdır. Ölçülülük ilkesi, Türkiye’de olduğu gibi, her geçen

⁶¹⁸ Çağan, (1980), s. 191-192.

⁶¹⁹ Erkin, (2015), s. 111.

⁶²⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 52.

⁶²¹ Çağan, (1980), s. 194.

⁶²² Gülsen Güneş, (2008), s. 97; Erkin, (2015), s. 112.

gün artan oranda, Batı Avrupa mahkemeleri ve özellikle de Avrupa Adalet Divanı'na kullanılmaktadır. Buna göre, yasama organınca hedeflenen amaçlarla kullanılan araçlar arasında orantılı bir ilişkinin bulunması gerekmektedir. Ölçülülük ilkesi, genel olarak, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde (müsadereye varacak şekilde) kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir marjinal sınırlama aracı olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, İsviçre'de aşırı ve müsadere ölçüsüne varan vergilendirmeye karşı koruma, Anayasanın özel mülkiyeti koruyan 22. ve ticaret ve endüstri özgürlüğünü koruyan 31. maddelerinin kombinasyonu ile gerçekleştirilmektedir⁶²³.

Vergi yükümlülerinin mali güçlerinin başlıca göstergeleri gelir ve servet gibi ekonomik kaynakları ve bu kaynakların tüketilmesidir. Anayasada tanımlanmamış olan mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı olarak ifade edilebilir. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir ve bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur⁶²⁴.

Mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için, bu kaynakların değişik biçimlerde ve yoğunluklarda kavranmasına çalışılabilir; bu konuda tek bir temel üzerinde ısrar edilmemelidir. Kanun koyucunun elinde mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlar vardır. Bu araçların başında, aile düzeyinde en az geçim indirimi uygulaması, artan oranlı vergi tarifeleri, emek ve sermaye gelirlerinin ayrılarak farklı bir vergilendirme düzenine bağlanması, sosyal amaçlı vergi muafık ve istismaları, veraset ve intikal vergisi ve zorunlu ihtiyaç maddelerine göre lüks tüketimin daha ağır vergilenmesidir⁶²⁵.

Vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülükler konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Anayasanın 73. maddesinde de mali güce göre vergilendirme ilkesini sadece dar anlamda vergi için hükme bağlamıştır. Fakat aynı madde (f.3, 4) vergilerin yasallığı ilkesi ve yürütme organının vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak geniş anlamda vergiyi esas almıştır.

⁶²³ Tekbaş, (2010), s. 160.

⁶²⁴ Tekbaş, (2010), s. 161.

⁶²⁵ Çağan, (1980), s. 194.

Anayasanın 73. maddesi vergilerin mali güce göre konulacağını hükme bağlamakla beraber, mali gücün tanımını yapmamış ve hangi göstergelere göre belirleneceğini öngörmüştür⁶²⁶.

Mali güce göre vergileme ilkesinin gerçekleştirilmesinde yararlanılan tekniklerden biri de en az geçim indirimidir. Bir kimsenin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesi gerektiği görüşüne dayandırılmaktadır. Bu görüş kabul edildiğinde, mükellefin ödeme gücü gelirin asgari yaşam düzeyini karşılamaya yetecek miktarın üstündeki kısmı olarak kabul edilmektedir. Gelirleri yalnızca yaşamları asgari düzeyde sürdürmeye yeten kimselerin vergi ödeme güçleri bulunmamaktadır. Bu nedenle ancak bu düzeyde olanlar mali gücüne göre ödeme ilkesi kabul edildiğinde vergilendirilmezler⁶²⁷.

Mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir düzenleme, aynı zamanda eşitlik ilkesine dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sebeple, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluşturmakta ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı vergisel düzenlemeler eşitlik ilkesine de aykırı olmaktadır⁶²⁸.

4 Vergilendirme Yetkisinin Mukayeseli Hukuktaki Görünümü

Bu bölümünde mukayeseli hukukta vergilendirme yetkisi mali egemenlik olgusu doğrultusunda incelenecektir. İncelemeye konu ülkeler vergilendirme yetkisinin gelişimi ve uygulanması açısından, tarihte ilk girişimlerde bulunan ülkeler olarak bilinen İngiltere, Fransa, Almanya ve Amerika'dır. Günümüz vergilendirme uygulamaları tarihsel arka planını oluşturan anayasal belgeler ışığında ve mukayeseli hukuktaki görünümleri ile incelenecektir.

⁶²⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, (2014), s. 53.

⁶²⁷ Erkin, (2015), s. 112.

⁶²⁸ Funda Başaran, **Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucudur? Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 13, İstanbul: Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 2000, s. 94; Erkin, (2015), s. 112-113.

4.1 İngiltere'deki Gelişimi

İngiltere'deki vergilendirme konusundaki gelişmeler, demokrasi mücadelesini başlatan ve ileriye götüren temel unsur olmuş ve bir anlamda tüm dünya için devletin ve hükümdarın vergilendirme hakkının sınırlandırılmasıyla ilgili örnek teşkil etmiştir⁶²⁹. Parلمانonun vergilendirme yetkisi bakımından İngiltere örneğine bakıldığında, yazılı bir anayasaları olmamasına rağmen tüm dünyaya anayasal ilkeler bu ülkeden yayılmıştır ve parلمانonun onayı olmaksızın vergi konulmayacağı kuralı, bu ülkedeki demokratik anayasal gelişimin menşei olmuştur⁶³⁰.

İngiltere'de 1215 yılında Magna Carta'nın, 1679 yılında ise Habeas Corpus'un imzalanması ve 17. yüzyılda Hobbes ve Locke'un düşünceleriyle, temel hak ve hürriyetlerin hukuksal alt yapısının temellerini atmış ve siyasal kültürün ülkede oluşmasını sağlayarak, İngiltere'nin bugünkü "demokrasinin beşiği" nitelendirmesini hak etmesini sağlamıştır⁶³¹. Magna Carta esas olarak, "ortak alanda ortak danışmanlık" fikri ile istişarelerin ardından vergilendirmeyi şart koşan ve birçok yönden parلمانter hükümetin ortaya çıkışına işaret eden bir haklar belgesidir⁶³².

Ayrıca, Magna Carta'nın tarihsel oluşumunun arka planında vergilendirmenin olduğu açıkça görülmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırsız kullanılmak istenmesi belgenin ana oluşum nedenidir. Bu nedenle Magna Carta'da kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı nitelikte hükümler bulunmaktadır özellikle 12. madde ile kralın özel ihtiyaçları için yapılacak masraflar da sınırlandırılmıştır⁶³³. Fakat bu dönemde vergiye şahsen rıza göstermeyen soyluların vergilendirilmeyeceğinin kural haline geldiği dolayısıyla bu düzenlemeye ihtiyacın bulunmadığı, Magna Carta'nın 1216 yılında yayımlanan versiyonunda da muvafakat ile ilgili hükmün bu sebeple gereksiz

⁶²⁹ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000, s. 21.

⁶³⁰ Çağan, (1982), s. 79.

⁶³¹ M. Akif Özer, **Gelişmiş Ülkeler ve Yeni Kamu Yönetimi Düşüncesi**, Türk İdare Dergisi, Yıl.78, S. 452, 2006, ss. 1-28, s. 9.

⁶³² Nicholas Vincent, British Library, <https://www.bl.uk/magna-carta/articles/consequences-of-magna-carta> (02.09.2018)

⁶³³ Sina Akşin, **Sened-i İttifak İle Magna Carta'nın Karşılaştırılması**, 1-4 Temmuz 1992, A.Ü.D.T.C.F.T.B.T.A.D. (Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi), C.16, S.27, ss. 115-123, s. 119.

olduğu düşüncesiyle çıkarıldığı ileri sürülmüştür⁶³⁴. Daha sonra İngiltere'deki vergilendirme yetkisinin Kraldan Parlamento'ya geçişinin tarihsel gelişim içerisinde “*Haklar Dilekçesi*” (Petition of Rights)'nin daha etkin olduğunu görüyoruz şöyle ki; Magna Carta'nın etkisi 13. yüzyıldan 17. yüzyıla kadar sürmüştür. 17. yüzyılın başında Kral I. Charles ile Parlamento arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımı konusunda anlaşmazlık çıktı. Vergilendirme konusunda parlamentonun onayı gerekiyordu fakat bazı savaş gibi durumlarda kralın insiyatifi vardı. Haklar Dilekçesi ile parlamento krala mali yardım sağlamayı bazı koşullara bağladı. Artık kral, parlamentonun onayı olmadıkça borçlanmayacak ve bağışlama adı altında mali yükümlülükler koyamayacaktı. Böylece kralın, parlamentonun onayını almadan değişik isimler taşıyan paralar toplaması ve baskı yapması yasaklanmıştı. 1641 yılında çıkarılan yasa ile kralın, parlamentonun onayını almadan hiçbir mali yükümlülük getirmeyeceği hükme bağlanarak kralın vergilendirme yetkisi kaldırılmıştır⁶³⁵. Ancak daha sonra I. Charles'ın oğullarından II. Charles ve II. Jack tahta çıktıklarında parlamentonun onayı olmaksızın vergi koyarak mutlakiyetçi bir eğilim izlediler. 1689 yılında halkın desteği ile II. Jack'in kızı Mary ve damadı William tarafından tahtan indirildiler. 1689 yılında kral ve kraliçe tarafından Haklar Demeci (Bill Of Rights) ilan edilmiştir⁶³⁶. Bu demeçle; İngiliz hukukuna daha önce girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağı oldu. Böylece kralın belli hallerde vergilendirme yetkisi yolunda İngiliz mahkemeleri tarafından daha önce verilen kararlar da bozulmuş olmuştur⁶³⁷.

İngiltere'de 1911 Parlamento Kanunundan beri, vergilendirme alanında, parlamentonun seçilmiş üyeleriden oluşan Avam Kamarası yetkilidir. Lordlar Kamarası, Avama Kamarası tarafından çıkarılan mali nitelikli bir kanun tasarısı hakkında bir ay içinde karar vermediği takdirde tasarı kanunlaşmaktadır. Lordlar kamarasının kanun koyma ve değiştirme yetkisi yoktur çünkü avam kamarası temelde meclisin

⁶³⁴ Wiseman, H. V. “*The Myth Of Magna Carta*” (*Magna Carta efsanesi*) Çeviren: Münci Kapani, A.Ü.H.F. (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi) Yayınları No:210, 40. Yıl Armağanı, Ankara: Türk Matbaası, ss. 463-471, 1966, s. 466.

⁶³⁵ Çağan, (1982), s. 17; İlhan Akın, *Kamu Hukuku*, 2. Baskı, İÜHF Yayını, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1980, s. 281, 282; Adam Smith, *Ulusların Zenginliği*, Çev. Ayşe Yunus- Mehmet Bakırcı, İstanbul: Alan Yayıncılık, 1997, s.199.

⁶³⁶ Recai G. Okandan, *Umumi Amme Hukuku*, İÜHF, Yayını, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1946, s. 254.

⁶³⁷ Çağan, (1982), s. 20-21.

vergileendirme yetkisine sahip olarak görülmektedir ve bu yetkililerin rıza göstermeleri aranmaktadır. Vergileendirme yetkisi parlamentoya ait olmasına karşın bu konuda öneri ve tasarı getirme yetkisi yürütme organına aittir. Vergi politikasını belirleme ve yönetme görevi Maliye Bakanına aittir⁶³⁸.

Günümüz İngiltere'sinde de yazılı anayasanın olmamasına rağmen yerleşmiş ilkelerin varlığı görünmektedir bu bakımdan yerleşik kuralları anayasal teamül olarak kabul etmek yerinde olacaktır. Bu teamüllere göre vergileendirme yetkisi parlamentoya aittir ve onayı şarttır. Anayasanın yazılı olmaması bu yerleşik ilkelerin uygulanmadığı anlamına gelmemektedir.

İngiltere parlamentosu Kral, Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasından oluşan bir yapıyı ifade etmektedir. 1911 ve 1949 Parlamento Kanunu değişikliği ile Kral sembolik olarak parlamento içindeki yerini almıştır bununla birlikte avam kamarasına lordlar kamarasının onayı olmadan kanun çıkarma yetkisi verilmiştir. Normal kanunlar için lordlar kamarasının sahip olduğu geciktirme yetkisi mali konular için geçerli olmamıştır⁶³⁹. Avam Kamarasının vergileendirme yetkisinin asıl sahibi olmasının temelinde bu meclisin vergi yükümlülerini temsil etmesi ve bu temsilcilerin vergileendirmeye rıza göstermeleri gerektiği düşüncesi bulunmaktadır⁶⁴⁰.

İngiltere'de yürütme organı bakımından vergileendirme yetkisi incelendiğinde ise yazılı anayasa olmadığından hukuki olarak anayasal bir dayanağının olmadığı görünmektedir. Fakat İngiliz yasalarında Kraliçeye, bakanlara, yerel yönetimlere ve bazı kamu tüzel kişilerine kural koyma yetkisi verilmiştir. Zira bu yetkiler parlamento kararları kadar etkin yetkiler olabilmektedir. Bu düzenlemeler de parlamentoca konan kurallarla aynı etkiye sahiptir. İngiltere'de yürütme organına Parlamentoca tanınan kural koyma yetkisine ikincil yasama (secondary legislation) yetkisi adı verilmektedir. Bu yetki meclissiz yasama (legislation without legislatures) olarak da ifade edilmektedir⁶⁴¹. Vergileendirme yetkisinin parlamento tarafından yürütme organına

⁶³⁸ Çağan, (1982), s. 79.

⁶³⁹ Ergun Özbudun, **İngiltere'de Parlamento Egemenliği Teorisi**, Ankara: A.Ü.H.F.D. (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi), C. 25, S.1-2, ss. 59-79, 1968, s. 61.

⁶⁴⁰ Çağan, (1982), s. 79.

⁶⁴¹ Onur Karahanoğulları, **İngiliz Hukukunda İkincil Yasama**, Ankara: A.Ü.S.B.F.D. (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi) C.50, S.3, Prof. Dr. Turan Güneş'e Armağan, ss. 211-230, 1995, s. 211-212.

devri, belirli vergiler bakımından ve bazı koşullara bağlanarak gerçekleşmektedir. Herşeyden önce Avam Kamarasının belli bir süre içinde yürütme organının düzenleyici işlemlerini onaylaması şartı aranmaktadır. 1932 yılında çıkartılan İthalat Resmi Kanunu ile herhangi bir zaman kısıtlaması olmadan Hazineye vergilendirme yetkisi devredilmiştir. Bu kanunla hazineye, kararname ile lüks maddeler üzerine yeni hükümler koyma, değiştirme ve istisnaları genişletme yetkisi tanınmıştır. Bu kararnameler Avam Kamarasınca 28 gün içerisinde onaylanmak zorundadır. Aksi halde kararnamelerin hükümleri geçmişe yürütülerek geçersiz sayılacaktır. Daha sonra İngiltere’de 1958 yılında bu kanunda değişiklik yapılarak yürütme organını tarafından kararnamelerle tarifelerde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. 1961 ve 1964 yıllarında Bütçe Kanunlarında da Maliye Bakanına, muamele ve özel tüketim vergileri oranlarını, 21 gün içinde Avam Kamarasının onayına sunulmak üzere, arttırma ve azaltma yetkisi tanınmıştır. 1972 yılında ise, Bütçe Kanunu, Hazineye katma değer vergisi oranlarının değiştirilmesi, vergi indirimleri, sıfır oranlı vergi uygulaması konularında yetki vermiştir⁶⁴². Fakat tüm bu yasaların yürürlüğe geçmesi için Avam Kamarası’nın onayı aranmıştır⁶⁴³. Köken olarak bakıldığında İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri’nde vergilendirme yetkisi ortak temelden gelmektedir fakat oldukça değişik bir biçimde şekillenmiştir. İngiltere’de, son yüzyılda devletin görevlerindeki artış, Amerika Birleşik Devletleri’nin aksine yürütme organına vergilendirme yetkisi devredilmesini zorunlu kılmıştır. Devredilmiş vergilendirme yetkisi, ekonominin düzenlenmesi açısından yürütme organının elinde çok önemli bir silah niteliğini kazanmıştır⁶⁴⁴.

4.2 Amerika’daki Gelişimi

Vergilendirme yetkisi konusundaki tarihsel gelişim, İngiltere’de vergilendirme gücünün sınırlandırılması şeklinde sonuçlanırken, Amerika’da bağımsızlığın ve vergilendirme yetkisinin kazanılmasına ilişkin sonuçlanmıştır⁶⁴⁵. 16. yüzyıldan itibaren geçerli olan merkantalist politika birçok Avrupa ülkesini denizaşırı sömürgeler ele geçirmesine itmiştir. Sömürgelerin dış ticaret üzerindeki vergilendirme yetkileri önemli

⁶⁴² Çağan, (1982), s. 81.

⁶⁴³ Karahanoğulları, s. 215.

⁶⁴⁴ Çağan, (1982), s. 80.

⁶⁴⁵ Çağan, (1982), s. 20.

ölçüde sınırlandırılmıştı. İngiliz Parlamentosu 1660 yılında, Denizcilik Kanunu çıkararak, sömürgelerin İngiliz gemileri dışındaki gemilerle yaptığı ithalattan yüksek vergiler getirmiştir⁶⁴⁶. 18. Yüzyıl ortasına gelindiğinde ise, İngiltere'nin Amerika'da on üç sömürgesi vardı fakat İngiltere'de uygulanan demokratik ilkeler Amerika'da da geçerli olmaktaydı. Bağımsızlık savaşını doğuran uyuşmazlıkların başladığı 1763 yılına kadar İngiliz Parlamentosu, sömürgelerin vergilendirme yetkilerine dış ticaret sınırlandırmaları dışında, büyük ölçüde müdahale etmemişti. Sömürgelerdeki temsilciler meclisleri vergilendirme yetkisine sahipti⁶⁴⁷. Amerika'daki bağımsızlık savaşının en önemli nedeni İngiltere'nin Amerika'daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahalesidir⁶⁴⁸. İngiltere'deki Yedi Yıl savaşlarının artan maliyetleri sebebiyle Amerikan kolonileri üzerinden alınan vergileri arttırmak için başlatılan program yasalarından bir tanesi de Amerika'da bulundurulmuş İngiliz askeri kuvvetlerinin masraflarını karşılamaktan kaçınan koloniler için hasılatı bu amaçla kullanılmak ve kolonilerde harcanmak üzere çıkarılan Stamp Act (Pul Yasası) 1765 konulmuştur⁶⁴⁹. Sömürgeler bu yasalara karşı sert tepki gösterdiler ve İngiliz Parlamentosunun, sömürgeler üzerinde vergilendirme yetkisini kullanamayacağını iddia ettiler⁶⁵⁰. Bu ve benzeri yasalara karşı koloniler ilk olarak Virginia Kongresinde toplanmışlar ve Kongrenin sonucunda 1765'te Virginia Kararlarını (Virginia Resolves) açıklamışlardır. Bu bildiri ile tüm koloniler ilk defa İngiltere'ye karşı bir blok teşkil ederek bir itirazda bulunmuşlardır⁶⁵¹. Bu bildiri ile kolonilerin meclisinden başka vergilendirme yetkisine sahip bir meclisin var olmadığı kabul edilmiştir. Akabinde diğer dokuz sömürge temsilcilerinin katılması ile Pul Yasası Kongresi toplandı ve Virginia Pul Yasası kararları kabul edildi. Bu tepkiler üzerine İngiliz Parlamentosu, 1766 yılında Pul Yasası'nı kaldırdı. Ancak kısa bir süre sonra bir Bildirici Yasa çıkartarak İngiliz Parlamentosunun sömürgeler üzerinde vergilendirme yetkisi olduğunu kabul etti⁶⁵². 1767 yılında İngiliz Parlamentosu, Maliye Bakanı Townsend'in hazırladığı bir dizi mali

⁶⁴⁶ Adnan Güriz, **Amerika Birleşik Devletleri Bağımsızlık Demeci**, AÜHF. Yayını, Ankara: Güzel Sanatlar Matbaası, 1957, s. 351; Çağan, (1982), s. 20-21.

⁶⁴⁷ Erkin, (2015), s. 29; Çağan, (1982), s. 20.

⁶⁴⁸ Darest, Çev. Muvaffak Akbay, **Amerika Birleşik Devletleri'nin Anayasa Tarihi**, 1950, s. 25. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/245/2174.pdf> (01.10.2018)

⁶⁴⁹ Bullion, John. L., **A Great And Necessary Measure: George Grenville And The Genesis of The Stamp Act, 1763-1765**, University of Missouri Press, 1982, s. 2-4.

⁶⁵⁰ Erkin, 2015, s. 29.

⁶⁵¹ Darest, s. 27-28.

⁶⁵² Güriz, s.13-14; Çağan, (1982), s. 22.

yasayı yürürlüğe koydu. Bu yasalarla sömürgelerde çay, kağıt, cam, boya gibi maddelerin ithalat vergisi yükseltiliyor ve bu vergilerin İngiliz vergi memurları tarafından toplanması öngörülüyordu. Townsend Yasaları, sömürge halkının gösterdiği tepkiler üzerine geri alındı; fakat 1772 yılında yeniden yürürlüğe kondu. Artık Amerika'da siyasal bağımsızlığa giden yolun, mali bağımsızlıktan geçtiği anlaşılmıştı. 1773'de Boston Limanında, İngiliz gemilerinin çay yükü denize döküldü. 1776'da savaş sürerken, bağımsızlık ilan edildi⁶⁵³.

7 Temmuz 1776 Amerika Bağımsızlık Bildirisi (Declaration of Independence) hazırlanırken, 12 Haziran 1776 tarihli Virginia Anayasasından yararlanılmıştır. Şöyle ki, Virginia Haklar Bildirisinin 6. maddesinde, vergilendirme ile ilgili şu hükümler bulunmaktadır: Hiç kimse "... kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınamaz..." 4 Temmuz 1776'da on üç koloni bağımsızlığını ilan etmiştir. 1778 tarihinde, İngiliz Parlamentosu bir kanun çıkararak, dış ticaretin düzenlenmesi dışında sömürgelerdeki halkın rızası alınmadan vergi konulamayacağını kabul etmiştir⁶⁵⁴.

Bağımsızlık ilanından sonra, 1777'de bir kongre düzenlenerek ilk örgütlenme biçiminin bir konfederasyon olarak kabul edildiği ifade edilmiştir. Kongrenin kabul ettiği konfederasyon maddeleri 1781 yılında bütün devletler tarafından kabul edilmiştir. Konfederasyonun 4. maddesi, üye devletlerin kendi sınırları içinde vergilendirme yetkileri olduğu, 6. maddesinde (f.3) Birleşik Devletler Kongresinin vergi anlaşmaları yapmak yetkisine sahip olduğu belirtilmesine karşın 9. maddesinde Kongrenin vergi anlaşması yapma yetkisine bir sınırlandırma getirilmiştir⁶⁵⁵. Amerikan bağımsızlık bildirisinin akabinde kabul edilen konfederasyon maddelerinde mali özgürlüğe vurgu yapılmıştır.

Ancak konfederasyonun en zayıf noktası vergilendirme yetkisinin olmayışıdır. Devletler, konfederasyonun bütçesine kendi ülkelerindeki işgal edilmiş arazilerin değerleri ile orantılı olarak katkıda bulunacaklardı. Ancak devletler arasındaki mali ilişkilerde başarılı sonuçların alınamamasından dolayı 17 Eylül 1787 yılında Federal

⁶⁵³ Dareste, s. 27; Erkin, (2015), s. 29-30; Çağan, (1982), s. 22.

⁶⁵⁴ Güriz, s.70; Çağan, (1982), s. 23.

⁶⁵⁵ Dareste, s. 32; Çağan, (1982), s. 23.

Anayasa (Birleşik devletler Anayasası) kabul edilerek federal devletin ve federe devletlerin vergilendirme yetkisini ayrıntılı olarak düzenlemiştir⁶⁵⁶. Konfederasyon sisteminde Kongrenin vergilendirme yetkisi hazineye gönüllü katkılarla sınırlı iken yeni anayasa ile Kongreye kendi egemenliği ile orantılı olarak tam mali egemenlik hakkı verilmiştir⁶⁵⁷.

Amerika Birleşik Devletleri Anayasa'nın 1.m 8. fıkrasına göre, Kongre vergi, harç, resim ve dolaylı vergi koymak ve toplamak yetkisine sahiptir. Fakat Kongre'nin vergilendirme yetkisi sınırsız değildir. Anayasaya göre, doğrudan vergilerin eyaletler arasında paylaşılması gerekmektedir. Ayrıca vergilendirme içeren diğer bir deyişle vergi koyan kanunlar Kongre'de kabul edilmeli ve tüm federe devletlerde yeknesak uygulanmalıdır. Farklı sosyo ekonomik seviyede olanların farklı vergilendirilmeleri veya farklı nevi vergiler veya gelirin kaynakları arasında farklılıklar yaratan vergi kanunları coğrafi anlamda bir farklılık yaratmadığı sürece yeknesak ilkesine aykırı olmamaktadır⁶⁵⁸.

Brownlee'ye göre Amerikan vergilendirme yetkisi genel hatlarıyla dört aşamadan oluşmaktadır; Anayasanın ilanı ile başlayan ilk dönem, Amerikan vergilendirme sisteminin oluşum dönemi (1789-1916) olarak ifade edilir. Dolayısıyla ABD'nin modern vergilendirme sistemi Amerikan Anayasası'nın 1788'de onaylanması ile doğmuştur. Anayasa milli vergilendirme sisteminde kalıcı etkileri olan bir otorite ortaya koymuştur. Bu güç federal hükümete dolaylı ve doğrudan vergilendirmeye ilişkin açık ve geniş yetkiler sağladığı gibi aynı zamanda bireylerin doğrudan vergilendirilmesine yönelik çeşitli sınırlandırmalar getirmiştir. Bu sınırlandırmaların federal vergi sistemi, federal devlet ve federe devletler ile mahalli idareler arasında vergi gelirin dağıtılması üzerinde büyük bir etkisi bulunmaktadır⁶⁵⁹. Brownlee ikinci dönemi (1916-1941), demokratik dönem olarak adlandırmış ve bu dönemde sanayileşmenin devlete daha fazla demokratikleşme için baskı yarattığı, bunun da devletin doğrudan vergilendirme yoluyla federe devletler ve mahalli idarelerde oluşan

⁶⁵⁶ Çağan, (1982), s. 24.

⁶⁵⁷ W. Elliot Brownlee, **Federal Taxation in America a Short History**, Cambridge: Santa Barbara Woodrow Wilson International Center And Cambridge University Press, 2004, s. 13.

⁶⁵⁸ Gülşen Gedik, **Amerikan Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınlan No. 243, 2009, s. 1017.

⁶⁵⁹ Brownlee, s. 13.

sosyal tansiyonu ve gelir dağılımındaki ciddi adaletsizliği azaltmaya yönlendirdiği görülmektedir. Üçüncü dönem olarak vergilendirmede kolay finans döneminin (1941-1980) temelinde vergi gelirlerini artırmak için geniş halk kesimlerinin vergilendirilmesi öngörülmüştür. Dördüncü ve son dönem ise muhafazakar meydan okuma olarak isimlendirilmiştir. Bu dönem de kendi içinde Reagan Devrimi Dönemi (1980-1986), Eskinin Canlandığı Dönem (1986-2000) ve Eskiye Tehdit Eden Dönem (2000-..) dönemi olarak ayrılmıştır⁶⁶⁰.

ABD Anayasası'nın 1. maddesine göre Birleşik Devletler Kongresi Temsilciler Meclisi ve Senatodan oluşur ve Anayasada yer alan tüm yasama yetkileri Birleşik Devletler Kongresi'ne aittir. Amerika Birleşik Devletler Kongresi'nin devletin ortak savunmasını yapmak, halkın refahını sağlamak, kamu borçlarını ödemek, vergi, resim ve harç koyma yetkisine sahip olduğu ifade edilmiştir⁶⁶¹.

Günümüz Amerika'sında vergilendirme yetkisine ilişkin anayasal düzenlemeler şu şekildedir; Anayasanın 1/8 maddesinin 7. bendinde ise gelirleri arttırmaya yönelik bütün yasa tasarıları Temsilciler Meclisi'nde hazırlanacağı fakat Senatonun diğer yasa tasarılarında olduğu gibi, vergi ihdas eden yasalarda da değişiklik önerebileceği veya bu tasarıları aynen kabul edebileceği hükme bağlanmıştır. Vergi yasaları, her eyaletin halkı tarafından iki yılda bir seçilen Temsilciler Meclisi tarafından hazırlanmaktadır⁶⁶².

Amerika Birleşik Devletleri'nde yürütme organı Başkan tarafından belirlenen Bakanlıklar ve sekreterlerden oluşmaktadır. Anayasa vergilendirme yetkisini, federal devletin yasama organı olan ve temsilciler meclisi ile Senatodan oluşan Kongre'ye vermiştir. ABD'de vergilendirme, "münhasır" yasama yetkileri arasındadır. Anayasada yasama organından yürütme organına yetki devrine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Yasama organı vergileme yetkisini devredemeyeceği gibi kullanmaktan da vazgeçmez kuralı bulunmaktadır. Ayrıca, yargı organları yasama organının

⁶⁶⁰ Brownlee, s. 58.

⁶⁶¹ The World Book Encyclopedia, s.19.

⁶⁶² About America, **The Constitution of The United States of America With Explanatory Notes Adapted From The World Book Encyclopedia**, 2004, s. 21-28. <https://usa.usembassy.de/etexts/gov/constitution.pdf> (04.09.2018)

vergilendirme yetkisini Anayasaya uygun olarak kullanıp kullanmadığını denetleyebilir fakat bu yetkinin yerindeliliğini inceleyemezler⁶⁶³.

ABD’de federal sistemin bir sonucu olarak ikili bir egemenlik anlayışı söz konusudur ve federe devletler federe devlete Anayasa ile verilmemiş olan yetkilere sahiptirler. Vergilendirme yetkisinin federal devletle federe devletler arasında bölüşümünde rekabet sistemi geçerlidir. Bu bakımdan federe devletler, federal devletle aynı yükümlü ve vergi konuları üzerinde vergilendirme yetkisi kullanabilirler⁶⁶⁴.

ABD Anayasası maddesi 3/2’ye göre, vergilendirme yetkisi konusunda federe devletler arasındaki yetki paylaşımında mülklik ilkesi geçerlidir ve Federe devletler kendilerine tanınan vergisel konularda, yer bakımından yetkilidirler. Federe devletler arasında yer bakımından uyuşmazlık çıktığı hallerde konu uyuşmazlığın çözümleneceği merci Federal Supreme Court’tur. Birleşik devletlerde Anayasa’yı yorumlama konusunda nihai yetki Yüksek Mahkeme’ye aittir. Yüksek Mahkeme, Anayasa’nın herhangi bir bölümü ile çatışan federal, federe devlet veya mahalli bir yasayı kaldırabilir⁶⁶⁵.

4.3 Fransa’daki Gelişimi

Fransız devrimi öncesi merkezi bir krallık olmasına rağmen derebeylik tam olarak ortadan kaldırılamamıştı⁶⁶⁶. Devrim öncesi derebeyliklerin söz söyleme hakları ve özellikle de vergilendirme konusunda yetkileri bulunmakta olduğu gibi kiliselerinde yetkileri görülmekteydi. Kral, savaş gibi olağanüstü durumlarda vergilendirmeye ilişkin konularda, derebeyi ve din adamlarından oluşan Genel Meclis’in onayına başvururdu. Genel Meclis bu görevini 14. yüzyıldan 16. yüzyıla kadar düzenli olarak sürdürmüştür⁶⁶⁷.

16. Yüzyıldan ve özellikle 1614 yılından sonra Genel Meclis Fransız Devrimi’ne kadar hiç toplanmaması kralların vergilendirme yetkilerini sınırsız olarak

⁶⁶³ Çağan, (1982), s. 58-59.

⁶⁶⁴ Çağan, (1982), s. 61.

⁶⁶⁵ <https://usa.usembassy.de/etexts/gov/constitution.pdf> (04.09.2018)

⁶⁶⁶ Fahir Armaoğlu, **Siyasi Tarih 1789-1960**, 2. Baskı, A.Ü.S.B.F. Yayını, Ankara: Sevinç Matbaası, 1973, s. 7.

⁶⁶⁷ Hazın Atif Kuyucak, **Bütçe**, İÜİF Yayını, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1952, s. 18; Çağan, (1982), s. 24.

kullanmaya başlamalarıyla beraber soylular ve din adamlarının dışındaki halk ağır bir vergi yükü altına girdi⁶⁶⁸.

Bu dönemde Kral Louis, ağır bunalım içindeki Fransız Maliyesi'ni düzene sokmak ve asillerden vergi alabilmek amacıyla Genel Meclisi yeniden toplantıya çağırmak zorunda kaldı. Fakat Genel Meclis yeni konacak vergileri reddetmekte ve krala meclis onayı olmaksızın hiçbir vergi koyamayacağını da bildirmekteydi. Böylece, kralın vergi reformuyla başlayan 1789 Fransız İhtilali, asillerin ve kilisenin vergilendirmeye ilişkin sahip olduğu yetkileri ve vergi imtiyazlarını kaldırmıştır⁶⁶⁹.

1789 Fransız Devrimi ile burjuvazi ve halk soylulara karşı mücadeleden galip çıkıp Fransız Ulusal Meclisi'ni ilan etmiş ve hemen ardından İnsan ve Yurttaşlık Hakları Bildirisi hazırlanıp yayımlanmıştır⁶⁷⁰. Bu bildiriye vergilendirmeye ilişkin iki madde yer almıştır⁶⁷¹: 13. maddeye göre, *“Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır”*. 14. maddeye göre, *“Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır”*. 13. madde vergide genellik ve eşitlik ilkelerini, 14. madde ise, vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkelerini hükme bağlamıştır. Verginin belirliliği, kanuniliği, genelliği ve eşitliği ilkeleri 1791 Anayasası'ndan sonra 1793, 1795, 1814, 1830, 1848, 1945 Anayasalarında da yer almış ve vergilendirme yetkisinin sınırları oluşturulmaya çalışılmıştır⁶⁷².

İnsan ve Yurttaşlık Hakları Bildirisi'nde doğrudan vergilendirmeye ilişkin hükümler yanında dolaylı olarak vergilendirmeye ilişkin hükümler de vardır. Bildiriye ifadesini bulan milli egemenlik demokrasi, insan hak ve özgürlükleri, eşitlik, adalet,

⁶⁶⁸ Çağan, (1982), s. 24.

⁶⁶⁹ Uluatam ve Methibay, s. 22.

⁶⁷⁰ Nihat Bulut, **Feodaliteden küreselleşmeye ekonomik iktidar siyasal iktidar ilişkisi**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2003, s.105-111.

⁶⁷¹ Çağan, (1982), s. 25.

⁶⁷² Arıkan, (1994), s.41.

hürriyet, hukuk devleti gibi kavramlar, vergilendirme yetkisi ile doğrudan ilişkili kavramlardır⁶⁷³.

1946 Fransız Anayasası'nda vergilendirme yetkisi münhasıran parlamentoya aitken yürütmenin bu alanda herhangi bir düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Ancak gelişen süreçle vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin Parlamento'yu fazla meşgul etmesinden dolayı 17 Ağustos 1948 tarihli bir kanunla yürütmeye belirli sınırlarda düzenleme yetkisi verilmiştir. Böylece yürütme organı da sınırlı da olsa vergilendirme yetkisine sahip olmuştur. Ancak bu sınırlı yetkinin bazı durumlarda meydana gelebilecek sorunları ortadan kaldırmak amaçlı 1958 Anayasası'nda bazı değişikliğe gidilerek vergilerin parlamento tarafından her yıl onaylanması şartı getirilerek yürütmenin düzenleme alanı genişletilmiştir⁶⁷⁴.

Fransız Anayasası'nın 34. maddesi kanunların, yasama organı olarak Ulusal Meclis ve Senato'dan oluşan Parlamento tarafından yapılacağını belirterek kanun konusu olan düzenlemeler arasında her çeşit verginin konusunu, oranını ve tahsil yöntemlerinin belirlenmesini hükme bağlamıştır. Anayasanın 24. maddesine göre, azami 577 üyeden oluşan Millet Meclisi'nin üyeleri tek dereceli seçimle seçilirken azami 348 üyeden oluşan Senato'nun üyeleri iki dereceli seçimle seçilir. Senato, ülkedeki yerel yönetimlerin temsil etmektedir. Anayasanın 34. maddesine göre, her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsil biçimlerinin belirlenmesi yasanın konusunu oluşturmaktadır⁶⁷⁵.

Fransa'da yürütme organı, Fransız Anayasası'nın 38. maddesinin 1. fıkrasına göre, vergilendirmeye ilişkin kararname çıkarabilir. Ancak Anayasa'nın 34. maddesine göre, vergilendirme yetkisini münhasır yasama alanı içinde saydığından kural olarak kararnemelerle vergi konulmasına olanak yoktur. Anılan maddede yürütme organının hükümet programını uygulamak amacı ile sınırlı bir süre için, normalde yasanın düzenleme alanına giren önlemleri kararname ile almak konusunda Parlamento'dan izin isteyebileceği düzenlenmiştir. Danıştay'ın görüşü alındıktan sonra

⁶⁷³ Bahtiyar Akyılmaz, **Milli Egemenlik Kavramının Gelişimi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.1-2, C.1, ss. 213-222, 1998, s. 219.

⁶⁷⁴ Arıkan, (1994), s. 42.

⁶⁷⁵ Çağan, (1982), s. 82-83. http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/FRANSA_ANAYASASI.pdf (09.09.2018)

Bakanlar Kurulunca çıkarılan Kararnameler, yetki kanununda öngörülen süre içinde parlamentonun onayına sunulmazlarsa hükümsüz olurlar. Yetki kanununda öngörülen sürenin dolması ile kararnameler ancak kanunla değiştirilebilir. Yayımlandıkları tarihte yürürlüğe girerler fakat onanmalarına ilişkin yasa tasarısı, yetki veren yasanın öngördüğü tarihten önce Parlamento'ya sunulmazsa geçersiz hale gelir. Kararnameler ancak açık şartlarla onanabilir. Kararname için öngörülen sürenin geçirilmesinden sonra, kararnameler ancak yasama alanına giren konuları düzenleyen yasalarla deęiştirilebilir⁶⁷⁶.

Anayasa yürütme organına bütçenin yürürlüğe konması ile ilgili yetki de vermiştir. Parlamento, hükümet tarafından kendisine sunulan bütçe tasarısı hakkında 75 gün içinde karar vermezse, hükümet tasarı hükümlerini kararname ile yürürlüğe koyabilmektedir. Ayrıca hükümet, parlamentodan vergi tarh ve tahsili için izin ve yetki istemek durumundadır. Yürütme organı vergi ile ilgili yetkilerini kanunlarla belirtilen sınırlar içinde kullanmaktadır⁶⁷⁷.

4.4 Almanya'daki Gelişimi

Kıta Avrupası tarihine baktığımızda, Almanya'da ve Avusturya'da derebeylik rejimi diğer kara Avrupası devletine göre daha uzun sürmüştür. Derebeylerin vergilendirme yetkileri yoktu ve gelirleri daha çok mülk gelirlerinden kaynaklanmaktaydı. 16. Yüzyılın yarısından sonra Prensler, derebeyleri üzerinde vergileme yetkilerini kabul ettirerek düzenli biçimde vergi koymaya başlamışlardır. Prenslerin koyduğu bu vergiler derebeyleri ve din adamlarından oluşan bir meclis tarafından onaylanmaktaydı⁶⁷⁸. Bu durumla görüyoruz ki Almanya'da da Fransa da olduğu gibi benzer bir onay mekanizmasının varlığı söz konusudur.

16. yüzyılın sonlarına doğru köylülerin ağır bir şekilde vergilendirilmiştir. Bu ağır vergi yükünden sonra köylüler ve şehir halkı 1525'te topluca mücadeleye başlayarak gerçekleştirilmesini istedikleri 12 maddelik programın 8. maddesinde '... tarh edilen vergilerin ağırlığından şikayetçiyiz. Bu köylülerin servetlerini

⁶⁷⁶ Çağan, (1982), s. 84. http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/FRANSA_ANAYASASI.pdf (09.09.2018)

⁶⁷⁷ Çağan, (1982), s. 84.

⁶⁷⁸ Çağan, (1982), s. 26.

kaybetmelerine yol açmaktadır. Bundan ötürü, senyörlerin sözü geçen mal mülkü inceleyerek adil vergi tarh etmelerini ve böylece aldığı ücrete layık olan herkesin boşu boşuna çalışmamasını istiyoruz' talebinde bulunmuşlardır⁶⁷⁹.

Alman birliği 19. yüzyılda oluşturulabilmiştir. Bu yüzyılda köylülerin esirlikte kurtulmalarından ve kişi özgürlüklerinin sağlanmasından sonra 1789'da sona eren feodal rejimde uygulanan vergi sisteminden farklı bir sistem ihtiyacı doğmuştur. Yeni dönemde idare edenlerin keyfi hareketlerine ve müdahalelere karşı korumaya kabiliyeti bulunmayan vergi yükümlülerinin kişisel durumlarının gözönünde bulundurulmadığı, doğrudan doğruya mal üzerinden yapılan çeşitli gelirler üzerinden alınan aynı vergilendirme gelişmiştir⁶⁸⁰.

1834 yılında Alman devletleri arasında gümrük birliği (Zollverein), 1871 yılında da Alman İmparatorluğu kurulmuştur. Alman birliğinin kurulmasından sonra en önemli sorunlardan birisi, İmparatorlukla imparatorluğa bağlı eyaletler arasında vergilendirme yetkisi bölüşümü olmuştur. 1879 yılında Parlamento, kabul ettiği "Frankenstein kuralı" ile İmparatorluğun sağlayacağı gümrük vergisi tutarını yılda yüzotuz milyon mark ile sınırlandırmış ve bunu aşan miktarlar eyaletlere devredilmiştir⁶⁸¹.

Birinci Dünya Savaşından sonra mali yapıda, 1919 Erzberger mali reformu ve 1920 Weimar Anayasası'nın kabulü ile köklü değişiklikler yapılarak merkeziyetçiliğe geçiş yapılmıştır. Merkeziyetçilik için atılan ilk adım, 10 Eylül 1919'da Reich Maliye İdaresi hakkında çıkarılan kanundur. 13 Aralık 1919 tarihli Reich Vergi Usul Kanunu ile tüm Reich vergileri için geçerli olan yeknesak bir vergi usulü yürürlüğe konmuş ve Reich Sayıştay'ı, aynı yıl içinde vergi meselelerinde en yüksek karar organı olarak göreve başlamıştır. Cumhuriyet dönemi öncesinin aksine vergilendirme yetkisi asli olarak merkezi federal devlettedir. Bu dönemde vergilendirme yetkisine sahip üç yapı bulunmaktadır. Bunlar; merkezi federal devlet, eyaletler ve mahalli idarelerdir⁶⁸².

⁶⁷⁹ Nihat Falay, **Maliye Tarihi**. Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 49.

⁶⁸⁰ Schmolders, G. **Alman Vergi Sistemi** (1), Çev. İ. Hakkı Ülkmen, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, (A.Ü.S.B.F.D.) C.8, S.1, ss. 111-127, 1953, s. 113.

⁶⁸¹ Çağan, (1982), s. 26-27.

⁶⁸² Schmolders, s. 21.

Almanya’da bu vergilendirme sistemi ikinci dünya savaşına kadar küçük çaplı değişikliklerle devam etmiştir.

İkinci dünya savaşından mağlup çıkan Almanya, geçici olarak mali egemenliğini ve vergilendirme yetkisini yitirmiş ve bu yetkiler 1945-1949 arasında Berlin’deki İşgal Devletlerinin Kontrol Komitesine geçmiştir. Almanya’da 1949 yılında Bonn Anayasası’nın kabulü ile federal bir devlet yapısı yeniden kurulmuştur. Yeni Anayasa gerek federal devlete gerek federe devletlere vergilendirme yetkisi vermiştir; ancak federe devletlere bırakılan vergiler üzerindeki yasama yetkisi federal devlete aittir. Federe devletlerin sadece tarh, tahakkuk ve tahsil gibi idari yetkileri bulunmaktadır⁶⁸³.

Günümüz Almanya’sına gelindiğinde ise, Federal devlet yapısı ile örgütlenen Almanya’da federal ve federe devletlerin ayrı egemenlik alanları vardır. Bunun sonucu olarak da farklı yasama organlarına sahiptirler. Federal yasama görevi olan Anayasa organları, Federal Meclis (Der Bundestag) ile Federal Konsey’dir⁶⁸⁴.

Almanya Anayasası’nın 70. maddesine göre federe devletler; federal devletin yetkileri tek tek sayılan yetkileri dışında kalan alanlarda yasama yetkisine sahiptir ancak vergilendirme yetkisi Anayasa’nın münhasır yasama yetki konularından farklı olarak ayrıca düzenlenerek Anayasa’nın 105. maddesinde vergi, türlerine göre ayırım yapılmıştır⁶⁸⁵. Vergi türlerinde yapılan ayırımla, gümrük ve mali tekeller konusunda münhasır yasama yetkisi Federasyon’a bırakılmıştır. Öte yandan vergilerin gelirlerinin tamamen veya kısmen federal devlete ait olması veya Federasyon topraklarında eşdeğer yaşam koşullarının sağlanması veya hukuki ve ekonomik birliğin muhafazası bir federal düzenlemeyi gerektirdiği hallerde vergilendirme alanında yasama yetkisi Federasyon’a bırakılmıştır⁶⁸⁶.

Federal devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa’nın 106. maddesinde belirtilen ve gelirlerinin bir kısmını ve tamamını federal devlete bıraktığı vergiler yanında

⁶⁸³ Çağan, (1982), s. 27.

⁶⁸⁴ İsmail Can, **Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**, Maliye Dergisi S.145, 2004, ss. 37-96, s. 38.

⁶⁸⁵ Can, s. 41-42.

⁶⁸⁶ <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf> (06.09.2018)

Anayasa'nın 72. maddesindeki koşulların gerçekleşmesi ölçüsünde de söz konusu olmaktadır. Federal Almanya'da uygulanan vergilerin dikkate değer bir bölümü bu kapsam içine girmektedir. Bu vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi vs. denebilir ki, bu kapsam geniş tutulduğunda vergilendirmede yeknesaklığın ve eşitliğin daha yaygın olarak sağlanması olanağı doğmaktadır⁶⁸⁷.

Alman hukukunda, vergi kanunları Anayasa'nın doğrudan doğruya vergilendirme yetkisini düzenleyen hükümlerine (m.105-108) uygun olarak çıkartılmakta ve vergi kanunlarının Anayasanın diğer hüküm ve ilkelerine uygunluğu, Federal Anayasa Mahkemesi tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Bu bakımdan vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları, Anayasa Mahkemesi kararları ışığında belirtilmektedir denilebilir. Ayrıca vergilendirme yetkisi Anayasada bulunan temel haklar açısından da sınırlandırılmaktadır⁶⁸⁸.

Almanya'da yürütme görevini, Federal Cumhurbaşkanı ile Federal Başbakan yönetimindeki Federal Hükümet (Der Bundesregierung) ile Federal Cumhurbaşkanı (Der Bundespräsident) yerine getirmektedir⁶⁸⁹. Almanya'da çeşitli konularda yürütme organına vergilendirme konusunda yetki verilmiştir. Örneğin, 14.06.1961 tarihli kanunla Avrupa Ekonomik Topluluğunun gereklerine daha süratle uyum kurabilmek için, hükümete gümrük vergisi oranlarını değiştirme yetkisi verilmiştir. Bir diğer örnekte ise, 08.06.1967 tarihli Ekonominin İstikrar ve Gelişmesini Teşvik Kanunu'nda, kamu maliyesini konjonktür politikasının gerekleri ile uyumlu kılma amacıyla, yürütme organına tüzükle düzenleme yetkisi verilmiştir⁶⁹⁰.

Kısacası Almanya'da yürütme organı, tüzükler çıkartılarak kanunları değiştirilebilmekte, yasama ve yürütme arasındaki uyuşmazlık durumunda özel yasama durumu ilan ederek Federal Meclisin onayı olmadan kanunlar çıkarabilmekte ve aslında genel düzenlemeler yapmamaları gereken idari tüzüklerle geniş kapsamlı düzenlemeler

⁶⁸⁷ Çağan, (1982), s. 68.

⁶⁸⁸ Çağan, (1982), s. 68-69.

⁶⁸⁹ Can, s. 41.

⁶⁹⁰ Çağan, (1982), s. 70-71.

yapmaktadırlar⁶⁹¹. Vergilendirme alanında yürütme organına yetki veren kanunda yetkinin kullanım amacının ve düzenleme yetkisinin vergi muafılığı, vergi iadesi, oran artırılması, indirilmesi gibi araçlarla kullanılabilmesinin belirtilmesi gerekir⁶⁹². Düzenleyici hükümler bakımından, vergi idaresi, eyalet mali makamları veya belediye ile köylere ait yetkilerle ilişkili olması durumunda Federal Konsey'in onayının alınması şartı getirilmiştir. (Anayasa m. 108)⁶⁹³.

Almanya'da federe devletlerin vergilendirme yetkisi konusunda idari yetkilerin bölüşümünü düzenleyen Anayasa'nın 108. maddesi, federal vergi idaresinin yetki alanı dışında kalan vergilerin federe devletlerin vergi idareleri tarafından yönetileceğini öngörmektedir⁶⁹⁴.

⁶⁹¹ Adil Özkol, **Almanya'da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi**, A.Ü.H.F.D., C.26, S.3, 1969, ss.131-148, s.148.

⁶⁹² Çağan, (1982), s. 71.

⁶⁹³ <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf> (06.09.2018)

⁶⁹⁴ Çağan, (1982), s. 73.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRME ALANINDA YÜRÜTME ORGANINA VERİLEN YETKİLERİN YARGISAL DENETİMİ

Genel Olarak

Kuvvetler ayrılığı ilkesi ile Yasama, Yürütme ve Yargı organlarının kendi işlevleri dışında birbirlerinin alanlarına ve kararlarına müdahale edememeleri prensibi oluşmuştur. Ve bir işlemin hangi organ tarafından yapıldığına bakılarak tabi olacağı hukuki rejim belirlenir. Bu bağlamda Yasama, Yürütme ve Yargı organlarınca yapılmış işlemler, yapıldıkları organın ismi ile nitelendirilirler. Dolayısıyla, “idari makam” sadece idare cihazı içinde yer alan idari birimlerden ibarettir ve yasama ya da yargı organlarının idare işlevine ilişkin yapmış oldukları işlemler, bunların idari makam olarak kabul edilmemeleri nedeniyle idari işlem olarak nitelendirilmezler.

Hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu, demokratik toplumlarda yönetimin, kendini hukuk kuralları ile bağlı kabul etmesi, bu kuralların dışına çıktığında ise hukuki yaptırımın söz konusu olmasıdır. Hukuk devleti ilkesini sağlayan bir başka husus da idarenin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Bu hem, yürütmenin hukuk kurallarına uymasını sağlayacak hem de idare edilenleri idarenin keyfi davranışlarına karşı koruyacaktır.

Çalışmada yürütme organı tarafından vergileendirme alanında gerçekleştirilen işlemlerin hukuki kimliğinin tespiti açısından “idari işlem” kavramı, nitelikleri ve özellikleri üzerinde durulmuş ayrıca yürütme organının işlemlerinin hangilerinin yargısal denetime tabi tutulabileceği incelenmiştir.

Öncelikle idari işlem ve yargısal denetim kavramları çeşitli yönleri itibarıyla ele alınacak, sonrasında 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği öncesi Kanununun, vergileme alanında Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin yargısal denetimi inceleme konusu yapılacaktır. Akabinde yargısal denetim, halihazırda uygulanmakta olan Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi nezdinde üzerinde durulacaktır.

1 İdari İşlem Kavramı

İdari yargılama usulü hukukunun en önemli kavramlarından biri olan idari işlem için, bilimsel ve yargısal içtihatla tek ve herkesçe kabul edilen bir tanımlaması bulunmamaktadır. ERKUT'a göre hukuki işlemler, hukuki değerle sonuç doğurmak amacıyla yapılan irade açıklamalarıdır⁶⁹⁵. İdari işlemi ise, idare tarafından yapılan hukuki tasarruflar olarak kısaca tanımlayabiliriz. Ancak daha çok idari yargılama hukukunda iptal davasının konusu olan idari işlem, idari usul hukukunun gündeme gelmesiyle, idari işlem yapma sürecindeki usul açısından da ele alınmaya başlanmış ve unsurları belirlenmiştir⁶⁹⁶. İdari işlem genel olarak şu şekilde tanımlanabilir; idari bir kuvvet ve devlet yetkisi ile işlem yapan makamlarca, kamu yararını gerçekleştirmek adına hukuksal alanda bir sonuç çıkaran, hukuka uygunluğa dayalı, icrai, tek yanlı ve yargı denetimine tabi işlemdir⁶⁹⁷.

Hukuki işlem, ehliyetli bir hak sahibinin hukuki bir sonuç meydana getirmek; başka bir deyişle, bir hukuki durum doğurmak, var olan bir hukuki durumu değiştirmek veya ortadan kaldırmak için yaptığı irade açıklamasıdır. Bu bakımdan idari işlemler de her şeyden önce bir hukuki işlemdir⁶⁹⁸. Ancak yasalarda bir idari işlem tanımı bulunmamaktadır. Yargı organlarının baktıkları davalarla ilgili olarak idari işlemi tanımlamak yoluna gittikleri, kimi durumlarda da bu tanımlar arasında farklılıklar olduğu da gözlenmektedir. Örneğin, Anayasa Mahkemesi'ne göre, idari işlem "kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması" gereken işlemdir. Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştay'a göre ise idari işlem, "kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflardır⁶⁹⁹. Kamu hukuku alanında hukuki işlemlerin en belirgin şekli olan idari işlemler, idari faaliyetlerin hukuksal temelini oluşturan işlemlerdir. İdari işlemler, hukuki sonuçlar ortaya çıkarma amacı güden irade

⁶⁹⁵ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Matbaası, 1990, s. 9.

⁶⁹⁶ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s. 23.

⁶⁹⁷ Atay, 438-440; Gözler, (2009), s. 618-621.

⁶⁹⁸ Bahtiyar, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 359.

⁶⁹⁹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Genel Esaslar (C.1)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s. 419.

açıklamalarından oluşurlar. Ve bu özellikleri, tıpkı hukuki işlemler gibi bunları maddi hareket ve fiillerden ayırır. Kısacası, idari işlemler özünde bir hukuki işlemdir. Fakat, idari işlemi meydana getiren iradenin, hukuki işlemlerinden farklı özellikler içermesi; her iki işlemin de farklı hukuki statülere tabi olmasını gerektirmektedir⁷⁰⁰. İdari ve hukuki işlemler, iradi faaliyetler neticesinde meydana gelmekteyken; idari ve hukuki eylemler, iradi faaliyetlerden soyutlanan bir olayı, bir hareketi, ve tutumu ifade ederler. Başka bir deyişle, irade, eylemlerde dış yaşamda değişiklik ortaya çıkarmaya yöneldiği halde; işlemlerde, hukuk alanında bir değişiklik yapmaya yönelmiştir⁷⁰¹.

İdari işlemin tanımlanması, bazı idari usul kanunları dışında, kanunla yapılmamış; daha çok içtihatla gelişmiş olduğu için, herkesin üzerinde anlaştığı tek bir idari işlem tanımına varılamamıştır. Ancak tüm bunlara rağmen idari işlem idare hukukunun en önemli kaynaklarından biridir⁷⁰². Gerek Türk hukukunda gerekse Alman hukukuna kaynaklık eden Fransız idare hukukunda, “idari işlem” uzun süre tanımlanmamıştır ancak daha sonra bizde de olduğu gibi iptal davası bağlamında ele alınmıştır. Uzun süre idari makam tarafından, idare işlevi içinde alınan karar olarak tanımlanan idari işlemin yorumlanmasında, Duquitt ekolünün önemli katkıları olmuştur. Bu ekole göre, kamu hukukuyla ilgili hukuki işlem ve devletin faaliyetleri “maddi” ve “şekli” açıdan değerlendirilmelidir. Bu bakış açısı ile Fransız öğretisinin idari işlemle ilgili yaklaşımlarını şu şekilde ifade edebiliriz; ilk olarak, idari işlem **maddi** anlamda, bir idari usul içinde kişiselleştirilmiş bir karardır. İkincisi, işlem **organik** açıdan ele alınacak olursa idari işlem, bir devlet organı tarafından, somut bir ifadeyle bir idari makam tarafından yapılan işlemdir. Üçüncüsü, **fonksiyonel** olarak idari işlem, idari makamın sadece kamu hukuku alanındaki faaliyetleriyle ilgilidir. Ve son olarak idari işlem **biçimsel** bakımdan idari makamın, hukuki durumları etkileyen işlemleridir⁷⁰³. O halde idari işlem, idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerin, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan veya belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın

⁷⁰⁰ Erkut, s. 9.

⁷⁰¹ Erkut, s. 11.

⁷⁰² Lütfi Duran, **İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular**, Ankara: Başbakanlık Basımevi, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, 17-18 Ocak 1998, s. 26-27.

⁷⁰³ Akyılmaz, s. 27-29.

kişi veya onlara ait nesnelere hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır⁷⁰⁴.

İdari işlemi, idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olarak tanımlayabiliriz. Bu tanımla, idari işlemin de bir hukuki işlem olarak, biri “irade açıklaması”, diğeri “hukuki sonuç” olmak üzere iki unsuru vardır. Ancak bu iki unsur bir araya geldiği takdirde idari işlem kurulmuş olur. Fakat idarenin her işlemi bir idari işlem niteliği kazanmamaktadır bu bakımdan özel hukuk tüzel kişilerinin de bazı işlemleri “idari işlem” niteliğinde olabilmektedir⁷⁰⁵. Kısacası, idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik her irade açıklaması bir “hukuki işlem”dir; fakat bir idari işlem değildir. Çünkü, idarenin bazı işlemleri idare hukukuna değil, özel hukuka tabidir ve bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıklara adli yargıda bakılmaktadır. İdarenin bu tür işlemlerine “idarenin özel hukuk işlemleri” denilmektedir⁷⁰⁶.

İdarenin yaptığı hukuksal işlemlerin büyük bir bölümünü idari işlemler oluşturmaktadır. İdari işlemler, tek yanlı hukuksal işlemlerdir; bunlar, idarenin iradesini açıklaması ile hukuksal sonuçlarını doğururlar; karşı tarafın iradesini açıklamasına gerek yoktur. İdari işlemler birel olabileceği gibi, genel nitelikte düzenleyici bir işlem de olabilir⁷⁰⁷. Düzenleyici idari işlemler, genel ve kişilik dışı olan idari işlemlerdir. Bu tür işlemler maddi kriter bakımından yani içerik bakımından kanunlara benzerler. İdare, düzenleyici idari işlemlerle normlar koyabilmektedir⁷⁰⁸. Birel idari işlemlerin içeriği kuralsaldır; önceden yasalarla, ya da idari kurullarla düzenlenmiştir⁷⁰⁹. İdari işlemin belirlenmesinde iki öge esas alınmaktadır. Bunlardan organik öge, işlemin idare bütününe dahil bir kuruluş, organ veya makam tarafından yapılmasını ifade ederken, maddi öge ise işlemin idare hukuku alanında yürütülen bir faaliyete ilişkin olmasını ifade etmektedir. Bir işlemin idari işlem olarak kabul edilmesi için, idari bir makam tarafından yapılmasının genellikle kabul edildiğini belirten Danıştay’a göre, TBMM Başkanlığı’nca TBMM’nde görev yapan personel hakkında tesis edilen işlemler

⁷⁰⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 362.

⁷⁰⁵ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, 19. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2017, s. 264-265.

⁷⁰⁶ Gözler ve Kaplan, (2017), s. 265-266.

⁷⁰⁷ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar C.1**, (2014), s. 363.

⁷⁰⁸ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2018, s. 248.

⁷⁰⁹ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar C.1**, (2014), s. 363.

“fonksiyonel açıdan idari nitelik” taşımaktadır. İdari işlemin belirlenmesinde işlevsel ögenin ağırlık taşıdığı öğretide de kabul edilmektedir⁷¹⁰.

1.1 İdari İşlemin Diğer Kamu Hukuku İşlemlerinden Ayırt Edilmesi

İdari işlem sadece” kamusal idarenin süjeleri” olan “idari makam” larca yapılır. Fransız hukukunda “idari otorite” kavramı ile ifade edilen idari makam, bir taraftan “kamu gücü” nü, diğer taraftan kamu gücünü kullanan organı anlatmaktadır. O halde idari işlem ancak, kamu gücü kullanma yetkisine sahip olan makam tarafından yapılabilir. Ancak idari işlem, sadece “idare” tarafından yapılmaz. İdari makam tarafından üstlenilmesi ya da böyle bir yetkiye sahip olmaları halinde idare dışındaki yetkili kişiler de idari işlem yapabilirler. Buna karşın idarenin her yaptığı işlem idari işlem değildir. Her iki durumda da idari işlemin ayırdedici özelliği “kamu gücü” kullanılarak yapılmasıdır⁷¹¹.

İdari işlemlerin diğer kamu hukuku işlemlerinden ayrılması konusunda idari işlemi maddi ve organik kriterler olarak incelersek şunları söyleyebiliriz; idari işlem, yasama işlemi ve yargı işlemi, bu işlemleri yapan organlardan tamamen bağımsız olarak, bu işlemin içeriklerine göre, yani maddi mahiyetlerine göre tanımlanarak birbirinden ayrılmaktadır. Buna göre, yasama işlemi maddi mahiyetine göre “kural-ışlem” niteliğindedir. İdari işlem ise “sübjektif işlem” niteliğindedir. Yargı işlemi ile ise, devlet kendisine sunulan bir hukuki sorunu çözer. Yani yargı işlemi hukuki uyumsuzlukları ve hukuka aykırılık iddialarını çözümleyen ve karara bağlayan bir devlet işlemidir⁷¹². Organik/şekli mahiyetine göre idari işlem, bu işlemi yapan organa ve bu işlemlerin yapılış şekillerine göre tanımlamakta ve tasnif etmektedir. Bu ayırıda işlemin niteliği, yani onun genel, soyut, bireysel olmasının hiçbir rolü yoktur. Bu kriterde yasama organının kendine has yaptığı işlemler yasama işlemi; idarenin kendine has yaptığı işlemler idari işlem, aynı şekilde yargı organlarının kendine ait yaptığı işlemler yargısal işlemlerdir⁷¹³.

⁷¹⁰ Gözübüyük ve Tan, İdare Hukuku Genel Esaslar C.1, (2014), s. 363.

⁷¹¹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 362-363.

⁷¹² Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, C.1, Bursa: Ekin Yayınları, 2009, s. 618-619.

⁷¹³ Gözler, (2009), s. 620.

1.1.1 Yasama İşlemleri

Yasama organının, kuvvetler ayrılığı esasına göre, diğer iki devlet organından farklı konumu ve işlevi olduğu; faaliyetlerinin de ayrı bir hukuksal statüye tabi tutulması gerektiği kuşkusuzdur. Bu bağlamda, yasama organını gerek siyasi açıdan gerekse özyönetimleri açısından özerk ve bağımsız olmaları, bunların faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları işlemlerin de kendine özgü ve farklı bir hukuksal statüde ele alınmasını gerektirir. Ancak, bu faaliyetlerin her zaman yasama fonksiyonu dolayısıyla gerçekleştirildiği söylenemez. Bu nedenle de yasama fonksiyonuna ilişkin işlemler ile parlamento organına ait işlemler olarak ayrılmaktadır⁷¹⁴.

Yasama organı ile İdare'nin birbirinden ayrılması oldukça kolaydır çünkü, Anayasalar, Yasama Organını açık bir biçimde tanımlar ve saptarlar. 1982 Anayasası'nın 7. maddesine göre, Yasama Organı Türkiye Büyük Millet Meclisi'dir. TBMM'nin işlemleri (kanunlar, iç tüzükler, kararlar) organik açıdan idari-icrai kararlar değildir. Yasama organı, meclisin yönetimine ilişkin kararlar almakta yani kimi işlemler yapmaktadır. Bununla birlikte, organik açıdan TBMM'nin bir organı olduğu, idare organına ve onun hiyerarşisine bağlı olmadıkları için bu makamlar organik anlamda idari makam sayılmazlar. Bu nedenle işlemleri de organik açıdan idari olmayıp, yasama işlemlerinin bir türünü oluştururlar ve "yasama işlemi" olarak kabul edilirler⁷¹⁵.

Kural olarak, yasama işleminden çıkan işlemler yasama işlemi, idare organından çıkan işlemler ise idari işlemdir. Buna göre, idare organından çıkan bir işlem, maddi açıdan yasama işlemine benzese, yani genel, soyut, objektif, olsa bile, bu işlem bir yasama işlemi değil, bir idari işlemdir. Çünkü bu işlem yürütme organından çıkmaktadır. Örneğin, tüzük, yönetmelik gibi yürütme organının düzenleyici işlemleri genel, soyut ve objektif işlemlerdir; yani maddi açıdan yasama işlemlerine benzerler ama idare organından çıktıklarına göre organik açıdan bir idari işlemdir. Buna karşılık; yasama organınca yapılmış bir işlem, maddi açıdan idari işleme benzese bu işlem

⁷¹⁴ Erkut, s. 73.

⁷¹⁵ İsmet Giritli, Perteve Bilgen ve Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku (İdare Kavramı-Hukuka Bağlı İdare-Takdir Yetkisi- Olağanüstü Durumlar-Türkiye'nin İdari Yapısı- Kamu Personel Yönetimi-Kamu Malları-Kolluk-Kamu Hizmeti- İdari İşlemler- İdari Sözleşmeler)**, 5. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2012, s. 6-7.

yasama işlemidir. Ancak bazı durumlarda parlamentoların, başkanlık veya başkanlık divanı gibi idare organlarından çıkan işlemler, yasama işlemi niteliğinde değil, idari işlem niteliğindedir. Bunlara “yasama organının idari işlemleri” denilmektedir⁷¹⁶.

Maddi açıdan yasama işlemi ve (kanun) ile idari işlemi birbirinden ayırmak kolaydır. Maddi açıdan kanun Devlet tarafından konulmuş, genel, nesnel ve soyut olmayan tüm kurallar, yani Devlet kaynaklı tüm kural işlemlerdir. Bunlar, yeni bir hukuksal durum yaratan ya da yürürlükteki kuralı değiştiren/kaldıran kanun, tüzük, yönetmelik gibi hukuksal işlemlerdir. Buna karşılık idari işlemler, sübjektif ya da koşul işlemler biçiminde işlemlerin kişisel uygulamalarıdır. Bu bakımdan, tüzükler ve yönetmelikler, organik açıdan idari olmakla beraber, maddi açıdan kanun olmaktadır⁷¹⁷.

Yukarıda ifade edildiği gibi yasama organına ait işlemleri ikiye ayırmıştık. Bunlardan yasama fonksiyonuna ilişkin işlemler; yasama organının varlık sebebi yasama fonksiyonunu gerçekleştirmektir ki, bu bakımdan yapmış olduğu işlemlere yasama işlemleri denir. Yasama işlemleri, sadece doğrudan doğruya yürütülenler değil yasama faaliyetlerinin tamamlayıcısı niteliğindeki faaliyetler de bu kapsamda mütalaa edilmektedir. Dolayısıyla gerek doğrudan doğruya gerekse tamamlayıcı ve yardımcı nitelikte görünen yasama fonksiyonuna ilişkin işlemler, yasama işlemi olarak kabul edilmektedir⁷¹⁸. İkinci ayırım ise, parlamento organına ait işlemlerdir. Türk hukukunda, parlamento organlarınınca yapılan ve idare işlevine ilişkin olan işlemlerin iptal davasına konu oluşturacağı konusunda görüş birliği bulunmaktadır. Nitekim, yasama organının, meclislerin, iç hukukuna ilişkin faaliyetleri dışında, idare alanına ilişkin yapmış olduğu işlemlerin idare hukuku ilkeleri ile bağlı olduğu; hatta meclis başkanlık divanlarının yönetmelik ve talimatname adını taşıyan işlemlerinin de idari işlemlerin hukuksal denetimine tabi tutulmasının mümkün olduğu öğretide kabul edilmektedir⁷¹⁹.

Türkiye’de yasama organının idari işlemleri olarak; TBMM’nin sadece bireysel idari işlemleri (kararları) değil, düzenleyici işlemleri, yani yönetmelikleri de bir “idari

⁷¹⁶ Gözler, (2009), s. 620-621.

⁷¹⁷ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 7-8.

⁷¹⁸ Erkut, s. 73.

⁷¹⁹ Erkut, s. 75.

işlem” dir ve idari yargının yargısal denetimine tabidir. Yasama işlemleri ile TBMM Başkanlığının idari işlemlerini birbirinden ayırmak gerekir. Bunları birbirinden ayırmada yine organik kriter yardımcı olmaktadır: Yasama işlemleri kural olarak TBMM Genel Kurulundan çıkan işlemlerdir. TBMM Başkanlığının idari işlemleri ise, TBMM Başkanlığından, TBMM Başkanlık Divanından veya TBMM Genel Sekreterliğinden çıkan işlemlerdir. Bununla birlikte TBMM’nden çıkan her işlem idari işlem değildir⁷²⁰.

1.1.2 Yargı İşlemleri

Yargı ve İdare organlarını ayıran tek ölçüt yoktur. Fransa’da mahkemeler, kanun koyucunun amacını araştırmakta ve bu amacı bularak çeşitli karinelere bakarak karar vermektedirler. Bu kararların genel çizgisi, maddi ölçüte öncelik tanınması, organik (biçimsel) ölçütün yardımcı olarak kullanılmasıdır⁷²¹.

Adli ve idari yargı düzenlerinin birbirlerine eşit ama bağımsız olması esas, idari yargı hakimlerinin, adli yargı hakimlerinin faaliyetleri hakkında bir denetim yetkisine sahip olmadıkları sonucunu da içermektedir. Doğal olarak, bu kural yargısal işlemler için de geçerlidir. Ancak, yargı mercilerinin bütün kararları bu nitelikte olmayıp, idare işlevini ilgilendirenleri de bulunmaktadır ki, bunlar maddi anlamda işlemlerdir⁷²². İdari işlemlerle, yargı işlemlerini birbirinden ayırmak için, organik ayrımın yetmeyeceğini; çünkü, yargı organlarının her zaman yargılama yapmadıklarını, maddi açıdan idari işlemler de yaptıkları görünmektedir⁷²³.

Gerçekten de yargı fonksiyonu ile ilgili olmayan işlemlerin, yargıçlardan kurulu organlar ya da mahkemeler ve hatta sadece yargıçlar tarafından yapılması, bunların yargısal işlem sayılmasına dayanak oluşturmaz. İdare işlevine ilişkin olarak yapılan işlemler, hangi makam tarafından yapılırsa yapılsın, idari işlem sayılarak, idari yargının denetimine tabi olmak gerekir. Nitekim, yargı mercilerinin sırf mahkeme

⁷²⁰ Gözler, (2009), s. 624-625.

⁷²¹ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 8-9.

⁷²² Erkut, s. 79.

⁷²³ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 9-10.

olmalarından dolayı ve bu sıfatla yaptıklarından ayrılabilen örneğin, özyönetim gibi faaliyet ve işlemleri idari faaliyet ve idari işlem teşkil eder⁷²⁴.

Yargı işlemi, yargı organlarından çıkan ve hukuki uyumsuzlukları karara bağlayan bir işlemdir. Yargı işlemi ve İdari işlem organik kritere göre ayrılır. Yani, yargı işlemi yargı organlarından, idari işlem idari makamlardan çıkan bir işlemdir. Dolayısıyla şöyle özetleyebiliriz, bir idari makamdan çıkan bir işlem, maddi kriter bakımından (yani içerik bakımından) yargı işlemine ne kadar benzerse benzesin bir yargı işlemi değil bir idari işlemdir. Bir idari makamdan çıkan bir işlem, hiçbir zaman yargı işlemi olamaz. O halde bir işlemin yargı işlemi olabilmesi için o işlemin bir yargı organınca yani bir mahkemeden çıkması gerekmektedir⁷²⁵. Yargı organları 1982 Anayasası'nın üçüncü kısmının üçüncü bölümünde düzenlenmiştir yüksek mahkemeler ve bunlara tabi ilk derece mahkemelerinden ibarettir⁷²⁶. O halde, bu mahkemeler tarafından yapılan işlemler, kural olarak "yargı işlemi"dirler. Buna karşılık, bir yargı organından çıkmayan bir işlem, maddi bakımdan yargı işlemine benzese bile, yani bir hukuki uyumsuzluğun veya bir hukuka aykırılık iddiasının çözümü hakkında verilirse; "iddia-tespit-müeyyide" aşamalarını içerse bile, hiçbir zaman bir "yargı işlemi" olamaz⁷²⁷. Yargı işlemi, bir kanunu bir uyumsuzluğa kesin hüküm oluşturan bir kararla uygulayan işlemdir. Ancak yargı organı tarafından alınan ve bu özelliği göstermeyen işlemler ise, maddi bakımdan yargı işlemi değildir⁷²⁸. Bu bakımdan, yargı mercilerinin kurulması, kaldırılması; yargı çerçevelerinin, görevlerinin ve hizmet esaslarının belirlenmesi; yargıçların özlük işleri, atamaları, emekli edilmeleri gibi konulardaki işlemler, yargı yerleri ve yargıçlarca yapılırsa da yargı kamu hizmetine ve dolayısıyla idare işlevine ilişkindir. Dolayısıyla bu tür işlemler, yargılama faaliyetlerine tamamen yabancıdır ve ondan bağımsız olarak idare işlevi içinde düşünülme ve ele alınmak gerekir⁷²⁹.

İdari işlem ve yargı işlemi ayrımında istisna olarak yargı organlarından; "idari işlem" niteliğinde bazı işlemler bulunmaktadır; bu istisnaları ise maddi kritere göre,

⁷²⁴ Erkut, s. 79.

⁷²⁵ Gözler, (2009), s. 624-625.

⁷²⁶ <http://www.anayasa.gen.tr/yargiorgani.htm> (16.09.2018)

⁷²⁷ Gözler, (2009), s. 626.

⁷²⁸ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 9-10.

⁷²⁹ Erkut, s. 79.

yani bu işlemlerin hukuki uyumsuzlukların çözümüne ilişkin olup olmadıklarına göre belirlenmektedir. Dolayısıyla, idari işlemi, yargı işleminden ayırt etmek için elverişli ölçüt organik kriterdir. Sonuç olarak yargı işlemi, yargı organlarından çıkan ve hukuki uyumsuzlukları ve hukuka aykırılık iddialarını karara bağlayan bir işlem olarak tanımlamak uygun olur. Buradan da anlaşıldığı gibi bu tanımda hem organik hem de maddi kriter kullanılmıştır. Dolayısıyla, bu tanımda, organik kriteri yerine getirmekle birlikte, maddi kriteri yerine getirmeyen işlemler bir yargı işlemi değil idari işlemdir. Açıkçası, yargı organlarının hukuki uyumsuzlukların ve hukuka aykırılık iddialarının çözümüne ilişkin olmayan işlemleri, “yargı işlemi” değil, “idari İşlem”dir. Bu bağlamda bu tür işlemlere “yargı organlarının idari işlemleri” niteliğindedir denilmektedir⁷³⁰.

1982 Anayasası, yargı yetkisinin, “bağımsız mahkemeler” tarafından kullanılacağını hükme bağlamıştır. Yargı, bir organlar topluluğu olup, bu topluluğu oluşturan ise bağımsız mahkemelerdir. 1982 Anayasasının 138. maddesi, bağımsız mahkemelerden ne anlaşılması gerektiğini hükme bağlamıştır. Buna göre bağımsız mahkemeler; yargı yetkisinin kullanılmasında, hiçbir organ, makam, merci veya kişinin kendilerine emir ve talimat veremeyeceği, kararlarının, yasama yürütme, yargı, idare ve diğer kişileri bağlayacağı, görevlerinde bağımsız ve teminata sahip hakimlerden meydana gelen kuruluşlardır. Dolayısıyla, yargı kuruluşları ile idari kuruluşlar da çok net bir şekilde birbirinden ayrılabilir⁷³¹.

1.1.3 Yürütme İşlemleri

Devletin temel organlarından biri olan yürütme organından çıkan bütün işlemler kural olarak idari işlemdir. İdari işlemin diğer devlet işlemlerinden ayrılması konusunda esas aldığımız organik kritere göre, bir işlemin idari işlem olarak nitelendirilmesi için yürütme organının hangi makamından çıktığının bir “önemi yoktur. İdari işlemin nitelendirilmesinde maddi kriter, yani işlemin içeriği, konusu, amacı, vs. kural olarak rol oynamaz. Örneğin bir idari işlem, eğitim, sağlık, kolluk, tarım, sanayi, ticaret, çevre gibi konulara ilişkin olabileceği gibi, ülkenin genel siyaseti, milli güvenlik, milli istihbarat, yurt savunması, diplomasi gibi konulara ilişkin de olabilir. Bir

⁷³⁰ Gözler, (2009), s. 629.

⁷³¹ Reşit Gürbüz, s. 2.

idari işlemin düzenleme yaptığı konu, onun niteliği üzerinde belirleyici değildir⁷³². Yürütme işlemlerinin uygulayıcısı olan idare; yasama ve yargı organları dışında, başında hükümeti oluşturan münferit bakanların yer aldığı ve Devlet tüzelkişiliğini temsil eden bir yapıdır⁷³³.

Yürütme hukuki işlemleri bakımından idare kavramı içinde kabul edilir. İdare işlevinin hukuk yaratma ya da kural koyma yetenek ve yeterliliğinin bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla yürütme işlevine oranla sahip olduğu özellikler bakımından da ayrı görüşler bulunmaktadır. Bu bağlamda, kimi yazarlar idare işlevinin, yasama organınca alınan kararların uygulayıcısı olarak kabul ederken; bazılarınca da kanunların uygulanması idare işlevinin tamamını değil, sadece bir kısmını oluşturur. Çünkü yargı ve yasama fonksiyonları dışındaki her türlü faaliyet idare işlevinin konusu içindedir. Günümüzde idarenin, kanunları uygulamaktan kanunları koymaya kadar geniş bir faaliyet ve hareket alanına sahip olduğu kabul edilmektedir⁷³⁴.

İdari işlemlerin hükümet tasarruflarından ayrılması konusunu istisna kapsamında incelersek; konusu itibariyle özellik gösteren bazı işlemlerin “idari işlem” niteliğinde olmadığı ve bundan dolayı yargı organları tarafından denetlenemeyecekleri ileri sürülmektedir. Bu tür işlemleri ifade etmek için Fransız hukukunda “actes de gouvernement” (hükümet tasarrufları) tabiri kullanılmaktadır. Aynı şekilde Türkçede bu tür işlemler için “hükümet tasarrufları” tabiri yerleşmiştir. Türkiye’de “hükümet tasarrufları” kategorisine giren işlemler vardır ve bu işlemler bir idari işlem değil, bir hükümet tasarrufudur ve bir idari işlem olmadıklarından dolayı da bunlara karşı dava açılmaz. Bu işlemlerden yürütme organının yasama organı ile olan ilişkileri çerçevesinde yaptığı işlemler; Bakanlar Kurulunun güvenoyu alması, hükümetin parlamento tarafından denetlenmesi, yani gensoru ile düşürülmesi, meclis soruşturmasıyla Başbakanın veya bir bakanın yüce divana gönderilmesi vs. işlemler de idari işlem niteliğinde değildir. Burada görüldüğü gibi organik kriter bunların idari

⁷³² Gözler, (2009), s. 645.

⁷³³ Reşit Gürbüz, s. 3.

⁷³⁴ Erkut, s. 62-63.

işlem olmadığını göstermeye yeter kriterdir çünkü bu işlemler yürütme organından değil yasama organından çıkmaktadır⁷³⁵.

Son olarak belirtmek gerekir ki, Anayasamızda kendilerine karşı dava açılmayacağı belirtilen işlemlerin, Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemlerin, Yüksek Askeri Şura Kararlarının, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kararlarının hükümet tasarruflarıyla bir ilgileri yoktur. Kendilerine karşı dava açılmayan bu işlemler, bir idari işlem niteliğindedir. Ancak Anayasa açıkça hükümler koyarak bu işlemlere karşı yargı yolunu kapatmıştır. Eğer Anayasada böyle hükümler olmasaydı, bu işlemlerin hepsine karşı dava açılırdı. Oysa hükümet tasarruflarına dava açılmamasının sebebi, bir pozitif hukuk kuralı değil, bu işlemlerin “idari işlem” niteliğinden mahrum olmalarıdır⁷³⁶.

1.2 İdari İşlemin Nitelik ve Özellikleri

İdari işlem, idari merci ve makamların idare fonksiyonları ile ilgili, kamu hukuku alanında tesis ettikleri tek yanlı, doğrudan uygulanabilir nitelikte bir hukuki tasarruftur⁷³⁷. İdari işlemler hem özellik yönünden hem de öğeleri yönünden özel hukuk işlemlerinden farklıdır. İdari işlemin özelliklerinden biri tek yanlı olmasıdır. İşlemin tek yanlılığı nedeniyle özel hukuktakinin tersine, taraflar arasında iradelerin eşitliği değil, kamusal iradenin üstünlüğü esastır. İdari işlemlerin, tek yanlı irade açıklamasıyla ilgililerin isteyip istemediğine bakılmaksızın, hukuksal sonuç doğurması idare hukukunu özel hukuktan ayıran en önemli faktörlerden biridir. İdari işlemler ancak kamu yararı için yapılır. İdari işlemlerin yapılması hem yapanlar hem de içerik yönünden önceden düzenlenmiş kurallara bağlıdır. Özel hukukta olduğu gibi taraflar idari işlemin içeriğini saptamada serbest değildirler. Ayrıca her idari işlemin yasal dayanağının bulunması ve yasaya uygun olarak yapılması gerekmektedir. Bu nedenle idari işlemler, yargı yerlerince ya da idari üstlerce bozulmadığı sürece, geçerli sayılır.

⁷³⁵ Gözler, (2009), s. 645-653.

⁷³⁶ Gözler, (2009), s. 655-656.

⁷³⁷ Abdullah Tekbaş, **Türk Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararları**, Türk İdare Dergisi, S: 437, Aralık 2002, s.46.

İdari işlemlerin başka bir aracıya gerek kalmadan uygulanabilir olması yani icrai olması gerekmektedir⁷³⁸.

1.2.1 İdari İşlemin Tek Yanlılığı

Özel hukuktakinin aksine iradenin eşitliği değil, kamusal iradenin üstünlüğü söz konusudur. İdarenin ilgililerin rızasının olup olmadığına bakmaması tek yanlı olarak işlem tesis etme zorunluluğu ve ayrıcalığı onun kamu yararına dönük faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için öngörülmüştür. Aksi takdirde kişisel çıkarlarla, kamu yararının eşit düzeyde kabul edilmesi gerekirdi⁷³⁹. İdari işlemler, yetkili makamın tek yanlı irade açıklamasıyla yaptıkları işlemlerdir. Çok yanlı işlemlerde, hukuki ilişkinin taraflarının rızaları, karşılıklı uyuşan irade açıklamaları ile hukuki tasarruf oluşur. Tek yanlı işlemlerde ise rızası aranmaksızın işlemin muhatabı, işlemi yapanın iradesi ile işlemle belirlenmiş bulunan düzenlemeye uymaya zorlanır. Buna göre çok yanlı işlemler, kendisine tabi olan kişilerin rızalarını dikkate almadan zorla kendilerine uygulanır. Birinci durumda işlemdeki düzenleme, işlemin faili durumunda bulunan ilgililerin müşterek rızasından doğmaktadır. İkinci durumda ise işlem, tabi olan kişi ya da kişilerin rızaları aranmaksızın işlemi yapan tarafın iradesinin sonucudur⁷⁴⁰.

Tek yanlılık, taraflara ilişkin bir ilke olup, işlemin yapılması aşamasında idare dışında ya da birden çok kişi ya da kurumun ve kuruluşun katılmasını içermemektedir. “Tek yanlılık, kavram olarak tek bir irade açıklaması”, bir başka irade bulunmadan hukuksal sonuç doğurma anlamına gelmektedir. Ancak tek bir idare açıklaması, işlemin tek bir kişi ya da makam tarafından yapılmasını değil, işlemin yöneldiği kişinin iradesinin önemli olmadığını, asıl olarak idare ya da onun adına hareket edenlerin iradesinin doğrudan hüküm doğurmasını göstermektedir⁷⁴¹. İşlemin tek yanlılığında önemli olan, ortaya çıkan hukuki sonucun sadece tek bir iradenin ürünü olmasıdır ki, bu durum hukuki bir ilişkinin iki tarafın iradesinin uyuşması ile kurulacağı şeklindeki genel kurala da istisna oluşturmaktadır. Bu bakımdan, tek yanlı işlemler, tek bir irade

⁷³⁸ Gözübüyük ve Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar C.1*, (2014), s. 367-368.

⁷³⁹ Oğuz Sancakdar, *İdare Hukuku (Teorik Çalışma Kitabı)*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2012, s. 327.

⁷⁴⁰ Murat Sezginer, *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.37.

⁷⁴¹ Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk, *İdare Hukuku*, 8. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2017, s. 1075.

açıklaması ile hukuksal durumlar yaratabilen işlemlerdir ve bunlar tarafından birbirlerine karşı olan ilişkilerini belirlemezler⁷⁴².

İdari işlemin tek yanlı oluşu, yani “ilgilisinin kabulüne bağlı olmadan hukuki sonuç doğurması”, yükümlendirici işlemlerde açık bir şekilde tespit edilebilir. Ancak burada hemen şu soru akla gelir: ilgilinin işlemle doğacak hukuki sonucu önce istemesi, sonra da kabul etmesini gerektiren yararlandırıcı işlemlerde acaba idareye yöneltilmiş bulunan istek ve işlemin sonradan kabulü, sözleşme hukukundaki icap-kabul şeklinde değerlendirilebilir mi? İlgilinin talebi üzerine kendisine verilen ruhsat veya izin üzerine yapılan bir atama işlemi gibi, yapılabilmesi için mutlaka ilgilinin rızası ya da talebi gerekli işlemler, çok taraflı işlem olarak nitelendirilebilir mi? Bu konuda, idari işleme muhatabın rıza göstermesi ya da işlemin yapılışından önce talebinin bulunması, işlemi çok yanlı işlem, sözleşme şekline sokmaz⁷⁴³. İşleme, ilgilisinin iradesinin kısmen de olsa katılımını ifade eden “mutabakat üzerine yapılan” tek yanlı işlemlerde kişinin iradesi ya da iradeyi harekete geçirmekte ya da idarenin oluşumunda ona fikir vermektedir. Bu irade işlemin yapılışındaki “temel irade” olmaktan çok, işlemin yapılış sürecinde, tek başına hukuki etkisi bulunmayan usuli işlemlerden birisini oluşturan iradedir⁷⁴⁴.

Tek yanlılık; kamu gücü ile birey arasındaki eşitsizliği ve kamusal iradenin üstünlüğünü, kamusal iradeye ilişkin ayrıcalıklı bir yetkiyi ifade eder. İdari iradenin birçok kişi ya da organ tarafından hazırlanması onun tek yanlılık özelliğini değiştirmez. Tek bir kişi ya da organın iradesi değil, tek bir irade açıklaması söz konusudur⁷⁴⁵.

İdarenin tek yanlı işlemleri ile Türk hukukunda farklı kavramlar kullanılmadığı görünmektedir. Örneğin, yargı kararlarında “İdarenin tek yanlı aldığı kararlar, yani idari işlemler” den söz edilmekte veya idari işlem idarece kamu hukuku uyarınca “tek taraflı olarak tesis edilen ve re’sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruf” biçiminde tanımlanmaktadır. Kısacası, idari karar deyimi, en yaygın biçimde, idarenin bireysel hukuki durumlarda değişiklik yapan tek yanlı işlemleri için kullanılmaktadır. Türk

⁷⁴² Erkut, s. 13.

⁷⁴³ Sezginer, s. 37.

⁷⁴⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 366-367.

⁷⁴⁵ Sancakdar, s. 327.

hukukunda, iptal davasına konu olabilmeleri açısından “idari karar” ile “icrai karar” deyimleri arasında bir farklılık olmadığı kabul edilmektedir⁷⁴⁶. Tek yanlı işlemlerdeki kurucu iradeyi oluşturan taraf bir ya da daha çok kişi veya makamdan meydana gelebilir ki, bu durum işlemin tek yanlılığını etkilemez ve sadece tek yanlı iradenin oluşması ve açıklaması bakımından önem taşır. Hukuk düzeninde, çok yanlı işlemlerde mutlaka iki ya da daha çok taraf bulunmasına karşılık, tek yanlı işlemlerde sadece tek tarafın varlığı ile işlem hukuki değer kazanabilmekte ve üçüncü kişiler böyle bir işlem karşısında yalnızca “ilgili” ve “muhatap” sıfatı ile hareket edebilmektedirler⁷⁴⁷.

Yürütme organının işlemleri tek yanlı işlemlerden kollektif işlemler grubuna girmektedir. Kollektif işlemler, bir idari organ ya da kurulda söz sahibi durumundaki birden fazla kişinin, aynı konuda ve aynı amaçla, belirli bir hukuki sonuç yaratmak için mensubu buldukları idari organ ya da kurul adına açıkladıkları kollektif ve tek yanlı bir irade sonucunda oluşarak, hüküm ifade eden işlemlerdir⁷⁴⁸.

Tek yanlı bu hukuki işlemler, idarenin iradesini açıklaması ile hukuksal sonuçlarını doğururlar; karşı tarafın iradesini açıklamasına gerek yoktur. İdari işlemler bireysel olabileceği gibi, genel nitelikte düzenleyici bir işlem de olabilir. Bireysel idari işlemlerin içeriği kuralsaldır; önceden yasalarla ya da idari kurullarla düzenlenmiştir. Örneğin, bir kimseye vergi salınmasında olduğu gibi⁷⁴⁹.

1.2.2 İdari İşlemin Kanuniliği

İdari işlemlerin hem kanuni bir dayanağı ve hem de hukuka uygun olması idari işlemin kanuniliği karinesini ifade eder. Aksi belirlenip ispat edilinceye kadar hukuksal geçerliliğini sürdürürler. İdari işlem kamu gücü kullanılarak yapılır. İdarenin yaptığı işlem, kendisine kamu gücü kullanma yetkisi veriyorsa idari işlemdir. İdarenin açıkladığı iradede kamu gücü kullanma yetkisi yoksa bu işlem özel hukuk usullerine göre yapılan ve idari işlem kabul edilmeyen bir tasarruftur⁷⁵⁰.

⁷⁴⁶ Gözübüyük ve Tan, İdare Hukuku Genel Esaslar C.1, (2014), s. 369-370.

⁷⁴⁷ Erkut, s. 20-21.

⁷⁴⁸ Erkut, s. 23; Tekbaş, (2002), s.46.

⁷⁴⁹ Tekbaş, (2002), s. 47.

⁷⁵⁰ Sancakdar, s. 327-328.

İdare tarafından tek-yanlı olarak alınan idari işlemlerin hukuka uygun olduğu varsayılır. Buna “hukuka uygunluk karinesi” denir. Hukuka uygunluk karinesi, sadece bireysel idari işlemlere, yani kararlara değil, düzenleyici idari işlemlere de uygulanır. Bu bakımdan hukuka uygunluk kriterinin dört sonucu vardır⁷⁵¹:

- a) İdari karar, hukuki sonuçların hâkim kararına ihtiyaç olmaksızın, yargısal denetimden önce, derhal ve kendiliğinden doğurur.
- b) Bir idari işlemde dolayı ortaya uyuşmazlık çıkarsa, dava açılması gereken taraf idare değil, işlemin muhatabı olan özel hukuk kişisidir.
- c) İdari davalarda ispat yükü, idareye değil, dava konusu olan işlemin hukuka aykırı olduğunu iddia eden özel kişiye aittir. Aksi mahkeme kararıyla tespit edilmedikçe, idarenin kararı hukuka uygun olarak kabul edilir.
- d) İdari işleme karşı dava açılması kural olarak o işlemin uygulanmasını durdurmaz.

İdari işlemin icrai nitelikte olması, aksi ispat edilinceye kadar idari işlemin hukuka uygun kabul edilmesini gerektirir. Bu bakımdan idari işlemler “kanunilik karinesi”nden yararlanırlar. Başka bir ifadeyle idari işlem, açılan bir iptal davası sonucu iptal edilinceye ya da yapılan başvuru üzerine veya idare tarafından kendiliğinden geri alınıncaya kadar “kanuni dayanağa sahip”, “hukuka uygun” kabul edilir⁷⁵². Bu nedenle idari kararlar, araya hukuka uygun olduklarına dair bir yargı kararı girmeksizin, ilgililer üzerinde doğrudan etki gösterirler. Ancak idari kararlar, yargı kararları gibi kesin hüküm gücüne sahip olmadıkları için ilgililerce bunların hukuka aykırılıkları ileri sürülebilir ama böyle bir ileri sürme olmadan veya böyle bir ileri sürmeye rağmen iptal edilmeden önce dahi, idari kararlar ilgililer üzerinde etki ve sonuçlarını doğururlar⁷⁵³.

İdarenin idari işlemlerinin kamu yararının gerçekleştirilmesi dışında bir amacının olması söz konusu değildir. Bundan dolayı kamu yararına yönelik işlemler hukuka uygun addedilir. Söz konusu işlemin düzenleyici veya bireysel mahiyette olması belirtilen husus üzerinde etkili olmaz. Aksi mahkeme kararıyla sabit olununcaya kadar işlemin hukuka uygun kabul edilmesine, idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden

⁷⁵¹ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, 15. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2012, s. 120-121.

⁷⁵² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 367.

⁷⁵³ Günay, s. 124-126.

yararlanması denilmektedir. Dolayısıyla bu karinenin aksi, işlemin ilgilisi tarafından ispatlanmalıdır. Bu ilke kanunların anayasaya uygunluğu karinesine benzetilebilir. Nasıl ki, yürürlüğe girmiş bir kanun Anayasa Mahkemesinde iptal edilinceye kadar anayasaya uygun addedilir ve hükümleri bağlayıcıdır. Aynı mantıkla hareket edildiğinde, kanunlar gibi kamu yararı gözetilerek tesis edilen idari işlemler aksi mahkeme kararıyla sabit oluncaya kadar ilgilileri açısından bağlayıcıdır ve içeriği anlamında hukuka uygundur⁷⁵⁴.

İdari işleme karşı dava açılmasının o işlemin yürütülmesini durdurulmaması kuralının bazı istisnaları vardır bunları iki gruba ayırabiliriz⁷⁵⁵:

- a) Vergi Davaları: şüphesiz bir kanun, bir idari karara karşı yapılan başvurunun o işlemin yürütülmesini durduracağını öngörebilir. Bu durumda, bu işleme karşı dava açılınca o işlemin yürütülmesi durur. Örneğin, 6 Ocak 1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. fıkrasına göre, “*vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.*”
- b) Yürütmeyi Durdurma Kararı: İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) 27/2. fıkrasına göre “Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler”.

1.2.3 İdari İşlemin Uygulanabilirliği (İcraîliği)

Kural olarak idari işlemler uygulanabilir işlemlerdir. Bir idari işlemin uygulanabilmesi için herhangi bir yargı kararına gerek yoktur. Her idari işlem aleyhine

⁷⁵⁴ Atay, s. 439-440.

⁷⁵⁵ Gözler, (2009), s. 680; Gözler, (2012), s.121.

iptal davası açılmaz. Bir idari işlemin icrailik niteliği kazanması ile iptal davasına konu yapılıp yapılmaması ayrı hukuki sonuçlar olup, “icrailik” özelliği bizatihi işlemin niteliği bakımından, “etkinlik” ise işlemin üçüncü kişiler üzerinde doğurduğu hukuki sonuçlar bakımından önem taşımakta ve daha çok “menfaat” koşulunu ilgilendirmektedir. İşlemin kesin olması ile işlemin uygulanmaya hazır olması anlaşılır. Kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde etkisini gösterdiği işlemler icrai niteliktedir⁷⁵⁶. İdare, getirmiş olduğu hak ve yükümlülükler ile çeşitli hukuki sonuçlar ve etkiler doğurmak suretiyle hukuk düzeninde değişiklikler yaratmak amacını güder ki, bu amacını gerçekleştirmek için yaptığı işlemler icrai özelliğe sahiptir. Bu bağlamda kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca başka bir işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler icrai nitelik taşıyan işlemlerdir⁷⁵⁷. İdarenin tek yanlı irade açıklaması ile hukuki sonuç doğuran işlemleri için “icrai işlem”, “etkili işlem”, “idare edilenlerin hukukunu etkileyen işlem”, “kesin ve yürütülmesi gerekli işlem” gibi kavramlar kullanılmıştır. Bu belirlemelerdeki ortak yön, iptal davasına konu teşkil edilebilecek olan idari işlemin ortaya konulmasıdır⁷⁵⁸.

Bir önemli husus da şudur, idarenin iradesinin “var olan hukuk düzeninde yeni bir takım hukuksal sonuçlar yaratmak yönünde oluşması”, tek başına, işlemde “icrailik” özelliğinin varlık kazanmasında yeterli olabilmektedir. Hukuksal durumlarda yeni birtakım etkiler yaratabilme gücüne sahip olmaları, icrai işlemlerin diğerlerinden ayırt edilmesinde gözetilen en önemli kriteri oluşturmaktadır. Diğer yandan idarenin kamu gücü ve kudretini kullanarak yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk karinesine sahip oldukları yönündeki genel idare hukuku ilkesinin sonucu, icrai nitelikte bir işlem, idarenin sahip olduğu re’sen icra yetkisinin getirdiği ayrıcalıktan yararlanır⁷⁵⁹.

Özel hukukta bir kişi icrai nitelikte bir karar gerçekleştirmek istediğinde iki tür hukuki yola başvurmaktadır. İlgili ya diğer bir özel hukuk kişinin rızasını almak ya da yargıcın müdahalesini talep etmek zorundadır. Birinci durumda, kişi diğer bir kişi veya kişilerle bir sözleşme yapar. Bu ise sözleşmenin hükümleri uygulanabilirliği açısından

⁷⁵⁶ Sancakdar, s. 328.

⁷⁵⁷ Erkut, s. 119.

⁷⁵⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 367-368.

⁷⁵⁹ Erkut, s. 119-120.

bir karardır. Burada taraflar yaptıkları sözleşmenin esaslı unsurlarında mutabık kalmalıdır. İkinci durumda eğer kişi diğerinin rızasını almazsa, yargıcın yardımına başvurması gerekir. Bu konuya ilişkin örnek ise ev sahibinin kiracıyı evden çıkartması gösterilebilir. Kiracının kiralanan yerde kalma gibi bir isteği varsa malikin yargıçtan kiracının evden çıkarılmasını istemekten başka seçeneği yoktur. Buna karşılık idarenin, idari etkinliklerini yerine getirirken ne ilgililerin rızasına ne de yargıcın müdahalesine ihtiyacı vardır. Bu anlamda özel hukuktaki durum ile idari işlem arasındaki farkı, malikin evinden kiracıyı hukuka uygun nedenlere dayanarak çıkarmasıyla bir yabancıyı ülkeden çıkartılması örneğiyle somutlaştırmak mümkündür. Malik kiracıyı evden çıkarırken yargıca başvururken, idare bir yabancıyı sınır dışı etmek istediğinde ise bu kararı kendi alır ve uygular⁷⁶⁰.

Bu mukayeseli durumda alınan kararların hukuka uygunluk açısından yargı denetimine tabi olduğunu unutulmamalıdır. Özel hukukta yargıç icrai nitelikte karar alabilmekte ve önceden müdahalede bulunabilmekte iken idare hukukunda ancak karar alındıktan sonra alınan kararın hukuka uygunluğunu denetlemek için müdahalede bulunabilmektedir⁷⁶¹.

İcrailele kast edilen husus, işlemin hukuki etkisidir. İşlemin yürürlüğe girmesi, kesin olması, kişinin menfaatini ihlal etmesi gibi hususlar, işlemin İcraileliği ile ilgili değil; işlemin, iptal davasına konu olup olmadığı ile ilgili hususlardır. İdari işlemler icrai özelliğini, yapıldıkları anda bünyelerinde barındırırlar yani işlem henüz yürürlüğe sokulmadan, üçüncü kişiler hakkında uygulanmadan önce icrailelik özelliğini kazanmış durumdadır. Bu sebeple icrai nitelikte bir idari işlemin henüz muhatabının hukuki durumunu etkilemediği için iptal davasının konusu yapılmaması, işlemin icrai olmasından değil, aksine ya henüz yürürlüğe girmediği ya da menfaat ihlali koşulunun gerçekleşmemesinden dolayıdır⁷⁶².

İdari işlemin icraileliği niteliği, işlemin hüküm ve sonuçlarının ortaya çıkması ve uygulanmasında ilgili, diğer idari birimler ve devletin diğer organlarının rica ve onayına tabi olmaması anlamına gelir. Bir başka ifadeyle, işlemin icraileliği doğuracağı hukuki

⁷⁶⁰ Atay, s. 420.

⁷⁶¹ Atay, s. 420.

⁷⁶² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 368.

etkisi olup, ilgililerin rıza veya onayına gerek duyulmaksızın hukuki durumlar üzerinde etki yapmasıdır. Zira her idari birim kendi görev alanına işlem tesis edebilme yetkisi ile donatılmıştır. Bu yetkinin sınırı, kanuna dayanma, üst hukuk normlarına uygunluk ve kamu yararını gerçekleştirmek için tesis ediliyor olmalıdır. Bundan dolayıdır ki, işleme karşı idari başvuru yollarının kullanılması veya dava açılması işlemin icrailik niteliğini ortadan kaldırmaz. Bu kuralın istisnası ispat davası açılmasında davacının yürütmenin durdurulmasını talep etmiş olması ve mahkemenin de bu talebi yerinde görerek yürütmenin durdurulmasını hükmetmesidir⁷⁶³.

Genellikle idarenin kararları, tek-yanlı işlemleri icrai niteliktedir. Ancak, idareden çıkan her tek-yanlı işlem bu nitelikte olamayabilir. İşte idarenin böyle işlemlerine “icrai olmayan işlemler” denir. İcrai olmayan işlemler, idareden çıkmakla birlikte herhangi bir hukuki sonuç doğurmayan, yani hukuk düzeninde herhangi bir değişikliğe yol açmayan, işlemlerdir⁷⁶⁴. İcrai nitelikte olmayan işlemler; hazırlık işlemleri, teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri, uygulamaya ilişkin işlemler, bildirici işlemler gibi işlemlerdir⁷⁶⁵.

Sonuç olarak, niteliği itibarıyla icrailik özelliğine sahip olmakla birlikte, hukuksal sonuçlarını ancak bir başka işlemin varlığı sayesinde doğurabilen işlemler, iptal davasına konu oluşturma bakımından kural olarak icrai işlem olarak nitelendirilemez. Hukuksal durumlarda yeni birtakım etkiler yaratma gücünü içeren “icrailik” özelliği, bir işlemin iptal davasına konu yapılabilmesi için zorunlu bir koşul olmakla birlikte, her zaman yeterli değildir. Dolayısıyla, denilebilir ki, sadece icrailik özelliği nasıl ki bir işlemin iptal davasına konu yapılabilmesi için yeterli değilse; icrai işlemlerin tamamının iptal davasına konu oluşturacağını söylemek de mümkün değildir⁷⁶⁶.

İdari kararların ikinci özelliği kural olarak, re’sen icra edilebilir nitelikte olmalarıdır. İdari kararların, İcrailiği ile re’sen icra edilebilirliği farklı şeylerdir. Yukarıda gördüğümüz üzere bir idari kararın icrai nitelikte olması onun ilgilisi

⁷⁶³ Atay, 424-425.

⁷⁶⁴ Gözler, (2012), s. 119.

⁷⁶⁵ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 368; Gözler, (2009), s. 375; Gözler, (2012), s. 119.

⁷⁶⁶ Erkut, s. 120.

tarafından kabul edilmesine gerek olmaksızın hukuki sonuçlarını doğurması demektir ancak re'sen icrailik durumu ise, bir idari kararın hukuk aleminde ortaya çıkan sonuçlarının maddi aleme doğrudan doğruya idare tarafından aktarılmasıdır. Dolayısıyla icrailik, kararın oluşmasına ilişkin iken, re'sen icra kararın uygulanmasına ilişkindir. Karar hukuk aleminde oluşur fakat maddi alemde uygulanır. Örneğin, idarenin bir memura maaş kesme cezası verdiğini düşünelim. Bu kararın yetkili makam tarafından alınması ve ilgiliye tebliğ edilmesiyle bu karar sonuçlarını hukuk aleminde kendiliğinden doğurur⁷⁶⁷. Dolayısıyla, yürütme organı bağlamında bir idari işlemin icrai nitelik kazanması için Bakanlar Kurulunca kabul edilmesi ve Cumhurbaşkanınca imzalanması gerekmektedir. 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile yürütme organının kendisi olması sıfatı ile Cumhurbaşkanı, idari işlemlerin icrailik kazanması için yalnızca kendi imzasının yeterli olduğunu söyleyebiliriz.

1.3 İdari İşlemin Sınıflandırılması

İdari işlemlerin bir ayrıma tabi tutulması, sınıflandırılması ve aralarında bir hiyerarşinin oluşturulması zorunludur. İdari işlemler öncelikle “tek-yanlı idari işlemler” ve “iki-yanlı idari işlemler” olmak üzere ikiye ayrılır.

Tek yanlı idari işlemler, ilgilinin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan, idarenin tek-yanlı olarak açıkladığı iradesiyle yapılan işlemlerdir. Örneğin kamulaştırma kararı, disiplin cezası verme kararı, bir memuru emekliye sevk etme kararı, yönetmelik çıkarma, vs. hep tek-yanlı idari işlemlerdir. Tek-yanlılık, idari işlemin sadece idareyi ilgilendirdiği idare dışında kimseyi ilgilendirmediği anlamına gelmemektedir. Tek-yanlı idari işlemler de özel kişileri ilgilendirir; bu anlamda bu işlemlerle ilgili olarak idarenin karşısında da bir taraf vardır. Örneğin bu işlemlerden dolayı idareye karşı dava açılabilir. Bu işlemlerin tek-yanlı olmasındaki amaç, bunların özel kişileri ilgilendirmemesi değil, bu işlemlerin geçerli olarak doğabilmesi, yani kendilerinden beklenen hukuki sonucu doğurabilmesi için karşı taraftaki kişinin “kabul beyanı” na ihtiyaç göstermemeleridir⁷⁶⁸. İki-yanlı idari işlemler idare ile ilgili kişinin aynı hukuki sonucu doğurmak amacıyla karşılıklı olarak açtıkları iradelerinin uyuşumu sonucu

⁷⁶⁷ Gözler, (2012), s. 119-120.

⁷⁶⁸ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 7. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2008, s. 260-261.

ortaya çıkan işlemlerdir. Bunlara idari sözleşmeler de denir. İki-yanlı idari işlemlerde, yapılan işlemin hukuki sonuç doğurabilmesi için sadece idare tarafından bir iradenin açıklanması yeterli değildir; bu iradenin idarenin karşısındaki kişi tarafından da kabul edilmesi gerekir⁷⁶⁹.

İdari işlemlerin sınıflandırılmasında öncelikle yukarıda da ifade edildiği gibi tek yanlı ve iki yanlı idari işlem ayrımı yapılmaktadır. Ayrıca tek yanlı idari işlemler de kendi içinde “bireysel idari işlemler” ve “düzenleyici idari işlemler” olarak ayrılmaktadır.

1.3.1. Düzenleyici İdari İşlemler

Düzenleyici idari işlemler genel ve kişilik dışı olan işlemlerdir. Örneğin, tüzük ve yönetmelik, bir düzenleyici idari işlemdir. Düzenleyici işlemler, maddi kriter bakımından, yani içerik itibarıyla, kanunlara benzerler. İdare, düzenleyici işlemlerle kurallar (normlar) koyar⁷⁷⁰.

Düzenleyici idari işlemlerde düzenleme ya da kural koyma yetkisi yalnızca yasama organının tekelinde olmayıp Devletin diğer organ ve birimlerinin de Anayasa ve kanunlardan aldıkları yetkiyle kural koyabilmeleri mümkündür⁷⁷¹.

Genel, soyut, sürekli ve bir defa uygulanmakla tükenmeyen işlemlere düzenleyici işlem ya da kural işlem denir. Düzenleyici işlem yapma yetkisi türevsel bir yetkidir yani yasada düzenlenmiş bir konu daha detaylı olarak düzenlenir ya da yasanın verdiği bir yetki ile konu düzenlenir⁷⁷². Düzenleme kural koymak demek olup, bir işlemin kural olup olmadığı bunları yapanların niteliklerine göre değil, bu işlemlerin içeriklerine ve doğurdukları hukuksal sonuçlarına göre saptanır. Genel düzenleyici idari işlem yapma yetkisi ise birinci derecede yasama kurallarında olmakla beraber Anayasanın ve kanunların açıkça gösterdiği ve izin verdiği konu ve hallerde Yargı ve Yürütme/İdare tarafından kullanılabilir. Ancak bunlardan sadece yasama tarafından

⁷⁶⁹ Gözler, (2008), s. 261.

⁷⁷⁰ Gözler, (2008), s. 262.

⁷⁷¹ İlhan Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 426.

⁷⁷² Sancakdar, s. 348.

yapılan kanun adını taşır. Yürütme/İdare tarafından düzenleme yetkisi kullanılarak konulan kurallar ise kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik gibi isimler taşımakla birlikte maddi ölçüde uygulayarak içeriklerine bakıldığında kanunla aralarında sadece bir derece ve bağımlılık farklı bulunduğu, hepsinin de süreklilik, soyut ve nesnel, genel durumları belirlemede oldukları görülür⁷⁷³. Ancak burada şunu belirtmeliyiz ki, yürütmenin sahip bulunduğu düzenleme yetkisi asli bir yetki olmayıp, kanundan kaynaklanan ikincil nitelikli bir yetkidir. Yürütme organının işlemleri ister sübjektif ister düzenleyici işlemler olsun, daima o alanı önceden düzenlemiş olan bir kanuna dayanmak zorundadır. Bu anlamda yürütme organının işlemleri, kanunu izleyen, kanundan kaynaklanan işlemlerdir. Buna göre, yasama organı kanunlarla genel ilkeler koyarak, bir çerçeve çizmekte, sınırları tespit etmektedir. Bu ilkeler doğrultusunda ayrıntıyı düzenlemek suretiyle yasama fonksiyonunu tamamlamak yürütme organına ya da idareye aittir⁷⁷⁴.

Yasama organının belirlediği kuralları uygulamak ve hayata geçirmek yürütmenin ve onun bir bölümünü oluşturan idarenin görevidir. Yasama organı bütün ihtimalleri önceden görüp düzenleyebilmesi özellikle uzmanlık gerektiren teknik konularda mümkün değildir. Ayrıca yasama organı bu kadar teferruatla uğraşılması durumunda zaman sorunu nedeniyle asli vazifesini yerine getiremez. Bu bağlamda idareye bazı düzenleme yetkileri verilmiştir. Söz konusu özellikler yasama organına ait yetkiler olup yasama yetkisi devredilemez. İdare, yerinde bir deyimle kanunla etrafi çizilen alan içinde kendi görev alanıyla ilgili konularda işlem tesis edebilir⁷⁷⁵.

Yürütmenin düzenleme yetkisi, ister Anayasa ve kanunlar tarafından tanınan bir yetki olarak, isterse idarenin takdir yetkisinin doğal bir sonucu olarak kabul edilsin her iki durumda da ikincil, tamamlayıcı niteliğe sahiptir⁷⁷⁶. Aslına bakıldığında, Yasama organına ait bulunan yasama yetkisi, Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla her konuda düzenleme yapabilmeyi ifade eder. Ayrıca Yasama organı Anayasadan sonra araya başkaca bir işlem girmeksizin düzenleme yapabilir. Yürütme organı ise, olağanüstü hâl ve sıkıyönetim dönemlerindeki kanun hükmünde kararname bir tarafa bırakılacak

⁷⁷³ Özay, s. 426-427.

⁷⁷⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 376-377.

⁷⁷⁵ Atay, s. 442-443.

⁷⁷⁶ Yüzbaşıoğlu, s. 22.

olursa tüm Anayasalarımızda olduğu gibi 1982 Anayasası'na göre de doğrudan doğruya düzenleme yapma yetkisine sahip değildir⁷⁷⁷.

Düzenleyici işlemle öngörülen kuralların yarattığı hukuki durumlar belli kişiler için değil, düzenlemenin kapsamına giren herkes için geçerlidir. Yürürlükten kaldırılıncaya kadar sürekli bir şekilde uygulanabilirlik niteliğini taşır. Düzenleyici işlemle oluşturulan hukuki durumların kapsamındaki kişilerin tamamı aynı tür yetkiye sahiptir. Düzenleyici işlemle yetkilendirilen kişinin yetkiyi kullanıp kullanmama, feragat etme gibi bir imkânı söz konusu değildir⁷⁷⁸.

Özetle diyebiliriz ki, genel düzenleme ve kural koyma eş anlamlı olup bu tür işlemlere de genel düzenleyici veya kural işlem denir. Maddi ayrıma göre, içerikleri ile anlam ve kapsamlarına bakarak belirlenecek olan bu nitelirmede işlemleri yapan organ ve örgütler önemli değildir. Sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyen ve gösteren hükümler içerenler kimin tarafından yapılmış olursa olsun düzenleyici kural işlemidir⁷⁷⁹. Anayasa mahkemesi yürütmenin tüzük ve yönetmelik dışında da düzenleyici işlem yapabilmesini kabul etmiştir. Danıştay'a göre de idarenin düzenleme yetkisi asli bir yetkidir ve idarenin herhangi bir alanda düzenleme yapabilmesi için bu konuda yetki tanıyan bir metnin varlığı zorunlu değildir⁷⁸⁰.

Bakanlar Kurulu BKK aracılığıyla, düzenleyici işlemler yapabileceği gibi, koşul işlemler ve subjektif işlemler de yapabilmektedir. Anayasa 73/4'e göre kendisini vergilendirme alanında yetkilendiren bir kanuna dayanarak düzenleyici işlemler yapabileceği gibi, alacağı sıkıyönetim ilanı kararında olduğu gibi koşul işlemler de yapabilecektir⁷⁸¹. 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile yürütme organının kendisi olması sıfatı ile eski düzenlemedeki BKK yerini Cumhurbaşkanlığı kararlarına bırakmıştır ve bu kararların hukuki niteliklerinde herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

⁷⁷⁷ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 377.

⁷⁷⁸ Atay, s. 443.

⁷⁷⁹ Özay, s. 427.

⁷⁸⁰ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 377.

⁷⁸¹ Tekbaş, (2002), s. 52.

1.3.2 Birel İdari İşlemler

Birel işlemler, belirli kişi veya nesneyi hedef alan ve onların hukuki durumu üzerinde etki doğuran bir defa uygulanmakla sona eren işlemlerdir. Bu tür işlemlerle yeni bir hak veya hukuki durum yaratabileceği gibi mevcut hukuki durumda değişiklik veya sona erme de gerçekleştirilebilir⁷⁸². Bir başka ifadeyle birel işlem, düzenleyici işlemlerin bir kişi veya olaya uygulanmasıdır. Hem konu hem de işlemin süjesi önceden idare tarafından bilinmektedir. Birel işlem düzenleyici işlemin uygulama alanına giren bir işlem yaratabilir ya da hukuki durumu düzenleyici işlemin uygulama alanından çıkarabilir⁷⁸³.

Birel işlemler, soyut, nesnel ve genel düzenleme gerektiren genel düzenleyici işlemlerden, belli bir kişi ya da nesneye yönelmesi ve münferit bir durumla ilgili olarak somut ve özel bir düzenleme içermesi sebebiyle ayrılır. Aynı zamanda birel işlem, bünyesinde idarenin kamu gücünü kullanarak, tek yanlı irade açıklamasıyla yaptığı özel, somut, bir kere uygulanmakla tükenen, kişisel bir düzenleme taşıyan idari işlemlerdir⁷⁸⁴.

İdare alanında yapılan işlemlerin büyük bir çoğunluğu birel niteliklidir. İster düzenleyici ister genel karar olsunlar nesnel işlemlerin özelliği, doğurmuş buldukları konunun özne olarak belirlenmesi mümkün ise de kapsamına girenlerin anonim olması, başka bir ifadeyle belli bir kişi, nesne ya da olay şeklinde somutlaşan bir sonucu ortaya çıkmasıdır. Birel işlemlerin hepsinde hem konu hem özne önceden bilinmekte, daha doğrusu ortaya çıkan sonuç, sadece bir kişi, nesne ya da olay için geçerli olan bir durumun gerçekleştirilmesi olmaktadır⁷⁸⁵.

Bireysel idari işlemler maddi mahiyetlerine göre “şart işlemler” ve “sübjektif işlemler” olarak ikiye ayrılır⁷⁸⁶. Bireysel işlemler belli bir şeyi veya kişiyi daha önceden belirlenmiş kurallara yeni bir statüye sokması söz konusu olduğu durumlarda tesis edilen işlemlere şart işlem (koşul işlem) denilmektedir. Bu tür işlemler için verilen klasik örnek askerliğe alınma, devlet memurluğuna giriş ve emekliye sevk edilme

⁷⁸² Atay, s. 444.

⁷⁸³ Sancakdar, s. 349.

⁷⁸⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 378.

⁷⁸⁵ Özay, s. 435.

⁷⁸⁶ Gözler, (2012), s. 123.

işlemdir. Sübjektif (Öznel) idari işlemler ile belli kişi veya nesne kapsamını kendilerinin belirlediği hukuki durumun içerisine sokulur. Böylelikle kişisel nitelikli hukuki durumlar yaratılır ya da mevcut bir hukuki durumda değişiklikler gerçekleştirilir. Kısacası sübjektif işlem kişiye göre değişik durumlar yaratır⁷⁸⁷.

- a) **Şart İşlemler⁷⁸⁸**: Şart işlemler veya durum işlemler, bir kişiyi veya bir şeyi hukuk kurallarınca önceden tespit edilmiş bulunan, genel, objektif ve kişilik-dışı bir hukuki statüye sokan veya böyle bir statüden çıkararak işlemlerdir. Örneğin, memur atama işlemi bir şart işlemidir.
- b) **Sübjektif işlemler⁷⁸⁹**: Sübjektif işlemler, bireysel hukuki durumlar doğuran ya da bireysel hukuki durumlarda değişiklik yaratan işlemlerdir. Sübjektif işlemin en tipik örneği vergi tarh ve tahakkuk işlemleridir.

Birel işlem türlerinden en sık rastlanan işlem türü şart işlemidir (koşul işlem) ve bu işlem türü bir kişi, nesne ya da olaya ilişkin olarak yapılan ve genel bir hukuksal durumdan diğerine girme, onun içinde bulunma veya ondan çıkma sonucunu doğuran işlemdir⁷⁹⁰.

İdare hukukunun statü hukuku olma özelliği hatırlatılacak olursa, birel işlemlerin büyük bir kısmının şart işlem niteliğinde olduğu kolayca anlaşılabilir. Öğretim kurumlarına kayıt, inşaat için ruhsat, disiplin suçu işlenmesi üzerine verilen disiplin cezası gibi işlemler şart işleme örnektir. Bu işlemlerin ortak özellikleri, maddi açıdan özel, somut, bir kere uygulanmakla tükenen, kişisel bir düzenleme taşımaları yanında, yöneldikleri kişi için nesnel bir hukuki durum yaratmamalarıdır⁷⁹¹.

Birel işlemlerin tümünün genel anlamda öznel yani sübjektif olmakla beraber koşul denilen bazılarının da aynı zamanda nesnellik niteliği de içeren türden yani geniş anlamda öznel, bazılarının da hiçbir nesnel unsur içermeyen dar anlamda sübjektif ya da öznel işlemler olduğunu bilinmelidir⁷⁹². Örneğin, disiplin yönetmeliğinde suç olarak

⁷⁸⁷ Atay, s. 444.

⁷⁸⁸ Gözler, (2012), s. 123.

⁷⁸⁹ Gözler, (2012), s. 123.

⁷⁹⁰ Özay, s. 440.

⁷⁹¹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 378.

⁷⁹² Özay, s. 440.

belirtilen eylemin karşılığında bir ceza düzenlenmiştir. Herhangi bir öğrenci, bu fiili işlediğinde, kendisine verilen disiplin cezasıyla, yönetmelikte var olan ceza alma durumuna girer. Yönetmelik hükümleri genel, belirli bir öğrenciye yönetmelik kuralını uygulayan işlem ise birel işlemdir⁷⁹³

Belli bir kişi ya da nesneyi doğrudan kendinin düzenlediği bir hukuki statüye koyan idari işlemlere subjektif işlem adı verilir, işlemin şart işlemden farkı, yöneldiği kişi ya da nesneyi önceden düzenlenmiş bir hukuki statüye değil, bizzat kendinin belirlediği bir hukuki statüye koymasındadır. Başka bir deyişle, subjektif işlem belli bir kişi ya da nesne için “kişiye ya da nesneye özel” hukuki statü getiren işlemlerdir. Ağırlıklı olarak özel hukukta karşımıza çıkan subjektif işleme en güzel örnek, yapılan sınavların sonucu ilan edilen notlandırma işlemleri ve vergilendirme işlemleridir⁷⁹⁴.

Bakanlar Kurulu'nun işlemlerinden olan KHK, tüzük, yönetmelikler nitelikleri itibariyle yalnız düzenleyici işlemler olarak çıkarılabilmekte ve Bakanlar Kurulu'nun bireysel işlemleri yalnızca kararnamelerle yapılabilmektedir⁷⁹⁵. Bakanlar Kurulu kanunlarla kendisinde verilen görevler doğrultusunda memur tayininde olduğu gibi, bazı bireysel işlemler yapabilecektir. Bu işlemler sadece Bakanlar Kurulu kararı ile yapılabilmektedir.

1.3.3 Düzenleyici İdari İşlemler ile Birel İşlemler Arasındaki Farklar

Bireysel idari işlemler, kişisel ve özel durumlara ilişkin olan idari işlemlerdir. Düzenleyici idari işlemler ise, genel ve kişilik dışı işlemlerdir. Bu tanımlamalardan da görüldüğü gibi bireysel idari işlemler ile düzenleyici idari işlemler arasındaki ayrım konusunda iki kriter bulunmaktadır⁷⁹⁶.

a) Genellik Kriteri: Bireysel işlemler, özel durumlara ilişkindir; oysa düzenleyici idari işlemler, genel niteliktedir.

⁷⁹³ Turan Yıldırım, Melikşah Yasin, Nur Karan, Eyüp Özdemir, Gül Üstün ve Okay Tekinsoy, **İdare Hukuku**, 4. Baskı, İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2012, s. 595.

⁷⁹⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 378-379.

⁷⁹⁵ Tekbaş, (2002), s. 52.

⁷⁹⁶ Gözler, (2008), s. 262-263.

b) Kişisel/Kişilik-Dışılık Kriteri: Bireysel idari işlemler, ismen belirlenen bir veya birden çok kişiye ilişkindir. Buna karşılık düzenleyici idari işlemler, kişilik-dışı niteliktedirler. Yani, bunların muhatapları ismen belirlenmemiştir. Kısacası, bir idari işlemin muhatabı olan kişi ismen belirlenmedikçe, bu işlem bir bireysel idari işlem değil, düzenleyici idari işlemdir.

Ayrıca ortaya çıkan farklar şunlardır:

- İdare, birel işlemleri yaparken, önceki idari kararlara uymak zorunda olmayıp düzenleyici genel işlemlerini, usulü dairesinde değiştirmeye kadar uygulamakla yükümlüdür. İdari kararlar yazılı bildirim, düzenleyici işlemler ise yayın ve ilan yoluyla duyurulmalıdır. Düzenleyici işlemler ancak Anayasa ve kanunlarda sayılı ve sınırlı olan organ ve makamlarca yapabildiği halde, birel işlemleri her idari makam ve yetki devralan kamu görevlisi gerçekleştirebilir⁷⁹⁷.
- Düzenleyici işlemler, birel işlemlerden farklı olarak bütün yargı yerleri tarafından yorumlanabilir. İlke olarak düzenleyici işlemler süreklidir. Ancak uygulamada kalacağı süre işlem metninde gösterilebilir. Bu husus “**düzenleyici kararların sürekliliği ilkesi**” olarak adlandırılır. Bireysel işlemler tekemmül ettirilerek uygulanabilir hale gelir ve bir defa uygulanmakla sona erer⁷⁹⁸.
- Düzenleyici idari işlemler kazanılmış hak yaratmazlar. Bu nedenle her zaman ilga edilebilirler. Buna karşılık, bireysel idari işlemler kazanılmış hak yaratabilirler ve ilga edilmeleri bakımından bazı sınıflandırmalar vardır. Hiyerarşik güç bakımından düzenleyici idari işlemler daima bireysel idari işlemlerden üstündür. Düzenleyici işlem alt makamdan çıksa bile üst makamın bireysel işlemlerine üstün gelir⁷⁹⁹.

⁷⁹⁷ Sancakdar, s. 349-450.

⁷⁹⁸ Atay, s. 444-445.

⁷⁹⁹ Gözler, (2008), s. 263.

- İdarenin özel hukuka ilişkin birel kararları adli yargısınca denetlenebilirse de aynı konudaki genel işlemlerinin hukuka aykırılığı ancak idare yargı tarafından incelenip saptanabilir⁸⁰⁰.

1.3.4 Genel Karar

Genel karar, düzenleme yapıldığı anda sayıları belli veya belirlenebilir birden çok kişiye yönelik olan, sadece onların hukuki durumunu etkileyen ve idare tarafından “genellik” unsurları çerçevesinde hazırlanan idari işlemlerdir⁸⁰¹. İşte bu özellik genel kararı, hazırlandığı anda sayıları belli olmayan birden çok kişiye yönelen ve bir kere uygulanmakla tükenmeyen, tüzük, yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemlerden ayırmaktadır⁸⁰². Genel kararlar, idari işlemin özel bir şekli olduğu gibi kurallar koyması yönleriyle de düzenleyici işlemlere benzemektedir. Ayrıca, bir kez uygulanmakla tükenmesi veya süreli olmaları yönlerinden bireysel işlemlere de benzemektedir. Bu sebeple genel kararlar, düzenleyici işlemler ile bireysel işlemlerden ayrı bir işlem kategorisi olarak değerlendirilmektedir⁸⁰³.

Genel kararın belirleyici özelliği, “genel” unsurlar içeren düzenlemesi yanında, belirli ya da belirlenebilir sayıda birden fazla kişi ya da nesneye yönelmiş olmasıdır. Yani genel kararın, hukuki açıdan özelliği, yapılan hukuki düzenlemenin yöneldiği kişi ya da nesnelere belli veya belirlenebilir nitelikte olduğu için genel karar, düzenleyici işlemlerden farklı olarak “genel norm” değil, “özel norm”lardan oluşmaktadır. Bu sebeple genel karar, genellik özelliği taşımakla beraber, genel düzenleyici işlem değildir⁸⁰⁴.

Genel karar, her şeyden önce sayıları ve ortak özellikleri belli ya da belirlenebilir bir grup kişiye yönelir. Başka bir deyişle, idari makamın “süreklilik” özelliği olmamakla beraber, “genel” nitelikteki, bir şeye uyulması ya da bir şeyden kaçınılması yolundaki emri, kararın duyurulduğu anda çok sayıda kişiye yöneliktir. Ayrıca genel karar, bir şeyin/nesnenin kamusal özelliklerinin düzenlenmesine ilişkin de

⁸⁰⁰ Sancakdar, s. 450.

⁸⁰¹ Akyılmaz, (2000), s. 49.

⁸⁰² Bahtiyar Akyılmaz, **İdare Hukuku**, Konya: Sayram Yayınları, 2003, s. 273.

⁸⁰³ Özay, s. 353-354; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 379; Akyılmaz, (2000), s. 48-49.

⁸⁰⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 379.

olabilir. Bu gibi durumlarda idari makam, o şeyin kamusal özelliklerini düzenleyerek, kamu yararına tahsis eder. Karayolu inşası ile yükümlü işlem makamının, karayolunda seyrüseferi gerçekleştirmek amacıyla belli bir taşınmazı tahsis etmesi, idarenin su koruma alanları tayin ve tespiti, bir şeyin kamusal özelliklerinin düzenlenmesi şeklindeki genel karara örnektir⁸⁰⁵.

1.3.5 Yürütme Organı İşlemlerinin Hukuki Kimliği

Yürütme organının yapmış olduğu idari işlemlerin hukuki kimliğinin tespiti açısından şunları belirtmek yerinde olacaktır; idari işlem bir devlet işlemidir fakat bir devletteki her işlem idari işlem statüsünde değildir. İdari işlemin ayırddedici özelliği “kamu gücü” kullanılarak yapılan işlemler olmasıdır. Nitekim bir devlette, idari işlem, yargı işlemi ve yasama işlemi de bulunmaktadır. Bu bakımdan konumuz gereği yürütme organından çıkan bütün işlemler kural olarak idari işlem olarak kabul edilmektedir. Ancak konusu itibariyle özellik gösteren bazı işlemlerin idari işlem niteliğinde olmamasından dolayı yargı organları tarafından denetlenemediği de gerçektir. İşte bu tür işlemlere hükümet tasarrufları denilmektedir. Hükümet tasarrufları bir idari işlem olmadıklarından dolayı bunlara karşı dava açılmaz. Bu hükümet tasarrufları; Bakanlar Kurulunun güvenoyu alması, hükümetin parlamento tarafından denetlenmesi gibi işlemlerdir. Ancak Bakanlar Kurulu’nun düzenleyici idari işlemleri olarak kabul edilen KHK, tüzük ve yönetmeliklere bir idari işlem olarak kabul edildiği gibi bu işlemlere karşı bazı istisnalar dışında dava yolu açıktır.

İdari kararlar, herhangi bir kamu görevlisi, hatta organı ve makamı tarafından alınamaz. Dar anlamda yetki unsuru denen karar alma yeteneği, konu, yer ve zaman itibariyle, Anayasa ve kanunlarla belli organ, makam ve kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür⁸⁰⁶. Dolayısıyla hukuken geçerli bir idari işlemin, herhangi bir makam, organ ve kamu görevlisi tarafından değil, Anayasa ve kanunların yetkili kıldığı organ, makam ve kamu görevlileri tarafından yapılması gerekir⁸⁰⁷. Anayasanın 8 inci maddesinde “Yürütme yetkisi ve görevi ...Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilir”

⁸⁰⁵ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 380.

⁸⁰⁶ Halil Kalabalık, **İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.1, S.1, 1997, s. 177; Tekbaş, (2002), s.47.

⁸⁰⁷ Tekbaş, (2002), s.47.

hükmü ile belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu'nun görev alanını belirlemektedir. Bakanlar Kurulu Anayasa ve kanunlarla kendine verilen görev alanının dışına çıkarak, örneğin, yasama organının görev alanında olan bir konuda düzenleme yaparsa (yeni bir vergi konulması gibi) bir sakatlık durumu ortaya çıkacaktır ki, buna “fonksiyon gaspı” denilmektedir⁸⁰⁸.

Yürütme organı tarafından vergisel alanda yapılan işlemler düzenleyici idari işlem statüsünde kabul edilmektedir. İdare, düzenleyici işlemlerle normlar koyabildiği gibi yasama organı tarafından temel ilkeleri kanunla belirlenmiş bir alanda düzenleme yapma yetkisine de sahiptir. Yasama organı, Anayasa'nın 7. maddesinde öngörülen “yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi” ne bir aykırılık getirmeyecek şekilde yürütme organı tarafından çıkarılan düzenleyici işlemlerin normlar hiyerarşisinde kanun statüsünde olmadıkça, yürütme organının düzenleyici işlem çıkarma yetkisinin yasama yetkisi olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını kabul etmektedir. Yürütme organına, yasama organınca verilen kural koyma yetkisi tüzük, yönetmelik, kararname, karar, kanun hükmünde kararname gibi çeşitli görünümdeki kullanımlarla ortaya çıkmaktadır. Yürütme organı, düzenleyici nitelikte, genel ve nesnel kurallar koyan kararlar, kararnameler çıkarabileceği gibi, bireysel konularda Bakanlar Kurulu Kararlarına da başvurabilir. Nitekim, Anayasanın 73/4. maddesi, 167/2. maddesinde de olduğu gibi, Yürütme organına vergilendirmeye yönelik düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmiştir.

Yürütme organı, genel, soyut, objektif, kişilik-dışı hukuki işlemler yapabilmektedir. Yürütme organı bu işlemlerle belirli bir kişiye ilişkin somut bir işlem yapmamakta, belirli bir durumda olan herkesi ilgilendiren kurallar koymaktadır. İşte bu bakımdan yürütme organının koyduğu bu kurallara “yürütme organının düzenleyici işlemleri” denilmektedir⁸⁰⁹. Yürütme organını düzenleyici işlemleri, KHK, tüzük ve yönetmeliklerle sınırlamak doğru olmayacaktır çünkü yasalarla yürütme organına diğer düzenleyici işlemler kapsamında değerlendirilen Bakanlar Kurulu Kararı çıkarma yetkisi de tanınmıştır.

⁸⁰⁸ Tekbaş, (2002), s.47-49.

⁸⁰⁹ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 359.

BKK'nı tüzük ve yönetmeliklerden ayıran en önemli özelliklerden biri, tüzüklerin kanunun uygulanmasını göstermek ve emrettiği işleri belirtmek üzere, yönetmeliklerin ise, kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere çıkarılmaları nedeniyle objektif düzenleyici işlemler olmalarına karşılık, BKK'nın gerek bu işlemler gibi objektif kurallar koyma ve gerekse görev ve yetki alanıyla ilgili subjektif konuları düzenleyebilme özelliğine sahip olmasıdır. Denilebilir ki, BKK, Bakanlar Kurulu'nun bireysel konulara ilişkin görevlerini yerine getirmek ve yetkilerini kullanmakta başvurduğu tek işlem türüdür⁸¹⁰. Kısacası, yürütme organının görevli ve yetkili olduğu bütün konularda, çeşitli amaçlarla (yürürlüğe koyma, düzenleme, belirleme, açıklama vb.) BKK çıkarmak durumunda olduğudur.

21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa değişikliği Kanununun bütünüyle yürürlüğe girdiği tarih olan 9 Temmuz 2018 öncesi ve sonrası arasında yürütme organının düzenleyici işlemleri konusunda büyük fark vardır. Bu farklar şöyledir; 9 Temmuz 2018'dan önce, yürütme organının başlıca “kanun hükmünde kararname”, “tüzük” ve “yönetmelik” olmak üzere üç tür düzenleyici işlemleri vardı. Ayrıca KHK'ler de kendi içinde olağan KHK'ler ve olağandışı KHK'ler olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Statü bakımından kanun hükmünde kararnameler normlar hiyerarşisinde “kanun” düzeyinde yer almaktadır. Tüzük kanunların altında ve yönetmelikler de tüzüklerin altında yer almaktaydı. Yani KHK'ler kanunlara aykırı olabilir ancak tüzük ve yönetmelikler KHK'lere aykırı olamamaktaydı. Bunların hepsinin üstünde Anayasa bulunmaktaydı. Bu üç tür düzenleyici işlemlerin dışında yürütme organının yönerge, genelge, sirküler gibi değişik isimler altında düzenleyici işlem yapma yetkisi de bulunmaktaydı⁸¹¹.

9 Temmuz 2018'den sonra ise yürütme organının düzenleyici işlemleri konusunda köklü değişiklikler olmuştur. Bunlar; KHK şeklindeki işlem türü kaldırılmış ve “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” şeklinde bir düzenleyici işlem getirilmektedir. Tüzük şeklindeki düzenleyici işlem türü kaldırılmıştır. Yönetmeliklerin hukuki rejiminde değişiklikler yapılmıştır⁸¹².

⁸¹⁰ Tekbaş, (2002), s. 61.

⁸¹¹ Gözler, (2018), s. 360.

⁸¹² Gözler, (2018), s. 360.

Yürütme organının vergisel alanda yapmış olduğu işlemler, idari işlemlerin sınıflandırılması bakımından düzenleyici idari işlem sınıfına girmektedir. Yürütme organı tarafından vergilendirme alanında yapılan işlemler hukuki muhteviyatı bakımından norm yaratma bağlamında kural işlemlerdir. Genel düzenleme ve kural koyma eş anlamlı olup sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyen ve gösteren hükümler içeren işlemler, kimin tarafından yapılmış olursa olsun düzenleyici kural işlem olarak kabul edilmektedir⁸¹³. Soyut, nesnel ve genel düzenleme gerektiren düzenleyici idari işlem olan KHK, Tüzük ve Yönetmelikler içerik itibarıyla birel işlemler olarak kabul edilmemektedirler zira birel işlemler, belirli kişi veya nesneyi hedef alan ve onların hukuki durumu üzerinde etki doğuran bir defa uygulanmakla sona eren işlemlerdir⁸¹⁴.

1.4 Yargısal Denetimin Gereği

Anayasa'nın 6. maddesinde, Egemenliğin ve tüm Devlet yetkilerinin hukukla sınırlandırılan bir yetki olarak Yasama, Yürütme, Yargı marifetiyle gerçekleştirildiği bilinmektedir. Bunun yanında, şu evrensel gerçeği de biliyoruz ki: siyasal organlar olan Parlamentolar, Cumhurbaşkanları, Hükümetler ve sonuncusunun organik ve teknik bir uzantısı İdare Cihazı, Anayasa ve yasalarla donatıldıkları yetkileri yani egemenliği uygulamada, hukuka aykırı biçimde ve içerikte kullanabilmektedir⁸¹⁵. İdarenin yargısal denetimi, kanunilik ilkesinin yargıç tarafından kontrol edilmesi demektir. Başka bir ifade ile yargısal denetim, idari faaliyetin kanunilik ilkesine uygunluğunun bağımsız mahkemelerce denetlenmesidir⁸¹⁶.

Kuvvetler ayrılığına göre anayasal anlamda Devletin güçleri arasında sadece “Yürütme” ve onun bir uzantısı olan İdare hem hukuksal bir araç olan “İşlem”ler hem de fiziksel bir olgu sayılan “eylem”ler yapabilme yeteneği ile donatılmıştır. Nitekim, Yasama ve Yargı organları sadece işlemler yapabilme durumunda olduklarından bunların yürütülmesi veya uygulanması icra ve infazı, bir başka ifade ile eyleme

⁸¹³ Özay, s. 427.

⁸¹⁴ Atay, s. 444.

⁸¹⁵ Sait Güran, **Yargı Denetiminin Kapsamı**, Danıştay'ın 117. Kuruluş Yılı Kutlama Sempozyumu'na sunulan bildiridir. 13-14 Mayıs 1985; Danıştay, Ankara, s. 35. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/95703> (09.10.2018)

⁸¹⁶ Hasan Nuri Yaşar, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Der Yayınları, 2014, s. 130.

dönüştürülmesi yine “Yürütme” ya da İdare tarafından yapılmaktadır. İdarenin işlem ve eylem yaparken açıkladığı “irade” özel hukuktaki gerçek ve tüzel kişilerininkine oranla hukuksal açıdan “üstün” bir konum ve güçtedir. İdarenin bu üstün iradesi, özellikle işlemler yaparken ortaya çıktığından, icra ve infaz edebilme yani tek yanlı olarak yürütebilme gücünü de kendi içinde saklar. Ayrıca, idarenin işlem ve kararlarının hukuka uygun olduğu da kabul edilir. Böylesine güçle donatılmış idare, keyfi davranma eğilimi içine kolaylıkla girebilir⁸¹⁷. Toplumda kişinin hak ve özgürlüklerinin, yalnız kişiler arasında birbirine karşı korunması esas değildir. Yönetimin hukuka aykırı davranışlarına karşı da korunması gerekir⁸¹⁸. İdarenin yargısal denetimi, bireyin devlet karşısında zayıf konumda olması ve bu sebeple korunması düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Herşeyden önce bu yolla eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi olan idare, keyfi ve hukuka aykırı davranışlardan kaçınmaya; hukukun içinde hareket etmeye zorlanır. Dahası bireyler, bu denetim sayesinde idarenin hukuka aykırı davranışlarına karşı korunmuş olurlar⁸¹⁹.

Yasamada, işlemlerin oluşması kural olarak açık ve aleni biçimde gerçekleşir. Ancak idarenin kararları hep kapalı kapılar ardında alınır. Bu bakımdan, karar alma sürecine ilgililerin meşru yollardan katılabilme olanakları bulunmadığı gibi yapılan işlem ve eylemlerin sonuçlarına katlanma zorunluluğundadırlar⁸²⁰. Bu denli güçlü kılınmış idarenin denetlenmesi konusunu gündeme getirmiştir.

Bu bağlamda idarenin denetimi, yargı dışı yollardan denetimi ve yargısal denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. İdarenin yargı dışı denetimi; siyasi denetim, idari denetim ve bağımsız bir kamu denetçisi tarafından denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır⁸²¹. Ancak idarenin yargı dışı yollarla denetlenmesi idarenin etkili şekilde denetlenmesini sağlamamaktadır. Zira idarenin TBMM tarafından denetimi, güvensizlik oyu ve kanun çıkartılması dışında pek bir sonuç doğurmaz. İdarenin idare tarafından denetlenmesi ise vatandaş açısından güvenceli bir sistem değildir. İdarenin bağımsız bir kamu denetçisi tarafından denetimi sonucunda ise ortaya idareyi bağlayan bir icrai karar

⁸¹⁷ Özay, s. 11-14.

⁸¹⁸ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 28. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s. 2.

⁸¹⁹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 137.

⁸²⁰ Özay, s. 15-16.

⁸²¹ Gözler, (2012), s. 328.

veya bir kesin hüküm çıkmamaktadır. İşte bu nedenlerden dolayı idarenin bağımsız yargı organları tarafından denetlenmesi gerekmektedir. İdarenin bu şekilde denetlenmesine “idarenin yargısal denetimi” veya kısacası “idari yargı” denir⁸²². Denetim yolları içerisinde yönetimin hukuka uygunluğunu sağlamada en etkin ve en nesnel olanı yargı denetimidir⁸²³.

Anayasaya mahkemesi bir kararında, “Hukuk devleti, ... hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kuralları ile kendisini bağlı sayıp, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde, yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.” demektedir⁸²⁴. Tüm bunları sağlamak için de devletin tüm organlarına, yargı denetimini uygulamak gerekir. Hukuk devletinin gerçekleşmesi için en geniş anlamda, yargısal denetim yeterli değildir. Bunun yanında temel haklar güvenliğine, erklerin ayrılmasına, demokratik rejimin gerçekleşmesine, yasaların genelliği ilkesinin sağlanmasına, devletin sorumluluğu ilkesinin benimsenmesine ve yargıların bağımsızlığının ve yansızlığına da gerek vardır. 1982 Anayasası’nda yalnız hukuk devleti ilkesini koymakla yetinmemiştir. Anayasa, yalnız yürütme ve yönetimin değil, yasamanın da yargı yolu ile denetimi ilkesini benimsemiş, hukukun ne olduğunu son olarak söyleme yetkisini yargıya tanımıştır⁸²⁵. 1961 Anayasası m. 132 ve 1982 Anayasası m. 138 ile Yasama ve Yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez kuralı benimsenmiştir⁸²⁶.

Bu konudaki genel ilke Anayasa’nın 125. maddesinde şu şekilde dile getirilmiştir: “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” Dikkat edilirse Türkiye, adli yargıdan bağımsız bir idari yargı düzenine sahip olmasına rağmen, maddede idari yargıdan değil sadece yargıdan bahsedilmiştir. Aslında idari rejimi uygulayan ülkelerde, idarenin eylem ve işlemleri, bu konuda ihtisaslaşmış ve zaten bu amaçla kurulmuş idari yargının görevli olduğu sınırlı sayıdaki uyuşmazlığı dikkate

⁸²² Gözler, (2008), s. 787.

⁸²³ Gözübüyük, (2009), s.1.

⁸²⁴ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku, C.2 İdari Yargılama Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, Mart 2014, s. 3.

⁸²⁵ Gözübüyük, (2009), s.2.

⁸²⁶ Gözübüyük ve Tan, **İdari Yargılama Hukuku C.2**, (2014), s. 4.

olarak genel olarak yargı kavramını kullanmıştır. O halde ülkemizde idarenin her türlü eylem ve işlemi gerek adli gerekse idari yargının denetimine tabi olabilecektir⁸²⁷.

Sonuç olarak, İdarenin yargısal yolla denetlenmesi ve bu alanda özellikle işlemlerin hukuka uygunluğunu araştıran iptal davaları Hukuk Devleti kavramının sadece bir unsuru olmaktan çıkarak onunla “eşanlımlı” bir hale gelmektedir. İdare Hukuku da ancak yargısal denetim olduğu takdirde var olabilmektedir⁸²⁸. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinde iptal davalarının, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak sayılmıştır. İdari kararların yetkili makamlarca alınması gerekir ve bu durum idari tasarrufların geçerli olması için temel şarttır. Hangi kararın hangi makamca verileceği genellikle mevzuat ile belirlenmiştir. Devlet görevlerini, kuvvetler ayrımı esasına göre yetkili organlar eliyle yerine getirir. Bu bakımdan idare de ancak yasalarla çizilen kendi görev sınırı içinde kalmak üzere faaliyetlerini yürütebilir. İdarenin kendi görevleri dışına çıkarak, diğer devlet organlarının, yani yasama ve yargının görevine giren konularda karar alması, örneğin vergi koyması ya da yargı mercilerince çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığı idari bir kararla kendisinin çözmesi fonksiyon gaspını meydana getirir. Bu şekilde alınan kararlar da yetki unsurundaki sakatlık nedeniyle yok sayılarak hükümsüz olurlar⁸²⁹.

İdarenin yargısal denetiminin, yargı dışı denetimlerden farkı vardır. Yargısal yolda, denetim bir yargı organı tarafından yapılmaktadır. İlk olarak, Yargı organları, teminatlı ve meslekten hakimlerden oluşmuş bağımsız mahkemelerdir. İşte bu durum uyuşmazlığın tarafları bakımından bir güvence tesis eder. İkinci olarak, idari denetim sonucunda ortaya bir “idari karar” çıkar ki bu kararın kendisi de yargısal denetime tabidir. Yani idari denetimle nihai ve kesin bir sonuca ulaşılamaz. Oysa yargısal denetim sonucunda ortaya bir “hüküm” çıkar. Hükme karşı itiraz, temyiz gibi başvuru yolları tüketildiğinde bu hüküm “kesin hüküm” halini alır. Bu bakımdan yargısal

⁸²⁷ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 137.

⁸²⁸ Özay, s. 17.

⁸²⁹ Celal Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 9. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s. 139-140.

denetimin tekrar denetlenmesi mümkün değildir⁸³⁰. Sonuç olarak idarenin denetimi ile yargısal denetim arasında diğer bir fark da şudur: İdari denetim hem hukukilik hem de yerindelik açısından yapılabilir. Buna karşın yargısal denetimde sadece hukukilik denetimi yapılır. Yargısal denetimde denetlenen idari eylem veya işlem, hukuka uygunsuzsa, yerinde olmasa bile, yargı organlarının bu eylem veya işlem hakkında yapabileceği bir şey yoktur⁸³¹.

İdari yargı yetkisinin ilk sınırını, yargı denetimi dışında bırakılan işlemler oluşturmaktadır. Anayasa'nın 125. maddesine göre, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Ancak, bu hükmün hemen altında bazı istisnalar getirilmiştir. Bunlar; Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemleri, Yüksek Askeri Şuranın terfi işlemleri ile kadrosuzluk nedeniyle emekliye ayrılma işlemleri ve Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun, meslekten çıkarma cezasına ilişkin olanlar dışındaki kararları yargı denetimine tabi olmadığı belirtilmektedir⁸³². Ayrıca, 129. maddede: “uyarma ve kınama cezalarıyla ilgili olanlar hariç, disiplin kararları yargı denetimi dışında bırakılamaz” denilerek, uyarma ve kınama cezalarının yargı denetimi dışına bırakılmasına imkân tanınmıştır. Anayasa'nın 159. maddesine göre ise Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kararlarına karşı da yargı mercilerine başvurulamaz. Hukuk devletinde idari işlemlerin yargı denetimi dışında tutulması kabul edilemez. Çünkü, tüm kamusal işlemlerin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti ilkesinin temel esasıdır⁸³³.

Ülkemizde Anayasa dışında Sıkıyönetim Kanunu'nda olduğu gibi bazı kanunlarda da yasama kısıntısı adını verdiğimiz kısıtlamalar bulunmaktadır. İdarenin eylem ve işlemlerine yargı yolunu kapayan bu nevi kısıtlamaların hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı açıktır. Zira bu tür kısıtlamalar hem hukuka olan güveni zedeler hem de idareyi keyfi, hukuk dışı davranmaya teşvik eder⁸³⁴.

⁸³⁰ Gözler, (2008), s. 787-788.

⁸³¹ Gözler, (2012), s. 338.

⁸³² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 137.

⁸³³ Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s. 106.

⁸³⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, (2012), s. 138.

1.5 Yargısal Denetim Sistemleri

Yönetim üzerinde uygulanan ve yönetim dışındaki denetim yollarından biri ve en etkilisi yargı denetimidir. Demokratik bir toplumda, yönetimin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında, kendini bir yaptırım karşısında bulması hukuk devleti anlayışının zorunlu bir ögesi ve aynı zamanda doğal bir sonucudur. Yönetimin/Yürütme Organının eylem ve işlemlerinden menfaati ya da hakkı etkilenen kimseler yetkili yargı yerlerine başvurarak yönetsel işlemin iptalini, ya da karşılaştığı haksızlığın giderilmesini isteyebilir⁸³⁵. Bu bakımdan işlemlerin yargısal denetimi konusunda iki ana sistem uygulanmaktadır. Bunlardan birincisi, Anglo-Amerikan ülkelerinde uygulanan “yargı birliği” sistemi yani bu sistemde genel olarak yönetimin yargı yolu ile denetimi adalet mahkemeleri aracılığı ile yapılmaktadır. Bu sistemin uygulandığı ülkelerde, kimi yönetsel işlemler için özel yönetsel mahkemeler kurulmuştur. İkinci sistemde ise; kara Avrupası ülkelerinde ve ülkemizde uygulanan “yönetsel yargı (idari yargı)” yöntemidir. Yönetimin/yürütmenin eylem ve işlemlerinden doğan hukuki uyuşmazlıkların çözümü yönetsel mahkemeler eliyle yapılmaktadır⁸³⁶. İdari yargı adı verilen bu sistem, Fransa’da doğmuş ve oradan Kara Avrupası ülkelerine yayılmıştır ve Türkiye’de yüzyılı aşkın süredir uygulanmaktadır⁸³⁷.

Yargı birliği sistemi, yönetimle bireyler arasında çıkan uyuşmazlıklar için uzmanlık mahkemelerinin ya da yargı görevleri de olan yönetsel kuruluşların bulunmasına engel değildir. Yargı birliğini, yargı düzeninin tepesinde bulunan yüksek mahkemeler sağlar. Yönetimin yargı yoluyla denetimi ilke olarak, adalet mahkemelerine verilmiştir. Yönetim ile birey aynı düzeyde tutulmakta, bunlara aynı hukuk kuralları uygulanmaktadır⁸³⁸.

Türkiye’nin uyguladığı idari (Yönetsel) yargı sistemini daha detaylı ele almak yerinde olacaktır. Ayrıca idari yargı sisteminin uygulanması ülkeler açısından farklılık arz etmektedir. Bu bakımdan uygulanan düzenlemelerin özelliklerine göre idari yargı sistemi kendi içerisinde gruplara ayrılmıştır.

⁸³⁵ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1987, s. 235-236.

⁸³⁶ Gözübüyük, (2009), s. 3.

⁸³⁷ Özbudun, (2018), s. 125-127.

⁸³⁸ Gözübüyük, (2009), s. 3-4.

1.5.1 İdari Yargının Kuruluş Yönünden Sınıflandırılması

Yönetim ile adli yargının birbirinden ayrılması, yönetsel uyuşmazlıklar için ayrı bir yargı düzeninin kurulması, yalnız güçler ayrımı ilkesinin doğurduğu bir sonuç değildir. Böyle bir ayırım yapılmasına, yönetim ile kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklara uygulanacak hukuk kurallarından farklı olması sebep olmuştur. Günümüzde yönetsel yargının varlık sebebi, geleneksel alışkanlıkların dışında, tamamen bu nedene dayanmaktadır. İşte bu sebeple, yönetimin yargı yoluyla denetiminde yönetsel anlaşmazlıkların bir uzmanlık mahkemesi durumunda olan, idari yargı yerlerinde görülmesinin hem kişiler hem de yönetim açısından yararlı olduğu düşünülmektedir⁸³⁹. Danıştay, idari davaların bir kısmında ilk ve son inceleme mercii, bir kısmında ise temyiz merciidir. Hukuk devleti bakımından önemli olan nokta, yürütmenin eylem ve işlemlerinin bağımsız yargı organlarıca denetlenip denetlenmemesidir. Bu denetim sağlandıktan sonra, denetimi yapan mahkemenin genel mahkeme veya idare mahkemesi oluşu, hukuk devleti açısından önem taşımamaktadır. Nitekim hukuk devleti, adli idareyi benimseyen Anglo-Sakson ülkelerinde olduğu kadar, idari yargıyı benimseyen kara Avrupası ülkelerinde de mevcuttur⁸⁴⁰.

Türkiye’de ve bazı ülkelerde idari yargı, yönetim ile ilişkileri olan ve başında Danıştay adını taşıyan bir kuruluşun yer aldığı idari yargı yerleri tarafından yürütülmektedir. Genellikle yönetsel yargı yerleri ve başında bulunan Danıştay hem yargı görevleri hem de yönetsel görevleri olan kuruluşlardır. İlk derece yönetsel yargı yerleri, yönetsel mahkemeler ya da yargısal görevleri de olan yönetsel kuruluşlar olarak örgütlenmişlerdir. Anayasa’nın 155. maddesinden anlaşılacağı üzere, Danıştay’ın idari yargı görevinin yanında merkezi idarenin danışma organı olma fonksiyonu da vardır⁸⁴¹.

Ülkemiz açısından bakıldığında, Milli birlik Dönemi’nde hazırlanan Anayasa Ön Tasarısı’nda mahkeme biçiminde bir yönetsel yargı sistemi ve bunun sonucu olarak Yüksek İdare Mahkemesi kurulması ileri sürülmüştür. Kurucu Meclis, yönetsel yargının örgütlenişinde, 1924 Anayasası’nca da benimsenmiş ve geleneksel bir kuruluş olan

⁸³⁹ Gözübüyük, (2009), s. 8.

⁸⁴⁰ Özbudun, (2018), s. 127-129.

⁸⁴¹ Gözübüyük, (1987), s. 236-237; Özbudun, (2018), s. 128-129.

Danıştay'ı korumuş ve Yüksek İdare Mahkemesi kurulması yoluna gitmemiştir. Aynı şekilde bu gelenek 1982 Anayasası'nda da devam etmiştir⁸⁴².

1.5.2 İdari Yargının Görev Yönünden Sınıflandırılması

İdari yargı hizmeti yalnızca yargı görevi bulunan ve tam bir mahkeme niteliğine sahip kuruluşlarca yürütülmektedir. Görev ölçütüne göre idari yargı yerleri, “geniş görevli” ve “dar görevli” olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır⁸⁴³. Kimi ülkelerde, örneğin Fransa ve Türkiye’de olduğu gibi, yönetsel yargının görev alanı oldukça geniş tutulmuştur⁸⁴⁴. Kural olarak, idarenin idare hukuku alanında taraf olduğu uyuşmazlıklar idari yargıda çözümlenir⁸⁴⁵.

Dar görevli idari yargı kuruluşlarında, idari yargının görev alanı iptal davalarıyla sınırlandırılmıştır⁸⁴⁶. Dar görevli yönetsel yargı sisteminin egemen olduğu ülkelerde, yönetim hukukundan doğan tüm uyuşmazlıklar yönetsel yargıda giderilmez bu uyuşmazlıklar çoğu kez, yönetsel işlemin iptali için açılan davalar, yönetsel yargı yerlerinde; yönetimin mali sorumluluğunu gerektiren davalar adalet mahkemelerinde karara bağlanır. Yönetsel yargının görev alanının dar tutulduğu ülkelere Belçika ve İtalya örnek olarak gösterilebilir⁸⁴⁷.

1.5.3 İdari Yargının Özellikleri

İdari yargı, idari makamların idare hukuku alanındaki faaliyetlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarını çözümlediği yargı koludur. Diğer bir ifade ile idari yargı, devletin merkez ve taşra teşkilatına mensup organlar ile mahalli idareler ve kamu kurumlarının idari eylem ve işlemlerinden doğan hukuki uyuşmazlıkların karara bağlandığı yargı koludur⁸⁴⁸.

⁸⁴² Gözübüyük, (2009), s.10.

⁸⁴³ Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 10. Baskı, Konya: Sayram Yayınları, 2016, s. 5.

⁸⁴⁴ Gözübüyük, (1987), s. 236-237.

⁸⁴⁵ Kalabalık, (2016), s. 5.

⁸⁴⁶ Kalabalık, (2016), s. 5.

⁸⁴⁷ Gözübüyük, (1987), s. 237.

⁸⁴⁸ Gözler ve Kaplan, (2018), s. 750.

İdarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetiminin ayrı kurallara ve yargısal denetime tabi olması idari rejim denilen sistemin bir gereğidir. İdari işlem ve eylemlerden doğan uyuşmazlıkların ayrı bir yargı düzeni içinde yer alan mahkemelerce çözülmesi sistemi Fransa'dan alınmıştır. İdarenin idari faaliyet ve işlemlerini özel hukukun uygulama alanı dışında tutarak, ayrı hukuk kurallarına tabi kılan, bu kuralları uygulayacak olan idari makamlardan tamamen ayıran yönetim sistemine, idari rejim denilmektedir. İdarenin işleyişinin özel hukuk kurallarına bağlı olduğu ve yargısal denetimin genel adliye mahkemelerinde yapıldığı sistem ise adli idare olarak adlandırılmaktadır⁸⁴⁹. İdare hukukunda idare üstün yetki ve ayrıcalıklarla donatılmıştır. Bu yetki ve ayrıcalıklara “kamu gücü ayrıcalıkları” denir. Bu ayrıcalıkların altında yatan şey ise “kamu yararı” düşüncesidir. Bu bağlamda idari rejim sistemi idareye üstün ayrıcalıklar tanır ve kamu kudreti kullanma imkanı sunar, adli idare sisteminde ise idare, bireylerle aynı hukuka tabidir⁸⁵⁰.

İdarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi için yönetsel denetim, siyasal denetim, kamuoyu denetimi ve yargı yollarına başvurulur. Bu denetim yolları içerisinde, idarenin hukuka uygunluğunu en etkin sağlayan denetim yargısal denetimdir⁸⁵¹.

İdare etkinliklerini yerine getirirken, kanunlara uymak ve hukuk çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Her ne kadar kanunlar ve öbür düzenleyici işlemler idarenin etkinliklerine, yetkilerine ve görevlerine kimi sınırlamalar getirmişlerse de bu yeterli değildir. Bu sınırlamalar kişiler açısından tam bir güvence oluşturamazlar. Kanunlar, öngördükleri hükümlere uygun davranmanın yaptırımını göstermişlerdir; ancak, bu da kişiler için yeterli bir güvence olarak kabul edilmez. Bu bakımdan kişiler için yeterli güvence yargısal denetimdedir. İdare edilenler her somut olayı ya da uyuşmazlığı, idarenin hukuka ya da kanuna uygun davranıp davranmadığını, bağımsız, yansız ve yargısal güvencelere sahip yargıçların görev yaptıkları, gene bu niteliklere sahip yargı mercileri önüne getirebilmelidir⁸⁵². İdarenin sahip olduğu kamu kudretini kanunsuz ve keyfi olarak kullanması yani hukuka aykırı davranması halinde, yargı denetimi yoluyla

⁸⁴⁹ Yıldırım, s. 3.

⁸⁵⁰ Gözler, (2008), s. 34.

⁸⁵¹ Gözübüyük, (1987), s. 228-234.

⁸⁵² Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 20-21.

hukuka uygun davranmaya zorlanır. Hukuk devletinin en önemli özelliği kamu gücü karşısında kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. Bu da idarenin tüm işlem ve davranışlarında hukuka uygunluğun sağlanması ve keyfiliğin önlenmesi bakımından, yargısal denetime tabi tutulması ile olanaklıdır⁸⁵³.

İdari yargının görev alanını Anayasa’da belirleyen bir düzenleme mevcut değildir. Bu bakımdan, Anayasa’da, ilk ve son derece mahkemesi olarak öngörülen Anayasa Mahkemesi ile Askeri Yüksek İdare Mahkemesi’nin görev alanı tamamen, son inceleme merci olan Askeri Yargıtay’ın görev alanı ise kısmen belirtilmiştir. Kısacası, Anayasa’da yargı düzenleri ayrımı belirlenmiştir ve Danıştay’ın başında bulunduğu idari yargı düzeninin varlığı kabul edilmiştir. Anayasa’da ayrı bir yargı düzeni olarak idari yargının varlığı kabul edilmekle birlikte, görev alanı Anayasa Mahkemesi ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi gibi açık bir anayasal tanımlamadan yoksundur. Fakat Anayasa’da idari yargının görev alanının belirlendiği yine de söylenebilir⁸⁵⁴. İdarenin hukuka uygun davranmasını sağlayan “yargı dışı denetim yolları” da mevcuttur. Örneğin idarenin kendi içinde yaptığı denetim, kamuoyu denetimi ve siyasal denetim, kamu denetçiliği vs. ancak idarenin üzerindeki en etkili ve güvenceli olanı yargısal denetimdir. Anayasanın 125/1. maddesine göre “idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolu açıktır.” Ancak Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler (m.105/2, 125/2), Yüksel Askeri Şura Kararları (m. 125/2), Hakimler ve Savcılar Kurulu’nun hakimler ve savcılarının özlük işleri ile ilgili olarak aldığı tüm kararlar (m.159/4) yargı denetimi dışındadır⁸⁵⁵.

İdari yargının görev alanının belirlenmesinde yani hangi faaliyetlerinin idare hukuku alanına girdiğinin tespitinde, kamu gücü ve kamu hizmeti ölçütleri kullanılmıştır. İdare tek yanlı, egemenliğin bir parçası olarak emretme gücü (kamu kudreti) kullanmaktadır. Kamu gücü kullanarak yapılan işlem ve eylemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargı mercilerince çözümlenmektedir. Kamu hizmeti ölçütünde ise, idarenin kamu hizmeti görmek için yaptığı işlem ve eylemler, idare

⁸⁵³ Atay, (2012), s. 136.

⁸⁵⁴ Taner Ayanoğlu, **Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına göre İdari Eylemin Tanımlanması**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2004, s. 22.

⁸⁵⁵ Atay, (2012), s. 138.

hukukunun alanına girmektedir, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yeri idari yargıdır⁸⁵⁶.

İdari yargı sisteminde idare, tek yanlı olarak bağlayıcı kararlar alabileceği gibi, aldığı kararları da yine kendisi uygulayabilir. Adli yargının dışında bağımsız bir idari yargı sisteminin doğuşu başlangıçta tamamen Fransa'ya özgü bir nedene dayanmakla birlikte, sonradan bir gereksinime cevap vermeye başlamıştır. İdare ile adli yargının birbirinden ayrılması, idari uyuşmazlıklar için ayrı bir yargı düzeninin kurulması, yalnız güçler ayrımı ilkesinin doğurduğu bir sonuç değildir. Böyle bir ayrıma gidilmesine, idare ile kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklara uygulanacak hukuk kurallarının, kişiler arasında çıkan ve bunlara uygulanan hukuk kurallarından farklı olması neden olmuştur. Bu nedenle idari yargı yolu ile denetiminde idari anlaşmazlıkların bir uzmanlık mahkemesi durumunda olan, idari yargı yerlerinde görülmesinin hem kişiler hem de idare açısından yararlı olduğu söylenebilir⁸⁵⁷.

İdare işlevine ait işlemlerin yasama organınca yapılmış olması, işlemin idari niteliğini değiştirmeyeceği gibi, bunların yargısal denetim dışında bırakılması hukuki sonucu da doğurmaz. Nitekim bu tür işlemlerden çok daha üstün hukuk normları olan kanunların, KHK'lerin, TBMM İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa Mahkemesi önünde iptal davalarına konu edilmesi mümkün iken, yasama organının idari işlemleri üzerinde yargısal denetimin yapılmaması hukuk devleti ilkesine uygun düşmemektedir⁸⁵⁸.

İdari yargının ortaya çıkışını tarihsel olarak incelediğimizde Fransa'da meydana geldiğini görüyoruz. Fransız ihtilalinden sonra, 16-24 Ağustos 1790 tarihli Kanunla, idari ve adli makamların ayrılığı ilkesi kabul edilmiş ve hakimlerin idareye karşı açılmış davalara bakmaları, idari işler hakkında karar vermeleri cezai müeyyideye bağlanarak yasaklanmıştır. Fransa'da idareyle ilgili uyuşmazlıklar hakkında mahkemelerde dava açılması bu şekilde yasaklanınca, idarenin eylem ve işlemlerinden zarar gören vatandaşlar, mahkemelere başvuramadıkları için doğrudan doğruya idareye başvurarak zararlarının giderilmesini istediler. Bu uyuşmazlıkları karara bağlamak için

⁸⁵⁶ Yıldırım, s. 11.

⁸⁵⁷ Gözübüyük ve Tan, İdari Yargılama Hukuku C.2, (2014), s. 22.

⁸⁵⁸ Atay, (2012), s. 138-139.

idarenin kendi içinde 13 Aralık 1799 Anayasasıyla “Conseil d’Etat” (Devlet Şurası-Danıştay) kurulmuştur⁸⁵⁹. Fakat, 24 Mayıs 1872 tarihli Kanunla, Danıştay’a uyuşmazlıklar hakkında kesin karar verme yetkisi tanındı. Bu şekilde Fransa ‘da ortaya bir idari yargı organı çıkmış oldu. Kısacası, 1790 yılında mahkemelerin idari uyuşmazlıklar hakkında karar vermesinin yasaklanması ve ortaya çıkan boşluğun bizzat idare tarafından, sonra idarenin kendi içinde oluşturulan Danıştay tarafından doldurulmasıyla idari yargı doğmuş ve gelişmiştir⁸⁶⁰. Fransa’da Danıştay’ın gerçek bir yargı yeri durumuna gelmesi 1872 yılında “ulus adına” karar veren bağımsız bir yüksek mahkeme olarak görev yapmasıyla başlamıştır. Danıştay, 1963 yılında yeniden düzenlenmiştir. Fransa’da, yönetim mahkemelerinin ve yönetsel yargı alanında istinaf mahkemelerinin kurulması, Danıştay’ın görevlerini ve yapısını etkilemiştir. 1987 yılında çıkarılan yasa ile, yönetsel yargı alanında bir yenilik olmak üzere istinaf mahkemeleri kurulmuştur. Bu mahkemeler yönetsel mahkemeler ile temyiz yeri olan Danıştay arasında yer almaktadır. Böylece yönetsel yargı alanında üç dereceli yargı sistemi oluşmuştur. Yönetsel istinaf mahkemeler, adli yargıda olduğu gibi, genel görevli istinaf mahkemesi değil sınırlı görevli mahkemedir. Danıştay’ın yükünü azaltmak amacıyla kurulmuştur⁸⁶¹.

1.5.4 Türkiye’de İdari Yargının Gelişimi ve Özellikleri

Türkiye’de idari yargılama alanında ilk adım 1868 yılında Mithat Paşa önderliğinde Fransız örneğine göre kurulan Danıştay (Şurayı Devlet) ile atılmıştır. Bu dönemde Şurayı Devlet’in görevleri arasında idare ile bireyler arasında olan davalara bakmak da vardı. Ancak Şurayı Devlet kararları Sadrazam ve padişah onayından geçiyordu. 1871 tarihli İdari Umumiyei Vilayet Nizamnamesi ile idari yargının genişletildiği, Meclisi İdarei Vilayet’e yargı yetkisinin verildiği, kararlarının herhangi bir onaya gerek kalmadan yürütüleceği öngörülüyordu. Böylece Türkiye’de, en aşırı bir idare rejimi kurulmuş oluyordu⁸⁶². Ancak 1876 Kanun-i Esasisi idare ile bireyler arasındaki davaların mehakim-i umumiye aittir diyerek genel yargıdan ayrı bir “idari

⁸⁵⁹ Gözler, (2008), s. 788-789.

⁸⁶⁰ Gözler, (2012), s. 339.

⁸⁶¹ Gözübüyük, (2009), s. 7.

⁸⁶² Gözübüyük ve Tan, İdari Yargılama Hukuku C.2, (2014), s. 29.

yargı” sisteminden vazgeçilerek Şurayı Devlet lağvedilmemiştir. Gerek birinci gerekse ikinci meşrutiyet dönemlerinde idare ile memur arasındaki uyuşmazlıkların ve özellikle “memurin muhakematı” işlerinin Şurayı Devlet’in görev alanında kaldığı görülmektedir. 1 Kasım 1922’de saltanatın kaldırılmasıyla diğer Osmanlı kurumları gibi Şurayı Devlet te kaldırılmıştır. Görüldüğü üzere, Osmanlı döneminde bir Fransız Danıştay’ı örneğinde bir Şurayı Devlet kurulmuş olsa da bu dönemde genel yargıdan ayrı bir idari yargının gelişmiş olduğunu söylemek zordur⁸⁶³.

Cumhuriyet döneminde, 1923 yılında, hükümet tarafından yönetsel yargı ile görevli olmak üzere yeniden bir Şurayı Devlet kurulması için Meclis’e bir tasarı sunulmuş ve bu tasarinin yasalaşması 1924 Anayasası’nın kabulü ile gerçekleşmiştir. Konu Anayasanın 51. maddesinde, “idare davalarına bakmak ve idari uyuşmazlıkları çözmek üzere bir Danıştay kurulumu” kuralı yer almıştır. İlgili anayasa maddesine istinaden 699 sayılı Şurayı Devlet Kanunu, 1925’te kabul edilmiş olup 6 Temmuz 1927 tarihinde Danıştay göreve başlamıştır. Bu dönemden sonra, diğer yönetsel yargı yerleri kurularak yönetsel yargı sistemi tamamlanmak istenmiştir⁸⁶⁴.

1961 Anayasası, Danıştay’lı idare sistemini benimsemiştir. 1961 Anayasası’nın 140. maddesinde Danıştay’ın “idari uyuşmazlıkları ve davaları görmek ve çözümlenmek” ile görevli olduğunu ve aynı zamanda “kanunların başka idari yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece idare mahkemesi” olduğunu belirtmiştir. 1961 Anayasası’nca benimsenen Danıştay sisteminde idari görevlerle, yargısal görevlerin bir kuruluştaki birleşmesinin neden olduğu bazı aksaklıklar göz önünde bulundurmaya gerekir. Danıştay idari görevleri ile idareye büyük ölçüde fayda sağlamaktadır ancak Danıştay, yargısal görevlerini yerine getirirken, daima idarenin karşısında olmakta, yasal olmayan kararlarını iptal etmekte, sorumluluğuna karar vermektedir. Bu iki tür görevin Danıştay’da birleşmesi, Danıştay’ın idare ile olan ilişkilerini olumsuz yönde etkilemektedir⁸⁶⁵.

1961 Anayasası döneminde, yönetsel yargı sistemimizin ileri bir düzeye ulaştığı söylenemez; ilk derece yönetsel yargı yerleri mahkeme niteliğine

⁸⁶³ Gözler, (2012), s. 339.

⁸⁶⁴ Gözübüyük, (2009), s. 15.

⁸⁶⁵ Gözübüyük ve Tan, İdari Yargılama Hukuku C.2, (2014), s. 31.

kavuşturulmamıştır. Bunların yeniden düzenlenmesi, yönetsel mahkemeler yerine getirilmesi zorunlu görülmüş ve çalışmalar “Bölge İdare Mahkemesi” adı altında Milli Güvenlik Konseyi dönemine kadar sürdürülmüştür. Bu dönemde yönetsel yargı bir bütün olarak ele alınmış ve yeniden düzenlenmiştir. 1982 yılı başında yönetsel yargıyı yeniden düzenleyen üç temel yasa çıkarılmıştır. Bunlar, Danıştay Kanunu (2575 Sayılı), Bölge İdare Mahkemeleri (2576 Sayılı), İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577) dur⁸⁶⁶.

İdari yargı alanında yapılan yeniden düzenleme ile Bölge İdare Mahkemeleri içinde yer alan ve ilk derece mahkemesi olarak görev yapan idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri kurulması ve idare mahkemelerinin, idari yargı alanında genel görevli mahkeme olması yolu benimsenmiştir. Bunun doğal sonucu olarak da Danıştay, idari yargı alanında genel görevli bir temyiz yeri ve belli konularda da ilk derece mahkemesi olarak görev yapmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Bölge idare mahkemelerinin kurulması ile de vergi ve idare mahkemelerinin bazı kararlarına karşı temyiz yolu ile Danıştay’a başvurma yerine, itiraz yolu ile bölge idare mahkemelerine gidilmesi, idare ve vergi mahkemelerinin bazı kararlarının Danıştay yerine Bölge idare mahkemelerinde sonuçlandırılması yolu getirilmiştir⁸⁶⁷.

Yönetsel yargı sistemimizin özellikleri sıralayacak olursak, idari yargı sistemi dayanağını Anayasa’dan alarak Danıştay biçiminde örgütlenmiştir. İdari yargı sistemimizde “genel görev” ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilkeye göre yönetimin, yönetim hukukundan doğan eylem ve işlemlerine karşı yönetsel yargıda dava açılır. Bunun için, açık bir yasa hükmüne gerek yoktur. Yönetsel işlemlere karşı adalet mahkemelerinde dava açılabilmesi için, açık bir yasal düzenlemeye gerek vardır. Ayrıca yönetsel yargı alanı geniş tutularak hem yönetsel işlerin iptali hem de yönetimin işlem ve eylemlerinden doğan haksızlıkların giderilmesi dava edilebilir⁸⁶⁸.

İdari düzenin birinci özelliği, idarenin kendiliğinden kararlar alması ve bu kararları zorla da olsa yerine getirmesidir. Zira idari merciler, idare edilenlere

⁸⁶⁶ Gözübüyük, (2009), s. 16-17.

⁸⁶⁷ Gözübüyük ve Tan, İdari Yargılama Hukuku C.2, (2014), s. 33.

⁸⁶⁸ Gözübüyük, (2009), s. 17-18.

kendiliğinden borçlar yükleyen kararlar alabilmesi ve bu kararların gereklerinin yine idarece, idari güç kullanmaya varan düzeyde yaptırımlar kullanarak, yurttaşları idari kararlara uymasını sağlamaktadır⁸⁶⁹. Görülüyor ki, kamu gücüne dayalı işlem ve eylemler, idare işlevi içinde ve idari makam ve mercilerce yapılıyorsa, bu işlem ve eylemlerden doğan davalar, kural olarak aksine Anayasa'ya aykırı olmayan bir kanun hükmü yoksa idari yargıda görülecektir⁸⁷⁰.

İdari düzenin ikinci özelliği “yargı denetimi” dir. Yukarıda da ifade edildiği gibi idareye verilen idari, icrai karar alma ve bunu gerekirse kendi kolluk gücü ile zor kullanarak yerine getirme ayrıcalığı, idare açısından önemli ve güçlü bir imkandır. İşte bu gücü idarenin kişi hak ve özgürlükleriyle dengelemek ve kimi hukuksal araçlarla durdurmak ve denetlemek lazım gelmektedir. Aksi takdirde idare, keyfiliğe ve kişiler üzerinde baskıya varan uygulamalara yol açabilir⁸⁷¹. İdari kararlar icrai olma özelliğinden dolayı hukuka uygun kabul edilirler ancak idari kararlar yargı kararları gibi kesin hüküm gücüne sahip değildir ve ilgililerce bunların hukuka aykırılıkları ileri sürebilir. Fakat, böyle bir itiraz olmadan ve iptal edilmeden önce dahi, idari kararlar ilgililer üzerinde etki ve sonuçlarını doğururlar⁸⁷².

İdare, etkinliklerini yerine getirirken kanunlara uymak ve hukuk çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Kanunlar öngördükleri hükümlere uygun davranmamının yaptırımını göstermişlerdir; ancak, bu da kişiler için yeterli bir güvence sağlamamaktadır. Bu bakımdan kişiler için yeteri güvence yargısal denetimde vardır⁸⁷³. İdarenin yargısal denetiminin temel amacı ise, idarenin hukuka aykırı davranmasını engellemek, hukuka aykırılıkları ve haksızlıkları gidermektir. Bu bakımdan idari yargının yetkisi, sadece idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlıdır⁸⁷⁴.

Hukuk devleti ilkesi gereği tüm idari kararlar yargı denetimine tabidir. Nitekim Anayasa'nın 125. maddesinin 1. fıkrasında da bu noktada açıklık getirilmiştir. Aynı

⁸⁶⁹ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 17-19.

⁸⁷⁰ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s. 425.

⁸⁷¹ Akgüner ve Berk, s. 20-21.

⁸⁷² Günday, s. 124.

⁸⁷³ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 19-20.

⁸⁷⁴ Ahmet Talha Tetik, **Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017, s. 255.

zamanda 1982 Anayasası bazı idari kararları yargı denetimi dışında tutmuştur. Anayasanın 125/2. fıkrasına göre Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler yargı denetimi dışında tutulmuştur. Zira aynı hüküm 2477 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 3. fıkrasında da mevcuttur⁸⁷⁵. Anayasa'nın 104. maddesinde Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler ve görevleri yer almaktadır. Cumhurbaşkanı uygulamada birçok atama işlemlerini tek başına yaptığı için bu işlemlerin hukuka uygunluğu, yargısal denetimi sorunu ortaya çıkmıştır. Üniversite rektörlerinin atanması, görevden alınması işlemlerinin dava edilmesi üzerine Danıştay, İYUK'nun 2. maddesindeki "Devlet Başkanının doğrudan doğruya yaptığı işlemler" ifadesini yorumlayarak, rektörlerle ilgili işlemlerin yargısal denetimine imkân sağlamıştır. Danıştay 5. Dairesine göre, bu işlemlerin yargı denetimi dışında tutulması, hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşmamaktadır⁸⁷⁶. Yargı denetimi dışında bırakılan Cumhurbaşkanı işlemleri belirli ve sınırlı olmayıp, kanun koyucu da Cumhurbaşkanıya bu tür işlemleri yapabilme yetkisi vererek idari işlemi yargı denetimi dışına çıkarabildiğini görüyoruz⁸⁷⁷.

Ayrıca Anayasa'nın 129. maddesinin 2. fıkrasında yargı denetimi dışında bırakılmış bulunan bir diğer idari karar da Yüksek Askeri Şura Kararlarıdır. Aynı maddenin 3. fıkrasında bulunan uyarma ve kınama cezalarının yargı denetimi dışında kalan ifade açıklanmıştır⁸⁷⁸. Hukuk Devleti ilkesince bütün idari kararlar yargı denetimine tabidir. Nitekin bu durum Anayasanın 125/1. maddesinde ifade edilmiştir. Ancak Anayasa'nın 159. maddesinin 4. fıkrasında Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun kararları ve 129. maddesinin 3. fıkrasında ise Silahlı Kuvvetler mensupları hakkında disiplin cezaları yargı denetimi dışında tutulmuştur⁸⁷⁹.

İYUK 'nun 2. maddesinin 2. fıkrası idari yargı yetkisinin sınırlarını çizmektedir. Fıkra aynen "*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde*

⁸⁷⁵ Günday, s. 124.

⁸⁷⁶ Yıldırım, s. 107.

⁸⁷⁷ Günday, s. 125.

⁸⁷⁸ Yıldırım, s. 115.

⁸⁷⁹ Günday, s. 126; https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (18.03.2019)

*gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler*⁸⁸⁰.” Bu düzenlemede, idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemelerin, yerindelik denetimi yapmaları, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak biçimde, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı vermeleri yasaklanmıştır. Burada görüldüğü üzere sadece, idari yargı yetkisinin sınırları çizilmekle kalmayıp ayrıca, bu sınırın dışında kalan ve bu nedenle yasaklanan yargı kararlarının nitelikleri de gösterilmiştir⁸⁸¹. İdari yargı yetkisinin sınırını oluşturan hukuka uygunluk denetimi, idarenin faaliyetlerinin (eylem ve işlemlerinin) “hukuka uygun bloku”nda yer alan kurallara uygunluğunun araştırılması sonucunda, idari yargıç, söz konusu blok içerisinde yer alan hiyerarşiye dahil normlardan hangisinin idarenin faaliyetlerine uygulanması gerektiğini saptayarak yorumladığı bu hukuk normunun anlam ve kapsamını belirtir. Kısacası, idari yargıç, hukuka uygunluk denetimi çerçevesinde, idarenin faaliyetlerine uygulanması gerekenin ne olduğunu söylemektedir⁸⁸².

Bazı idari faaliyetler için Yasama kısıntısı, yargı yolunun yasalar ile kapatılması anlamına gelir. Bu bakımdan idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi yasalardan kaynaklanan bir nedenle sınırlandırılmaktadır. Yargısal denetimi sınırlayan hükümler Anayasal hükümler olmakla birlikte yasalardan kaynaklanan sınırlamalara da bulunmaktadır.

2 Yürütme Organının Vergisel İşlemlerinde Yargısal Denetimin Sınırları

6771 Sayılı Kanun ile Anayasada yapılan değişiklik, esas itibariyle yürütme organını yeniden yapılandırmış olmakla birlikte, yasama yetkisi ile yasama ve yürütme ilişkileri konusunda önemli değişiklikler yapmıştır. Ancak yapılan bu düzenlemede her

⁸⁸⁰ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf> (09.10.2018) (2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 185 inci maddesiyle bu fıkrada yer alan “kanunlarda” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde” ibaresi eklenmiştir.)

⁸⁸¹ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 240-241.

⁸⁸² Candan, s. 241.

ne kadar kural koyma yetkisi TBMM'ye ait olması ilkesi devam etse de yasama ve yürütmeye ilişkin yetki alanları yeniden belirlenmiştir.

Çalışmada öncelikle, 6771 Sayılı Kanun öncesi düzenleme üzerinde durulacak daha sonra 3. Nolu alt başlık altında, yeni düzenleme ile yapılan değişiklikler ele alınarak incelenecektir.

2.1 Yürütme Organı Kararlarının Yargısal Denetimi

Anayasa'nın 7. maddesinde “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*” hükmü yer almaktadır. Ayrıca Anayasa'nın vergilerin kanuniliği ilkesini düzenleyen 73/3. fıkrasında ise “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla ... değiştirilir ...*” düzenlemesi yer almaktadır. Aynı maddenin 4. fıkrasında yürütme organına vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda yasa ile düzenleme yapma yetkisi verilmektedir.

Yasama yetkisini incelediğimizde yasama yetkisi asli bir yetkidir. Yani yasama organı bir alanı doğrudan doğruya düzenleyebilir. O alanın daha önce Anayasayla düzenleniyor olmasına gerek yoktur. Anayasanın hiçbir şekilde düzenlemediği bir alanı, yasama organı, ilk elden düzenleyebilir. İşte bu anlamda yasama yetkisi, “asli/ilk el” bir yetkidir⁸⁸³. Yasama organının sahip olduğu yasama yetkisinin asliliği ve devredilmezliğine ilişkin düzenleme ile vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin değiştirilmesinin de yasa ile olabileceğine ilişkin düzenlemenin ve yine, yürütme organına yasa ile vergilendirme alanında değişiklik yapmak suretiyle düzenleme yapma yetkisinin verilebileceğini öngören hükmün birlikte değerlendirildiğinde; vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olduğu, yürütme organının bu konuda istisnai⁸⁸⁴ olarak yetkili kılındığı ve yürütme organının sadece kendisine yetki verilen konular ve sınırlar dahilinde düzenleyici işlem yapabileceği sonuçlarına ulaşılmaktadır⁸⁸⁵. Yürütme organının işlemleri kanuna dayanmak zorundadır. Kanun olmayan yerde yürütme de

⁸⁸³ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukuna Giriş, (Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku)*, Bursa: Ekin Yayınları, 2013, s. 315-316.

⁸⁸⁴ Yılmazoğlu, s. 79.

⁸⁸⁵ Gerçek, (2006), s. 97.

yoktur⁸⁸⁶. Bu bakımdan yürütme organının düzenleme yetkisi doğrudan doğruya Anayasadan doğmuştur, aynı zamanda yasama yetkisinin altında yer alır ve ona bağımlı bir yetkidir⁸⁸⁷.

İdarenin düzenleyici işlemleri, kanuna aykırı yani *contra legem* olamaz. İdarenin, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalması özelliğine, “idarenin düzenleme yetkisinin *intra legem* niteliği” denilir. Türk hukukunda, idarenin düzenleme yetkisinin *intra legem* olma özelliği 1982 Anayasasının 8. maddesinde “yürütme yetkisi ve görevi Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” denilerek ifade edilmiştir. Kısacası, kanunun idarenin düzenleme yetkisinin sınırı olması hususunda, “düzenleme yetkisinin *intra legem* özelliği” denir. Kanunun idarenin düzenleme yetkisinin şartı hususuna ise “düzenleme yetkisinin *secundum legem* özelliği” denir⁸⁸⁸.

Yürütme organının düzenleme yetkisi konu bakımından sınırlanmamıştır. Yürütme organı, bir kanuna dayanmak ve kanunlara uygun olmak şartıyla istediği her alanda düzenleme yapabilir. Ancak 1982 Anayasası birtakım düzenlemelerin kanunla yapılmasını öngörmektedir. Örneğin, temel hak ve özgürlükler ancak kanunla sınırlanabilir (m.13). “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” (m.73), suç ve cezalar ancak kanunla belirlenir (m.38). Bu alanlarda, yürütme organınca düzenleyici işlem yapma yetkisi yasaklanmamaktadır zira o alanın kanunla yürütme organına kapatıldığı anlamına gelmemektedir. Nitekim vergi alanında kanunla konulan o vergi hakkında tüzükle, yönetmelikle veya diğer düzenleyici işlemlerle yürütme organı düzenleme yapabilir⁸⁸⁹. Yürütmenin düzenleyici işlem yapma yetkisi, 1924, 1961, 1982 Anayasalarında doğrudan Anayasadan kaynaklanmıştır. Öyle ki, yürütmenin düzenleme yetkisinden hiç söz etmeyen 1921 Anayasası döneminde dahi, icra vekilleri heyetince düzenleyici işlemler yapılmıştır⁸⁹⁰.

Yürütme organı bireysel işlemlerde olduğu gibi düzenleyici işlem yapma yetkisini de daha önce çıkarılmış bulunan kanunlara dayanarak kullanacaktır. Kısacası,

⁸⁸⁶ Turan Güneş, (1965), s. 41.

⁸⁸⁷ Özbudun, (2014), s. 251-252.

⁸⁸⁸ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 360-363.

⁸⁸⁹ Gözler, Anayasa Hukukuna Giriş (2013), s. 317; Turan Güneş, (1965), s. 111-113.

⁸⁹⁰ Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, s. 133.

yürütme organının kanunlara bağımlılığı hem düzenleyici işlemler hem de bireysel işlemler bakımından söz konusudur ve bu işlemlerin, Anayasaya ve kanunlara uygun olması şarttır⁸⁹¹.

İdarenin yargısal denetimi, bireyin devlet karşısında zayıf konumda olması ve bu sebeple korunması düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Her şeyden önce bu yolla eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi olan idare, keyfi ve hukuka aykırı davranışlardan kaçınmaya, hukukun içinde hareket etmeye zorlanır. Dahası bireyler, bu denetim sayesinde idarenin hukuka aykırı davranışlarına karşı korunmuş olurlar⁸⁹².

Yürütme organının eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi konusunda daha önce de ifade edildiği gibi iki sistem bulunmaktadır. Konu edilen yargı birliği sistemi ve idari yargı sistemleri hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaktadır. Hukuk devleti bakımından önemli olan nokta, yürütmenin eylem ve işlemlerinin bağımsız yargı organlarıncaya denetlenip denetlenmemesidir. Bu denetim yapıldıktan sonra denetimi yapan mahkemenin genel mahkeme ya da idare mahkemesi olması hukuk devleti açısından önem taşımamaktadır. Buna karşılık, denetim sistemi ne olursa olsun eğer yürütmenin bir kısım eylem ve işlemleri, çeşitli yollarla yargı denetimi dışında bırakılabiliyorsa, hukuk devleti ilkesinin zedelenmiş olduğu kanısına varabiliriz⁸⁹³.

1961 Anayasasının 114. maddesinin ilk fıkrası, bu Anayasanın 1971'de geçirdiği değişiklikle, "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" haline getirilmiş, bu hüküm 1982 Anayasasının 125. maddesinde de (f.1) aynen korunmuştur. Bu ifadenin, 1961 Anayasasının ilk şekline göre daha az kuvvetli olduğu düşünülebilir de aslında aralarında anlam farkı bulunmamaktadır. İdarenin herhangi bir eylem veya işlemine karşı yargı yolunu kapatan bir kanun, yine de Anayasaya aykırı olacaktır⁸⁹⁴. Anayasa ve kanunlarda idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunu kapayan ve yasama kısıntısı adı verilen kısıtlamalar bulunmaktadır. Bu tür kısıtlamaların hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı açıktır. Çünkü bu nevi kısıtlamalar hem hukuka olan güveni zedeler hem de idareyi keyfi, hukuk dışı

⁸⁹¹ Atar, s. 275.

⁸⁹² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 145.

⁸⁹³ Özbudun, (2014), s. 126-127.

⁸⁹⁴ Özbudun, (2014), s. 128.

davranmaya teşvik eder⁸⁹⁵. Ancak 1982 Anayasasına bazı istisnalar getirilmiştir. Buna göre, Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler, Yüksek Askerî Şura Kararları, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun, meslekten çıkarma cezasına ilişkin olanlar dışındaki kararları için yargı mercilerine başvurulamaz. Ayrıca, Sıkıyönetim Kanunu ile sıkıyönetim komutanlarına tanınan yetkilerin kullanılmasına ilişkin idari işlemler hakkında iptal davası açılmaz⁸⁹⁶. Bu bakımdan denebilir ki, Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler arasında, onun devlet başkanlığı sıfatından kaynaklanan işlemlerle, yürütme organının başı olma sıfatından kaynaklanan işlemler arasında bir ayırım yapılmalıdır. Yani Cumhurbaşkanının Devletin başı olması sıfatıyla yaptığı işlemler “idari işlem” sayılmadığı için bunların yargı denetimi dışında bırakılmasında hukuk devleti ilkesiyle çelişir bir yön yoktur. Cumhurbaşkanının, yürütme organının başı sıfatıyla yaptığı işlemlerin ise yargı denetimine tabi olması gerekmektedir⁸⁹⁷.

Anayasanın 125. maddesine dikkat edilirse; Türkiye, idari rejime dahil bir ülke olmasına rağmen, maddede idari yargıdan değil, sadece yargıdan bahsedilmiştir. Aslında, idari rejimi uygulayan ülkelerde, idarenin eylem ve işlemleri, bu konuda ihtisaslaşmış ve zaten bu maksatla kurulmuş idari yargı mercileri tarafından yapılmaktadır. Ancak Anayasa, kanunla açıkça adli yargının görevli olduğu sınırlı sayıdaki uyuşmazlığı dikkate alarak genel olarak yargı kavramını kullanmıştır. Bu bakımdan ülkemizde idarenin her türlü eylem ve işlemi gerek adli gerekse idari yargının denetimine tabi olacaktır⁸⁹⁸.

Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak şekilde yargı kararı verilememektedir. Yargısal denetimin amacı, idarenin görevlerini, kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirmesini sağlamaktır. Yargının, idarenin hukuka uygun işlem ve eylemlerini engellemesi söz konusu olamaz. Bu sebeple, yargı organları, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak şekilde yargı kararı veremezler⁸⁹⁹. Ancak, idarenin düzenleme yetkisi kanundan

⁸⁹⁵ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 145.

⁸⁹⁶ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 145; Özbudun, (2014), s. 128.

⁸⁹⁷ Özbudun, (2014), s. 128.

⁸⁹⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 145.

⁸⁹⁹ Kalabalık, (2016), s. 13.

kaynaklanan, kanunu izleyen, yani *secundum legem* bir yetkidir yani yürütmenin düzenleyici işlemleri kanuna dayanmak zorundadır. Dolayısıyla idare, bir hukuk kuralını yorumlarken ve aynı kuralla ilgili yargı yeri tarafından yapılan yoruma riayet etmelidir⁹⁰⁰.

1982 Anayasasının md. 73/4’de, yürütme organına verginin bazı temel öğeleri konusunda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Ancak, burada yürütme organına verilen yetkinin hangi düzenleyici işlemle yerine getirileceği gösterilmemiştir. Dolayısıyla, yürütme organının bu yetkisini; kanun hükmünde kararname (KHK), Bakanlar Kurulu kararları (BKK), tüzük ve yönetmelik çıkararak kullanmasına hiçbir engel yoktur. Buna rağmen tüzük ve KHK’ların uzun ve karmaşık yöntemlerle yürürlüğe konulması, diğer taraftan tüzük ve yönetmeliklerin vergi hukuku alanında yeni hüküm koyma ve değiştirmeden ziyade ayrıntıları düzenlemeye yönelik olması nedeniyle, uygulamada Bakanlar Kurulu 1982 Anayasasının 73/4. fıkrası çerçevesinde düzenleme yapma yetkisini BKK’ları ile kullanmaktadır⁹⁰¹.

Anayasanın 73/4. ve 167/2. hükümleri uyarınca yapacağı işlemler, yürütmenin Anayasadan kaynaklanan düzenleyici işlemlerindedir. Bu işlemlerin tüzüklerden konu ve usul farklılığı vardır. Tüzüklerde Bakanlar Kuruluna, “kanunların uygulanmasını göstermek” veya “emrettiği işleri belirtmek üzere” genel bir yetki verilmişken; Anayasa’nın 73/4. ve 167/2. maddeleri uyarınca yürütme organına sadece, vergi ve dış ticaret ile ilgili konularda ve “sınırlı” yetki tanınmıştır⁹⁰².

Anayasanın 73/4. ve 167/2. hükümleri uyarınca yürütme organının yapmış olduğu işlemlerin ne bir süre ile bağlılık ne de Meclisin kabulüne sunma zorunluluğu olmadığından, KHK rejimi ile benzerliği çok zayıftır. Kaldı ki, yürütme organının Anayasasının 73/4. hükmüne göre yaptığı işlemle, 167/2. hükmüne göre yaptığı işlemler nitelik olarak da birbirinin aynısı değildir⁹⁰³. Anayasasının 73/4. hükmü gereği yürütme organının yapacağı işlemler “fonksiyonel bakımdan yürütmenin düzenleyici işlemidirler” ve bu yönüyle tüzüklere benzerler. Oysa, Anayasasının 167/2. hükmüne

⁹⁰⁰ Gözler ve Kaplan, (2018), s. 382.

⁹⁰¹ Gerçek, (2005), s. 110.

⁹⁰² Nami Çağan, **Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü**, Anayasa Yargısı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını, 1986, s. 216-218.

⁹⁰³ Gerçek, (2005), s. 110-114.

göre, yürütme organının yapacağı işlemler, yürütmenin klasik düzenleyici işlemleri değil, “fonksiyonel bakımdan yasama işlemidirler” ve bu yönleriyle KHK’lere benzerler. Aynı şekilde Anayasanın 167/2. hükmünü “Anayasal yetki devri” olarak nitelendirmek mümkün ise de, 73/4. hükmünü yasama yetkisinin devri olarak nitelendirme olanağı yoktur. Bu bağlamda, Anayasanın 73/4. ve 167/2. hükümleri gereğince yürütme organının yapacağı işlemlerin, her biri yürütme organının yeni bir işlem türüdür denebilir. Kanuna aykırı olmayacak olan bu işlem türü daha çok tüzüklere benzemektedir ve bu nedenle tüzükler rejimine bağlı olarak yargısal denetim konusunda Danıştay denetimine tabidir. Bu doğrultuda, bu işlemlerle ilgili davalara da tüzük ve yönetmelikler gibi, Anayasanın 125. ve 155. maddeleri ile Danıştay Kanunu’nun değişik 24. maddesi uyarınca Danıştay bakacaktır⁹⁰⁴.

Anayasanın 148. maddesinin ilk fıkrasına göre, “Anayasa mahkemesi... kanun hükmünde kararnamelerin... Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler”. Bu düzenlemenin nedeni, kanun hükmünde kararnamelerin normlar hiyerarşisinde kanun düzeyinde olmasından kaynaklanmaktadır. Yani Anayasa koyucu, kanunlarda değişiklik yapabilen bir işlemin kanunların tabi olduğu yargısal denetim rejimine tabi olması gerektiği düşünmüştür. Bu husus 148. maddenin Danışma meclisi gerekçesinde, “*Kanun Hükmündeki Kararname, uygulamada kanunun yarattığı sonucu meydana getirdiğinden kanun gibi yargı denetimine tabi tutulmuştur.*” şekilde ifade edilmiştir⁹⁰⁵.

Türk hukukunda mahkemelerin denetim yetkileri, işlemleri yapan organa göre belirlenmektedir. Buradan hareketle, kural olarak, yasamanın işlemlerini Anayasa Mahkemesi, yürütme ve idarenin işlemlerini Danıştay ve İdare Mahkemeleri denetler. Oysa, Kanun Hükmünde Kararnameler organik olarak yürütmenin işlemi oldukları halde, Danıştay’ın değil, Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi tutulmuştur. Şüphesiz, bunda, KHK’lerin kurallar kademelenmesinde kanunlarla eşdeğer güce sahip olmasının ve KHK’lerin yetki kanunuyla hayati bağlarının rolü bulunmaktadır⁹⁰⁶. KHK’ler 1982

⁹⁰⁴ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2018), s. 434.

⁹⁰⁵ Gözler, (2009), s. 1191; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (Madde Gereççeleri), TBMM, Ankara 2008, s.267. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/bitstream/handle/11543/1169/200901027.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (03.11.2018)

⁹⁰⁶ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2018), s. 424.

Anayasası'yla öngörölmüş, kanun ve TBMM içtüzükleri gibi Anayasa Mahkemesi'nin görev alanına sokulmuştur. Ancak, olağanüstü hallerde çıkarılan KHK'lere karşı yargı yolu kapalıdır. Buna karşılık, Anayasa Mahkemesi, önüne gelen bir Olağanüstü Hal KHK'si iptal başvurusunu hemen görevden reddetmeyip, önce gerçekten olağanüstü hâl KHK'si veya onun olağanüstü halle ilgili bir hükmü var, bunu incelemektedir⁹⁰⁷.

Anayasanın 148/1. maddesi, KHK'lerin şekil ve esas bakımından Anayasaya uygunluğunun denetiminin Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacağını hükmüne bağlamıştır. Anayasa Mahkemesinin KHK'lerin sadece Anayasaya değil, aynı zamanda yetki kanununa uygunluğunu da denetleyebileceği kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesi, dayandıkları yetki kanunları kendisi tarafından iptal edilen KHK'leri sırf yetki kanunlarının daha önceden iptal edilmiş olması nedeniyle iptal etmektedir⁹⁰⁸.

Ancak her ne kadar Anayasa Mahkemesi KHK'ların Anayasaya uygunluğunun denetimini öngörse de burada, üç çeşit denetim karşımıza çıkmaktadır. Birincisi, Anayasa Mahkemesi, KHK'ların Anayasaya uygunluğunu denetleyecektir. İkinci olarak, KHK'nın yetki kanununa uygunluğunu denetleyecektir. Sonuç olarak, yetki kanununun da Anayasaya uygunluğunu denetleyecektir⁹⁰⁹. Ancak, KHK'lerin TBMM'nce reddi kanunun denetimine ihtiyaç duyulmayacaktır. Yetki kanunları ise tek başına iptal davasına konu olabilirler ve AYM, yetki kanunun unsurlarının anayasaya uygunluğunu denetler⁹¹⁰.

Anayasanın 148. maddesi gereği, "...olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan KHK'in şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz." hükmü yer almıştır. Dolayısıyla, bu dönemde çıkarılan KHK'lerin yargısal denetimi yapılmamaktadır. Bunlarla ilgili tek denetim TBMM'nin denetimidir. KHK'lerin TBMM'nce kabulü, değiştirilerek kabulü ve reddi, uygulamada parlamento kararı biçiminde değil, "kanun" biçiminde olduğundan, bu andan itibaren KHK'lar yasama organının bir işlemi haline dönüşmektedir. Bu bakımdan KHK'lar TBMM onayı ile kanun niteliği kazanacaklarından, öteki kanunlar

⁹⁰⁷ Yayla, s. 412.

⁹⁰⁸ Gözler ve Kaplan, İdare Hukukuna Giriş (2017), s. 428.

⁹⁰⁹ Reşit Gürbüz, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 44.

⁹¹⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, (2018), s. 424.

gibi bunların da Anayasaya uygunluk denetimine tabi olması gerekecektir⁹¹¹. Anayasa Mahkemesi oluşturduğu içtihadıyla, olağanüstü hal ve sıkı yönetim KHK'lerinin, olağanüstü hal ve sıkı yönetimin gerekli kıldığı konularda çıkarılıp çıkarılmadığını denetleme yetkisini kendisinde bulmuştur. Ayrıca TBMM onayından geçtikten sonra şekli anlamda kanun halini aldığı için bu onaydan sonra Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenebileceği kabul edilmektedir⁹¹².

Yürütme organının sıkı yönetim ve olağanüstü hal ilanına ilişkin hükümleri 1924 Anayasası döneminde “hükümet tasarrufu” olarak kabul edilmiş ve bunların yargı denetimi dışında kalması gerektiği belirtilmiştir. Günümüzde Danıştay, sıkı yönetim ilanına karşı açılan bir davada, bakanlar kurulu kararlarının organik-şekli bakımdan bir idari tasarruf olarak gözükmemesine rağmen nitelik bakımından bir yasama tasarrufu olduğu, TBMM’nce benimsenip onaylandıktan sonra bir yasama organı tasarrufu haline dönüştüğü ve dava konusu işlemin artık idari bir işlem olmadığı gerekçesiyle görevsizlik kararı vermiştir⁹¹³. Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim ilanı işlemleri idari işlemler olmalarına karşın, derhal Meclise sunulup görüşüldükleri için idari yargı denetiminin fiilen işlemesi mümkün değildir. Bu işlemlerin Meclis tarafından onaylanmasına karşı anayasaya uygunluk denetimi yolu ise kapalıdır. O halde olağandışı bu iki rejimin Meclis tarafından yapılacak siyasal denetimi haricinde denetimi mümkün değildir. Olağandışı bu iki hukuk rejim içinde görevli ve yetkili makamların işlemlerinin yargısal denetimine gelince, prensip olarak ister olağanüstü hâl ister sıkıyönetim makamlarınca olsun yapılan idari işlemlere karşı yargı yolunu kapatıldığına ilişkin anayasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Anayasanın 125. maddesinin 6. fıkrasında bu işlemlere karşı yürütmenin durdurulması kararı verme yetkisinin kanunla sınırlanabileceği düzenlenmiştir⁹¹⁴.

Yürütme organı tarafından çıkarılan bir diğer düzenleyici idari işlem de tüzüklerdir. Anayasamızın 115. maddesinde tüzükler, “*Bakanlar Kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay’ın incelenmesinden geçirilmek üzere tüzükler çıkarabilir.*

⁹¹¹ Reşit Gürbüz, s. 46-47.

⁹¹² Tunç, Bilir ve Yavuz, s.282.

⁹¹³ Yıldırım, Yasin, Karan, Özdemir, Üstün ve Tekinsoy, s. 732.

⁹¹⁴ Yaşar, s. 245.

Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır.” yer almaktadır⁹¹⁵. Tüzükler birer idari işlemdir ve bu nedenle de Anayasanın m.125/1’ e göre yargısal denetime tabidir. Danıştay Kanununun 24/1. maddesi uyarınca, tüzükler bir yürütme organı işlemi olarak ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da denetlenirler⁹¹⁶.

1982 Anayasası çeşitli maddelerinde, Cumhurbaşkanının, “birlikte”, “tek başına”, “re’sen” ve “doğrudan doğruya” yapacağı işlemlerden ve 105. maddesinde de emirlerden söz etmektedir. Ancak bu işlemleri yargısal denetim yönünden iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilk grup, Cumhurbaşkanının, başbakan ve ilgili bakanların imzalarını taşıyan “birlikte yaptığı” işlemlerdir. İkinci grup ise, bunlar dışında kalan, Cumhurbaşkanının tek başına, re’sen, doğrudan doğruya yaptığı işlemleri ve emirleri kapsayan işlemlerin tümüdür. Cumhurbaşkanının, yürütmenin başı sıfatıyla yaptığı işlemlerin yargısal denetimi bakımından bir sorun yoktur. Bunlar aynı zamanda, yürütmenin ikinci kanadının bir idari işlemi olduğundan, Anayasanın 125. maddesindeki, “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” kuralı kapsamında idari yargı denetimine tabidir⁹¹⁷.

Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler bakımından, Anayasa iki ayrı maddesinde yargısal denetim muafiyeti getirmektedir. Bunlardan biri Anayasanın 125. maddesindeki, “Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler yargı denetimi dışındadır” kuralıdır. Diğeri ise, Anayasanın 105. maddesindeki, “Cumhurbaşkanının re’sen imzaladığı kararlar ve emirler aleyhine Anayasa Mahkemesi dahil, yargı mercilerine başvurulmaz” şeklindeki düzenlemedir. Burada şunu ifade etmek yerinde olacaktır, anayasa yargısı kural olarak, yasama işlemleri için söz konusu olduğundan, Anayasaya böyle bir hüküm konulmasaydı bile, Cumhurbaşkanlarının işlemlerine karşı Anayasa Mahkemesine başvurulması düşünülemezdi. Kaldı ki, Anayasanın, Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkilerini belirleyen 148. maddesinde de böyle bir yetki bulunmamaktadır. Bu nedenle Anayasanın 105. maddesi hükmü pratikte sadece idari yargı yolunu kapatma işlemi görmektedir. Bu bakımdan, Cumhurbaşkanının tek başına

⁹¹⁵ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (12.10.2018)

⁹¹⁶ Gözler ve Kaplan, *İdare Hukukuna Giriş* (2017), s. 438.

⁹¹⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 377.

yaptığı işlemlere karşı idari yargı yolunu kapatan Anayasanın 105. ve 125. maddeleri altında birbirlerini tekrarlayan düzenlemelerdir⁹¹⁸.

Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemlere karşı yargı yolunun kapatılmasının, ilk bakışta hukuk devleti ilkesiyle örtüşmediği görünmektedir. Ancak Cumhurbaşkanının işleminin idari nitelikte olup olmadığının da önemi vardır. Çünkü Anayasanın 125. maddesinde idari yargı, “idari eylem ve işlemleri” için geçerlidir. İdare kavramı teknik olarak “kanunların uygulanmasını sağlamak” tır. Cumhurbaşkanının, devletin başı sıfatıyla tanınmış olan yetkilerinin kullanılmasını “kanunların uygulanmasını sağlamak” faaliyeti olarak görmek ve dolayısıyla, idare fonksiyonu içinde saymak mümkün değildir⁹¹⁹. Bu bağlamda, Anayasada, Cumhurbaşkanına devletin başı sıfatıyla, örneğin yasamaya ilişkin olarak tanınan yetkilerin kullanılması (kanunları yayımlamak, geri göndermek, iptal davası açmak vb.) idari işlem olarak kabul edilmez. Bu sebeple, Anayasadaki idari yargı yolunu kapatan hükümler olmasa dahi, cumhurbaşkanının, idari işlem niteliğinde olamayan tek başına yaptığı işlem bu tür işlemleri denetlemek yine mümkün olmayacaktır. Geriye Cumhurbaşkanının yürütme alanına giren ve siyasi sorumluluk gerektiren icrai nitelikteki işlemleri kalıyor ki, bunların başbakan veya ilgili bakanla birlikte yapılması gerektiğini ve o zaman da zaten idari yargı kapsamına girdiğini yukarıda belirtmiştik. Dolayısıyla, bu işlemler birlikte yapılmak suretiyle idari yargı yolu da kendiliğinden açılmış olacaktır. Öte yandan, cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemin, idari bir ön işleme dayandığı hallerde, bu ön işlem idari yargı denetimine tabi olup, onun hukuka aykırı bulunarak iptali durumunda, dayanağını oluşturduğu cumhurbaşkanının işlemi de hukuka aykırı duruma düşer⁹²⁰.

Sonuç olarak, yargısal denetim açısından, Anayasanın 73/4. ve 167/2. fıkraları uyarınca yasa ile verilen yetkilere dayanarak yürütme organınca uygulanan düzenleyici işlemler, 2575 sayılı Danıştay Yasası'nın 24. maddesi uyarınca, Danıştay tarafından

⁹¹⁸ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 377-378.

⁹¹⁹ Özbudun, (2014), s. 289; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 378.

⁹²⁰ Gözübüyük, (2010), s.230; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 378.

hukukilik denetimine tabi tutulmuştur⁹²¹. Yürütme organı tarafından tesis edilen düzenleyici işlemlere dayanarak yapılan bireysel işlemler ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun uyarınca ilk derece idari yargı mercilerince denetlenecektir⁹²².

Bireysel işlemlerle beraber düzenleyici işlemlerin de iptali konusunda yargısal denetim yeri yine Danıştay'dır. Yürütme organına yetki veren Anayasanın 167/2. fıkrasına dayanarak tesis ettiği düzenleyici işlemler KHK ise, bu KHK'lerin yargısal denetimi Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabidir. Ancak olağanüstü hal ve sıkı yönetim süresince uygulanabilen nitelikte bulunan KHK'lerin yargı yolu Anayasanın 148. maddesi gereği kararnamelere karşı yargı yolunun kapatılmasını sağlamıştır. Fakat olağanüstü hal ve sıkıyönetim kararnamelerinin yargısal denetimi TBMM tarafından onaylanarak yasalaştıktan sonra Anayasa Mahkemesince gerçekleştirilebilmektedir.

2.1.1 Hukuka Uygunluk Denetimi ve İdari Yargı Yetkisine Etkisi

Hukuk devleti, kişiler yanında tüm kamu kaynaklarının ve kurumlarının da hukuka uygun davranmasını ifade eder. Hukuk devletinin geçerlik ve işlerlik kazanmasının en başta gelen göstergesi, tüm kamu makamlarının tasarruflarının yargısal denetime tabi tutulmasıdır. Hem kişi hak ve özgürlüklerinin güvenliği hem de “kanuni idare” ilkesinin geçerliliği etkin yargısal denetime bağlıdır. İşte buna “hukuka uygunluk denetimi” denilmektedir⁹²³.

Hukuka uygunluk denetiminde, yürürlükteki mevzuata, yargı içtihatlarına ve süreklilik kazanmış olan idari uygulamalara aykırılık olup olmadığı araştırılır⁹²⁴. Organik olarak yürütmenin altında yer alan idarenin, hukuka uygun olarak yaptığı tercihlerin doğru olmadığı kanaatiyle onun adına tercih yapılması ya da tercihe zorlanması da aynı sonucu doğurur niteliktedir. Ayrıca yargı kararının idarenin takdir

⁹²¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, 47. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2019, s. 27. (Yazarın Bu Eseri Yeni Düzenlemeye Yönelik Olarak Cumhurbaşkanlığı Kararı Olarak Düzenlenmiştir)

⁹²² Yılmazoğlu, s. 75.

⁹²³ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2015, s. 189.

⁹²⁴ Yıldırım, s. 145.

yetkisini ortadan kaldıracak şekilde verilememesi, idari yargı denetiminin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması ve dolayısıyla yerindelik denetimi yasağının bir neticesidir⁹²⁵.

İYUK 2. maddesi gereği, “*İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından*” iptal davaları açılabilceği düzenlenmiştir⁹²⁶. Bu bağlamda, idari işlemin hukuka uygunluk denetimi yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden yapılırken, bir idari işlemin hukuka uygunluğunun denetiminin ise, Anayasa ve kanun hükümlerine, düzenleyici işlemlere, örf ve adete, hukukun genel ilkelerine ve mahkeme kararlarına uygun olup olmadığı anlamına geldiği ifade edilmektedir⁹²⁷. Yani idari işlemin unsurları bakımından yapılan denetime, hukuka uygunluk denetimi denilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 2/1-a maddesinde “hukuka aykırılık” deyimini kullanılmıştır. Bu bakımdan yargı yeri denetim yaparken, idari işlemin kanuna değil, hukuka uygun olup olmadığını araştıracaktır. Hukuka aykırılık deyimini, iç hukuk bakımından başta anayasa olmak üzere, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer tüm düzenleyici işlemleri kapsamaktadır⁹²⁸.

İdarenin yargısal denetiminin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması, idare mahkemelerinin idari yargı yetkisi, idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır (ANY m.125/4 ve İYUK m.2/2). Mahkemeler sadece idarenin hukuk kurallarının izin verdiği ölçüde görev ve yetkilerini yerine getirip getirmediğini araştırırlar. Eğer hukuka aykırılık varsa, mahkemelerce idarenin işlemi iptal edilir⁹²⁹.

Anayasanın 125. maddesi gereği, “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık*” olduğu belirtilmiştir. Bu bakımdan, kanun idareye ister bağlı yetki tanısın ister takdir yetkisi tanısın bu işlemlerin yargı organınca denetlenmesi mümkündür. Esasında bu durum hukuka bağlı idare ilkesinin gereği olmaktadır. İdarenin takdir yetkisi de kamu hizmetlerini yürüten idarenin hukuk kuralları içinde

⁹²⁵ Tetik, s. 257.

⁹²⁶ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf> (12.10.2018)

⁹²⁷ Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2011, s. 127.

⁹²⁸ Çağlayan, s. 190.

⁹²⁹ Kalabalık, (2016), s. 10.

serbestçe hareket edebileceği bir alandır. Bu doğrultuda takdir yetkisi de hukuk içi bir yetki konumunda bulunmaktadır⁹³⁰.

Hukuka uygunluk denetiminin idari yargı denetimine etkilerine bakacak olursak, yargısal denetimin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlanmasının hukuk devletinin bir sonucu olduğu görünmektedir. İdari yargı denetiminin sınırları ve kapsamının temeli anayasadan kaynaklanmaktadır⁹³¹. İdari yargı organlarının yalnızca hukuka uygunluk denetimi yapmaları, aynı zamanda yerindelik denetimi yapmayacakları anlamına gelmektedir. Ayrıca yerindelik konusu ise idarenin, hal ve şartların durumlarına göre takdir yetkisi bulunan bir işlemde, kendisine yasanın tanıdığı ve sağladığı seçme serbestliğini ifade etmektedir.

İdari yargı yetkisinin sınırını oluşturan hukuka uygunluk denetimi, idarenin faaliyetlerinin “Hukuka uygunluk bloku”nda yer alan normlara uygunluğunun araştırılması suretiyle yapılan denetimdir. Kısacası idari yargıç, hukuka uygunluk denetimi çerçevesinde, idarenin faaliyetine uygulanması gereken hukukun ne olduğunu söyler. İdari yargıç, idarenin faaliyetine uygulanması gereken hukukun ne olduğunu söyleme işlevini, idarenin faaliyetinin türünü belirleyerek, bu faaliyet türüne göre yürütür⁹³².

Takdir yetkisi ve bu yetkinin üçüncü şahısların haklarının korunması maksadıyla sınırlanmasının incelenmesinden ibaret olduğu söylenebilir. Diğer bir konu da yerindelik denetiminin gerekliliğidir. Kısacası yerindelik, takdir yetkisi bulunan bir işlemde, İdare'nin, kendisine yasanın tanıdığı ve sağladığı seçme serbestliği içinde yaptığı somut tercihin, kamu yararına eş değer ölçüde hizmet edildiği uç noktadır. Bu nokta, takdir yetkisinin ve idarî işlemin yargısal denetiminin durduğu, İdare'nin takdir ve tercihinin kabul edildiği, kapsam dışı yerdir. Kısacası, yerindelik denetimi kıstasları,

⁹³⁰ Sinan Seçkin ve Gül Üstün, **İdari işlemlerde Takdir yetkisi ve Gerekçe İlkesi**, Mehmet Akif Aydın'a Armağan, s. 517. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/273387> (12.10.2018)

⁹³¹ Sait Güran, **İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları**, Sempozyum, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:77, 12 Mayıs 2008, Danıştay Matbaası, 2009, s. 58. <file:///Users/nergiskaplan/Desktop/YARGI%20DENETI%CC%87MI%CC%87.pdf> (05.11.2018)

⁹³² Candan, s. 241.

takdir yetkisinin doğal sonucunu oluşturmaktadır⁹³³. Diğer bir deyişle, yerindelik, takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmayan bölümünü oluşturmaktadır.

İdarenin yargısal denetiminin amacı, Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak ve idarenin işlem ve eylemleri karşısında bireyleri korumaktır⁹³⁴. İdare mahkeme kararlarını sınırlayan anayasal bazı kurallar vardır bu kurallar; yürütme görevinin kanunda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde kararlar verememesidir. Bir diğer kural da, idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde ve yerindelik denetimi derinliğinde yargı kararı verilememesidir. Bu sınırlamalar doğrudan doğruya idare yargıcına hitap etmektedir. Yargı kararları yasama, yürütme organları ve diğer kişiler tarafından bu hükümler ileri sürülerek geçersiz, etkisiz, yok sayılamazlar ve burada kendi sınırını çizecek olan yine yargı yerlerinin kendisidir⁹³⁵. İdare etkinliklerini yerine getirirken, kanunlara uymak ve hukuk çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Her ne kadar kanunlar ve öbür düzenleyici işlemler idarenin etkinliklerine, yetkilerine ve görevlerine kimi, sınırlamalar getirmişse de bu yeterli değildir. Bu sınırlamalar, kişiler açısından tam bir güvence oluşturmaz. Kanunlar öngördükleri hükümlere uygun davranmanın yaptırımını göstermişlerdir; ancak, bu da kişiler için yeterli bir güvence tesis etmemektedir bu bakımdan kişiler için yeterli güvence yargısal denetimdedir⁹³⁶.

İdarenin yargısal denetiminin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması; idari mahkemelerin idari yargı yetkisi, idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlanmıştır. (ANY m.125/4 ve İYUK m.2/2). Bu bağlamda mahkemeler, sadece hukuk kurallarının izin verdiği ölçüde görev ve yetkilerini yerine getirip getirmediği araştırılır ve eğer hukuka aykırılık söz konusu olduysa, mahkemelerce idarenin işlemi iptal edilir⁹³⁷. Bu bakımdan, hukuka uygunluk denetimi yalnızca kanuna uygunluk yönü ile yapılan bir denetimle sağlanmamaktadır. Bu sebeple idari yargı yerleri yaptıkları

⁹³³ Güran, s. 59-60.

⁹³⁴ Kalabalık, (2016), s. 19.

⁹³⁵ Yayla, s. 448.

⁹³⁶ İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk, **İdare Hukuku (İdare Kavramı-Hukuka Bağlı İdare-Takdir Yetkisi- Olağanüstü Durumlar-Türkiye'nin İdari Yapısı- Kamu Personel Yönetimi-Kamu Malları-Kolluk-Kamu Hizmeti- İdari İşlemler- İdari Sözleşmeler)**, 5. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2012, s. 20.

⁹³⁷ Kalabalık, (2016), s. 10.

denetimde kanuna uygunluk ile hukuka uygunluğu ayırarak yargısal denetim yapmak durumundadırlar.

Hukuka uygunluk denetimi sınırlaması, idari yargıcın burada durmasını; daha öteye geçmemesini, idari işlemin yerindeliliğini de denetlememesini; iptal edilen idari işlem yerine, idareye ait yetkileri kullanarak, davacının idareden istediği işlemi yapmasını ya da bu konuda idareye talimat vermemesini gerektirir. Buna karşılık; idare, faaliyetini, idari eylem yaparak gerçekleştirmişse, idari yargıç, hukuka uygunluk denetimi sınırları içinde, idarenin eyleminin ve davacı tarafından ileri sürülen zararın varlığını, eylemle zarar arasında olması gereken illiyet bağı, idarenin İdare Hukuku kurallarına göre sorumluluğunu doğuran durumların, olayda var olup olmadığını araştırarak karar verir ve böylece idari yargıcın davadaki görevi sona erer⁹³⁸.

İdari yargı yetkisinin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması, yargı ile yürütme ve idarenin farklı devlet işlevleri olmalarının doğal sonucudur. Bu nedenle idari yargı mercileri, ortada henüz idarece tesis edilmiş bir idari işlem yokken, idareyi bir işlem yapmaya zorlayacak yönde kararlar veremezler. Esasında, bu kısıtlama, idari yargı denetiminin doğal sınırını çizmekte ve anlamına uygun olarak kullanıldığında, idari yargı denetimi için ciddi bir sakınca oluşturmamaktadır. Anayasa'da yer alan idari yargı denetiminin hukuk uygunluk denetimi ile sınırlı olması ve bu denetimin yerindelik biçiminde kullanılamaması, idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilememesi ile yakın ilişki içindedir. Aslında idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilememesi, idari yargı denetiminin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması ve yerindelik denetimi yapamamasının bir sonucudur⁹³⁹.

İdari işlem veya eylem niteliğinde yargı kararı verilememesi durumu da yine idari yargıcın anayasal sınırlarını teşkil eder. Bu sınırlar, idari yargı denetiminin doğal sınırlarıdır ve yargı ile yürütme ve idarenin farklı devlet işlevleri olmalarının doğal sonucudur. Ayrıca idari yargı yerindelik denetimi yapamaz. Bu bakımdan idarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi, bunların hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlanmıştır. Bu nedenle, idarenin yargısal denetimi yapılırken, idarenin tutum ve

⁹³⁸ Candan, s. 242-243.

⁹³⁹ Görür, s. 28.

davranışlarının hukuka uygun olup olmadığı üzerinde durulur ve bunların yerindeliliğinin denetimi yargı yerinin dışında bırakılır⁹⁴⁰.

2.1.2 Yerindelik Denetimi

Yerindelik denetimi, takdir yetkisi kullanılarak tesis edilen işlemlerin hukuka uygunluğunun belirlenmesinde, idari yargı hakiminin yetkisinin sınırıdır. Yerindelik, takdir yetkisinin denetiminde kullanılan hizmet gerekleri ve kamu yararı ölçütlerine uygun bir işlemin, isabetli veya yararlı olup olmadığına hakim tarafından karar verilmesidir. Hakim böyle bir değerlendirme yaptığında, idareye tanınan bir yetkiyi kullandığı için, yargı denetiminin dışına çıkmış olmaktadır. Çünkü idari yargı hakimine verilen yetki, idari işlemin hukuka uygun olup olmadığını belirleme yetkisidir. Hukuka uygunluk denetimi, yürürlükteki mevzuata, yargı içtihatlarına ve süreklilik kazanmış olan idari uygulamalara aykırılık olup olmadığını araştırılmasıdır⁹⁴¹. Üst denetim organı olan Danıştay'ın, ilk derece idari yargı hakimlerinin kararlarını denetlemesinde de aynı bakış açısının söz konusu olması gerekmektedir. İlk derece hakiminin idarenin tasarrufları üzerindeki yargı denetiminde, hakimin hukuka uygunluk denetimi yapıp yapmadığını incelemek, bunun aşıldığını ve idarenin yetkisine müdahale edildiğini gördüğü takdirde Danıştay, söz konusu mahkeme kararını bozmak durumundadır⁹⁴².

İdari yargı kuruluşları, hiçbir şekilde yerindelik denetimi yapamazlar (AY m. 125/4; İYUK m. 2/2). İdarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi, bunların hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Bu nedenle, idarenin yargısal denetimi yapılırken, idarenin tutum ve davranışlarının hukuka uygun olup olmadığı üzerinde durulur; bunların yerindeliliğinin denetimi yargı denetiminin dışında kalır⁹⁴³. Bir yönetsel işlemin yerindeliliği yargı dışı denetim yolları ile sağlanabilir. Ancak bu kuralın katı bir şekilde uygulanmama sebebi, hukuka uygunluk ve yerindeliliğin her zaman birbirinden ayrılmasının kolay olmamasıdır. Danıştay kimi durumlarda dava konusu işlemin hukuka

⁹⁴⁰ Kalabalık, (2016), s. 11.

⁹⁴¹ Hulusi Alphan Dinçkol, **İdari Yargı'da Hâkimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi**, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, s.1573-1574. <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/528> (11.10.2018)

⁹⁴² Gözübüyük ve Tan, (2014), s. 608; Dinçkol, s. 1574. <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/528> (11.10.2018)

⁹⁴³ Kalabalık, (2016), s. 11.

uygunluğunu denetlerken, ihtiyaca uygunluğunu başka bir deyişle yerindeliğini de bir dereceye kadar göz önünde bulundurmaktadır⁹⁴⁴.

İdari işlemin hukuka uygun olup olmadığı başka şey, yerinde ve yararlı olup olmadığı başka şeydir. Örneğin bir mahkeme, bir idari işlemi, hukuka aykırı olmadıkça, sadece yerinde ve yararlı olmadığı için iptal edemez. İdari yargı yeri, sadece hukuka uygunluğunu denetleyebilir; yerindeliğini, elverişliliğini ve icabı hale uygunluğunu denetleyemez. Nitekim bunu yaparsa, hakimlik fonksiyonundan çıkıp aktif idarenin yerine geçmiş olur. Diğer bir ifadeyle, hakim idari işlemin yerindeliğini denetlerse, hukuka uygunluk denetimini yapmakla yetinmemiş, kendi değerlendirmelerini, idarenin yerine ikame etmiş ve dolaylı yoldan aktif idarenin yerine geçmiş olur⁹⁴⁵.

Yerindelik, işlemin herhangi bir unsura bağlanamayıp işlemin bütünü etkileyen unsurlardan oluşmaktadır. Örneğin, idarenin bir işlemi veya eylemi yapıp yapmamakta tamamen serbest olması; gerçekleştirmesi durumunda ise, bunun yerini ve zamanını belirlemekte serbest bırakılması, bunu somutlaştırmak için kullanacağı usul, araç ve gereçleri seçmekte özgür olması hallerinde yerindelik değerlendirmesi söz konusu olabilir. İşlemin ve eylemin bütünü kapsayan bu noktalar, mevzuatla düzenlenmemiş olmak kayıt ve şartıyla yargısal denetim yetkisinin sınırları dışında kalır.⁹⁴⁶

Yerindelik denetimi kamuoyu denetimi veya idari denetim gibi yargı dışı yollarla yapılır. Bu bakımdan, kamuoyu denetimi ile idari ve siyasi denetim, idarenin eylem ve işlemlerinin yerindelik denetiminin yollarındandır. Yine yürütme organının yasama organı tarafından çeşitli yollarla yapılan denetimi, yerindelik denetimini de içerir. Hukuk devletinde, yargı dışı yollarla yapılan yerindelik denetimi, oldukça sağlıklı ve etkin işler⁹⁴⁷. Hukuka uygunluk ile yerindelik denetiminin sınırını belirleyecek olan yargı mercileridir. Ancak bu sınırın belirlenmesi uygulamada önemli bir sorun olarak

⁹⁴⁴ Gözübüyük, (2009), s. 18.

⁹⁴⁵ Muammer Oytan, **Yargılamanın, Yargılama Teknikleri ile Sınırlandırılması**, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, (1-4 Mayıs 1990, Ankara), Ankara: Danıştay Yayınları, No: 53, 1991, s. 156.

⁹⁴⁶ Lütfi Duran, **İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I**, Amme İdaresi Dergisi, C. 20, S. 4, Aralık 1987, s.8.

⁹⁴⁷ Tekin Akıllıoğlu, **Yönetmelik Yargı ve Denetiminin Etkinliği**, Amme İdaresi Dergisi, C.23, S.1, Mart 1990, s.9.

gözükmemektedir. Çünkü hukuka uygunluk ile yerindeliği her zaman birbirinden net bir şekilde ayırmak mümkün görünmemektedir⁹⁴⁸.

Anayasada, “yargı yetkisi, ... hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz.” (125. m) ve İYUK’unda “idari mahkemeler, yerindelik denetimi yapamazlar” (2/2.m) hükmü yer almaktadır. Kısaca yargı yerleri hukukilik denetimi yapabilirler ancak yerindelik denetimi yapamazlar. Yerindelik kavramı, idarenin tasarrufunun “isabetli” olup olmadığı, “ihtiyaca uygun” olup olmadığı ile ilgilidir. Bu bağlamda, idarenin bir tasarrufta bulunup bulunmama ve harekete geçme zamanını belirlemesi konusunda, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılacak araç ve gerecin belirlenmesinde serbest olması yerindelik kavramı içinde yer alır ve yargı denetimi dışındadır⁹⁴⁹.

Hukuka uygunluk ile yerindelik denetiminin sınırını belirleyecek olan yargı mercileridir. Ancak bu sınırın belirlenmesi uygulamada önemli bir sorun olarak gözükmemektedir. Çünkü hukuka uygunluk ile yerindeliği her zaman birbirinden net bir şekilde ayırmak mümkün görünmemektedir. Danıştay kararlarına bakıldığında da bu sınırın belirlenmesinde zorlanıldığı söylenebilir. Danıştay’ın bir kararında, “... *idari yargının denetim alanının dışında bırakılan husus, yerindelik alanına ilişkin olup, örneğin aynı hukuki durumda olan kişiler için bir idari işlem yaparken idarenin tercihini şu veya bu kişi lehine kullanması ile ilgili veya idarelerin yerine geçerek idari, eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilmesidir.*” şeklinde hüküm vermiştir. Kararda yerindeliğin, eşit konumda olan kişiler için bir idari işlem yapılırken iki seçenekten birisinin tercih edilmesi ile ilgili olduğu belirtilmiştir. Ancak bu durumun yerindelik alanına girmediği, idarenin yaptığı tercihlerde gerekçe sunması gerektiği savıyla öğretilmiş ve eleştirilmiştir⁹⁵⁰.

Yerindelik yetkisi, takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetiminin dışında kalan kısmıdır ve yargı denetimi dışında kalır. Kısacası, yerindelik takdir yetkisi ile iç içedir. Örneğin, idarenin, faaliyetin yer ve zaman belirleme, uygun araç-gereç ve yöntemi belirleme konusunda bir tercihi yerindelik kavramı içinde yer almaktadır. Bu

⁹⁴⁸ Tetik, s. 263.

⁹⁴⁹ Çağlayan, s. 196-197.

⁹⁵⁰ Tetik, s. 264.

ise takdir yetkisinden başka bir şey değildir⁹⁵¹. Takdir yetkisi, yapılan idari işlemlerden bağımsız olup, işlemin konusunu oluşturan olayda bir kez kullanılmakla tükenen bir yetkidir. Oysa yerindelik, yapılan idari işlemin ortaya çıkardığı, az çok süreklilik arz eden bir durumu belirtir. Bu durum, idari işlemin yarattığı sonucun, kamu hizmetinin gereklerine uygun düşmesinden ibarettir⁹⁵².

İdare ve vergi mahkemeleri kararları, Danıştay'ın denetim süzgecinden geçtiği için, yerindelik denetimi yasağının anlam ve kapsamı, nihayetinde Danıştay kararları ile belirlenmektedir. Eğer ilk derece mahkemelerinin idari tasarruflar üzerinde kullandığı denetim yetkisinin, Danıştay tarafından, tarafsız, objektif, istikrarlı, toplumda adalet ve yargıya güven duygusunu sarsmayacak bir şekilde denetlendiği gözlenirse, idarenin gerekleri ve bireysel hak ve özgürlükler arasında sağlıklı bir dengenin kurulduğu anlaşılacaktır⁹⁵³.

2.1.3 Takdir Yetkisinin Denetimi ve Yürütme Organının Vergisel İşlemlerine Etkisi

Hukuk devletinde takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılmasının denetimi amaçlanmaktadır⁹⁵⁴. Takdir yetkisinin hukuka uygun olarak kullanılması için ortaya konulan sınırlar ancak, takdir yetkisinin denetimi ile anlam kazanabilecektir.

İdareye takdir yetkisinin tanınması, idare etmenin, dolayısıyla devlet hayatının ilk şartıdır. Ancak, idareye takdir yetkisi verilmiş olması, söz konusu işlemin sebep unsuru bakımından denetim dışında olduğu ve idari yargının bu konuda etkin olmadığı anlamına gelmemektedir. İdare takdir yetkisine sahip olduğu hallerde dahi, tamamen serbest olmayıp, kendisine takdir yetkisi veren mevzuat hükmünün objektif anlamı ve kanun koyucunun amacı doğrultusunda sınırlı bir alana sahiptir. Buradaki denetim ve

⁹⁵¹ Çağlayan, s. 198.

⁹⁵² Dinçkol, s. 1574. <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/528> (11.10.2018)

⁹⁵³ Dinçkol, s. 1577. <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/528> (11.10.2018)

⁹⁵⁴ Ramazan Çağlayan, **Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi**, AÜEHFD, C.7, S.3-4, Aralık 2015, s. 180.

sınırlamanın amacı, takdir yetkisinin kişisel, keyfi bir kullanıma yönelmesini önlemek, nesnel ölçüler içinde hukuka uygun işlemlerini sağlamaktır⁹⁵⁵.

Anayasa ve kanunlar, idarenin takdir yetkisini denetlemeye bir yasak getirmezken idarenin takdir yetkisine yönelik denetime sınır getirmektedir. Yani yargı, takdir sınırını aşan veya yasa koyucunun idareye takdir yetkisi tanımakla güttüğü amaca ters düşen hukuka aykırı tutum ve tasarrufu denetlemektedir. Fakat takdir yetkisinin yargısal denetimine kesin ve tam bir sınır getirilmemektedir. Çünkü, takdir yetkisi her halde yargı yolu ile denetlenmektedir⁹⁵⁶.

Takdir yetkisi, idarenin görevlerini yerine getirirken belirli oranda hareket serbestliği tanınması, serbest karar alma gücü ve olanağıdır⁹⁵⁷. Yargı denetimi, idarenin yargısal usullere ve tarafsız bir organ eliyle denetimidir⁹⁵⁸. Her idari işlem gibi takdir yetkisinin kullanıldığı idari işlemler de bütün unsurları bakımından hukuka uygunluk denetimine tabi tutulur⁹⁵⁹. İdare hukukunda takdir yetkisinin karşıtı “bağlı yetki”dir. Bu yetki belli koşullarda idarenin şu ya da bu yönde hareket etme serbestliğinin, gücünün ve olanağının bulunmasıdır. Farklı bir anlatımla, hukuk kurallarının idareye belli bir yönde hareket etmesi konusunda emir, yetki, görev vermediği durumlarda, idarenin takdir yetkisinin söz konusu olmasıdır. Takdir yetkisi uygulamaya yönelik serbest hareket etme gücü olduğu için, idarenin günlük ve teknik kamu hizmetlerini yerine getirirken, somut olgularla karşı karşıya kaldığında bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. İdare her somut olayda, bu olayın kendine özgü niteliklerini benzerlerinden ayırarak, inceleme ve değerlendirme yaptıktan sonra, takdir yetkisini kullanmalıdır⁹⁶⁰.

İdarenin takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda, yargı denetimi yapılamaz. İdare yargı açılan bir iptal davasında dilekçe üzerinde ilk incelemeyi yaptıktan sonra davayı kabul edecek, idari işlemin tüm unsurlarında sakatlık bulunup bulunmadığını

⁹⁵⁵ Hamit Görür, **İdari Yargı Denetiminin Kapsam ve Sınırları**, İzmir 2010, s.29.
<http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/belgeler/makaleler/mesleki/%C4%B0DAR%C4%B0%20YARGI%20DENETIM%20SINIRLARI.doc> (05.11.2018)

⁹⁵⁶ Gerçek, (2006), s. 79.

⁹⁵⁷ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 109.

⁹⁵⁸ Recep Başpınar, **İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması**, Danıştay Dergisi, Yıl 1, S. 3, 1971, s. 61-62.

⁹⁵⁹ Gerçek, (2006), s. 77.

⁹⁶⁰ Akgüner ve Berk, s. 108.

inceleyecek ve inceleme sonucunda idarenin takdir yetkisini saptamışsa ve uyuşmazlık da bu noktadan kaynaklanıyorsa, açılan iptal davasını reddedecektir. Çünkü idari yargı idari işlemin gereksinimine uygunluğunu, yerindeliliğini değil, hukuksallığını, yasallığını denetler⁹⁶¹. Bu bakımdan, 1982 Anayasasının (125/4.) maddesi, “*Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.*” hükmü yer almaktadır⁹⁶². Bu hükme göre, idari yargı mercileri, idare yerine geçerek karar alamayacaklar; başka bir ifade ile idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı veremeyeceklerdir⁹⁶³. Danıştay birçok kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 2/2. maddesinde “*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler*” Hükmü ile doğru orantıda görüş bildirmiştir⁹⁶⁴.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi yargısal denetim, “hukuka uygunluk” denetimi ile sınırlıdır. Yani, hukuka uygunluk denetimi yapabileceklerdir. Yargı yeri, idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde karar veremeyecek ve yerindelik denetimi yapmayacaktır⁹⁶⁵. Takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda bile, idare yargıcının dava konusu idari işlemi, amaç ögesi (kamu hizmetlerinin gerekliliği ya da kamu yararı bulunup bulunmadığı) açılarından denetleyebileceğini unutmamak gerekir⁹⁶⁶. Ayrıca, hukuka uygunluk denetiminin bir sınırını da, yargı organının takdir yetkisini kaldıracak bir şekilde karar vermeme kuralı oluşturmaktadır⁹⁶⁷.

⁹⁶¹ Akgüner ve Berk, s. 108.

⁹⁶² https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (10.10.2018)

⁹⁶³ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 118.

⁹⁶⁴ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf> (10.10.2018); Danıştay 7.D. 31.03.2004, E:2001/3308, K:2004/795, Danıştay 6.D, 03.05.2005 E: 2003/6468, K:2005/2537, <http://danistay.gov.tr> (23.10.2018)

⁹⁶⁵ Çağlayan, s. 189.

⁹⁶⁶ Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 118.

⁹⁶⁷ Kalabalık, (1997), s. 190-191.

Takdir yetkisinin kullanımı halinde, yargı denetimi gündeme gelebilmektedir ancak yargı denetiminin de belirli sınırları bulunmaktadır. Örneğin, takdir yetkisinin kullanımında kamu yararının göz önünde tutulması dikkate alınması gereken bir şart olarak ortaya çıkmaktadır⁹⁶⁸.

İdari yargı, yapılan eylem ve işlemin yerinde olup olmadığını değil, ancak kanunilik veya hukuka uygunluk denetimi yapabilir. Hukuka uygunluk ise, sadece kanunlara değil, tüzük, yönetmelik, kararname gibi diğer üst hukuk kurallarına, hukukun genel ilkelerine ve yargı içtihatlarına uygunluk anlamına gelmektedir⁹⁶⁹. Takdir yetkisinin hukuka aykırı şekilde kullanılmasına takdir sakatlığı denilmektedir. Takdir sakatlığı varsa, yargı organı işlemi iptal etmekle yetinecek, hiçbir şekilde idarenin yerine geçerek idari eylem ve işlem niteliğinde karar veremeyecektir. Aksi halde, kuvvetler ayrılığı prensibine de aykırılık teşkil edecektir ve aynı şekilde hâkim idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde yargı kararı da veremeyecektir⁹⁷⁰.

Takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda dahi, bunları kanaat oluşturucu ve somut kanıtlarla destekledikten sonra takdir yetkisini kullanmalıdır. Takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda bile idare, gerekçe göstermeli ve bu gerekçesinde haklı olmalıdır⁹⁷¹. İdare, takdir yetkisini kullanırken keyfi davranmamalı, gerekli inceleme ve araştırmaları yaptıktan, bunları kanıt oluşturucu ve somut kanıtlarla destekledikten sonra takdir yetkisini kullanmalıdır. Takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda bile idare, gerekçe göstermeli ve bu gerekçede haklı olmalıdır⁹⁷². Takdir yetkisi kullanılırken, nesnel, uygun ve geçerli gerekçelere dayanarak işlem yapılmalıdır. Her olayın özelliği ve niteliği idare tarafından dikkate alınmalıdır. Yerindelik denetimi konusu, idarenin takdir yetkisinin bir sonucudur. İdarenin takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı genellikle ya idarenin “*nesnel değerlendirme yapma olanağı bulunmayan kimi işlemler zorunluluklarından*” doğmaktadır; ya da “*hukuk sınırları içinde seçeneklerden birini seçmiş olması*” durumunda gündeme gelmektedir⁹⁷³. Yargısal kararlar, takdir hakkının

⁹⁶⁸ A. Şeref Gözübüyük ve Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü (Kanun-Açıklama-İçtihat)**, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999, s. 272.

⁹⁶⁹ Üstün, s. 45.

⁹⁷⁰ Üstün, s. 45.

⁹⁷¹ Akgüner ve Berk, s. 112.

⁹⁷² Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 118.

⁹⁷³ Akgüner ve Berk, s. 113.

kullanılması yönünden açık bir hata bulunup bulunmadığını araştırmaktadır. Bu kararlarda, takdir yetkisinin idarece güdülen amaca uygun biçimde kullanıldığı, keyfilikten, kişisel ve öznel değerlendirmelerden kaçınıldığı nesnel ölçütlere bağlı kalındığı tespit edildiğinde bu yetkinin kullanışı yargı denetimi dışında bırakılmalıdır⁹⁷⁴.

Takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetimi, bu yetkinin yerinde ya da ihtiyaca uygun olup olmadığının denetlenmesi demek değildir. Hukuka uygun bir işlem ihtiyaca tam olarak uygun olmayabilir. Zira ihtiyaca uygunluk kişiye ve yere göre değişken bir kavramdır. Mahkemeler hukuka aykırı olmayan bir işlemi faydalı veya yerinde görmediğinden bahisle iptal edemez⁹⁷⁵. Burada idare, takdir yetkisini kullanırken hukuk devleti ilkesi gereği tamamen serbest değildir. Nitekim takdir yetkisi idarenin mutlak, sınırsız ve keyfi olarak kullanabileceği bir yetki değildir. Dolayısıyla, takdir yetkisi alanında her zaman bireyin temel hak ve özgürlüklerinin ihlali tehlikesi vardır. Bu noktada yargıya büyük görev düşmektedir⁹⁷⁶. İdare, takdir yetkisini kamu yararı dışında başka bir amaç için kullanamaz ayrıca idare takdir yetkisini kullanırken; kanunun koyduğu sınırlar çerçevesinde, eşitlik ilkesine uygun, kamu yararı maksadıyla ve gerekçeli olarak kullanılmalıdır⁹⁷⁷. Bir Danıştay kararında ifade edildiği üzere; “*bu yetkinin kullanılması mutlak ve sınırsız olmayıp kamu yararı ve kamu hizmetlerinin gerekleriyle sınırlıdır*”. Yine bir başka Danıştay kararında ise, “*hukuka bağlı Devlette idarenin mutlak takdir yetkisi söz konusu olamaz. İdare her işlemde olduğu gibi, takdir yetkisi içinde aldığı işlemlerde de belli sebeplere dayanmak zorundadır*”. Anayasa Mahkemesi’ne göre kanun koyucunun dahi mutlak yetkisi bulunmamaktadır: “*Demokratik hukuk devletinde, yasama organının yasal düzenleme konusundaki takdir yetkisi sınırsız olmayıp, önceleri kimi yasalarla tanınan bir hakkın geri alınabilmesi, ancak anayasal ilke ve esaslara uygun olması koşuluyla olanaklıdır*.” Anayasa Mahkemesi kararında görüldüğü gibi yargı organı için de mutlak takdir yetkisi söz konusu değildir. Cumhurbaşkanı ve milletvekilleri dahil hiçbir makama verilmeyen bir yetki ile Anayasa 138. madde uyarınca, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecek olan yargıçlar, Anayasa Mahkemesine göre yargılama

⁹⁷⁴ Yayla, s. 192.

⁹⁷⁵ Kalabalık, s. 10-11; Tetik, s. 260.

⁹⁷⁶ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 151.

⁹⁷⁷ Gözübüyük, (2009), s. 208-209.

faaliyeti sonucu adil bir amaca ulaşmak amacıyla takdir yetkilerini kullanabileceklerdir⁹⁷⁸.

Danıştay ise bir kararında idarenin takdir yetkisini ve hukuka uygunluk denetimini şu şekilde açıklamıştır⁹⁷⁹:

“2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinde tüm idari işlemlerin, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden denetleneceğinin belirtildiği, bu kapsamda takdire dayanan idari işlemlerin gerekçeli olması, gerekçelerin hukuken kabul edilebilir tarzda açık ve net bir şekilde ortaya konulması, mevzuatta atanmak/görevlendirilmek için belirlenen asgari kriterleri sağlayan fakat geçmiş hizmetleri, eğitim, özlük ve sicil durumları farklılaşan kişiler arasında tercihte bulunulurken, tercih edilen kişilerin tercih edilmeyenlere göre geçmiş çalışma, başarı, liyakat ve sicil durumuna göre üstünlüğünün ortaya konulması gerektiği, hukuka uygunluk denetiminin ilkelerindedir. Bu durumda, boş kadrolara kamu yararı ve hizmet gerekleri gözetilerek en uygun kişiyi atama konusunda, gerekli nitelikleri taşıyanlar arasında tercihte bulunma hususunda takdir yetkisine sahip olan davalı idarenin bir göreve atama yapıp yapmama veya elinde bulunan boş kadrolara atanma niteliği taşıyan kişilerin kadro sayısından fazla olması halinde bu kadrolara atayacağı kişileri hizmet gereklerini göz önüne alarak seçmek hususunda takdir yetkisine sahip olduğu ve açık değerlendirme hatası olmadıkça idarenin tercihini belli bir yönde kullanması konusunda yargı yoluyla zorlanmasına da hukuken olanak bulunmadığı; öte yandan, 2577 sayılı Kanununun 2. maddesi uyarınca idari yargı yerlerince de, idarelerin bu yöndeki takdir yetkisinin kaldırılması sonucunu doğuracak şekilde karar verilemeyeceği hususları birlikte değerlendirildiğinde; hukuka uygun olarak tesis edildiği anlaşılan dava konusu işlemlerin iptali yolunda verilen İdare Mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır.”

Takdir yetkisi ve yerindelik konusu birbirine sıkı sıkıya bağlı bağlıdır. İdarenin takdir yetkisi kimi yazarlara göre, yargısal denetim dışında değildir ve belli sınırlar içinde yargı denetimi uygulanır. Kimi yazarlara göre ise takdir yetkisi hukukilik

⁹⁷⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 152.

⁹⁷⁹ Tetik, s. 261-262.

denetimi değil, yerindelik denetimi ile ilgili olduğundan, yargısal denetim dışındadır. Danıştay, idarenin takdir yetkisini muhtelif ölçüler kullanarak geniş bir şekilde denetlemektedir. Bunları şu şekilde ifade edebiliriz⁹⁸⁰;

- Danıştay'a göre, idarenin takdir yetkisi mutlak olmayıp, kamu yararı ve hizmetin gerekleri ile sınırlıdır.
- İşlemin sebebe dayalı olması ilkesi gereği; Danıştay, yasada sebep konusunda idareye takdir yetkisinin verildiği durumlarda yargısal denetim yapmaktadır.
- İdarenin takdir yetkisine dayalı yaptığı işlemlerin denetiminde, Danıştay'ın kullandığı ölçütlerden biri de anayasal ilkelere aykırılıktır.
- Danıştay, kanunun amacını, yani kanun koyucunun o kanunu yapmadaki amacını yorumlayarak bir sonuca ulaşmakta ve takdir yetkisini buna göre denetlemektedir.

Yerindelik, takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmayan bölümüdür⁹⁸¹. Başka bir ifade ile takdir yetkisinin yerindeliğe, ihtiyaca aykırı kullanılmasına takdir isabetsizliği denir. Bu durum yargı denetiminin dışında kalır. Hâkim takdir yetkisinin icrasını değil, hukukiliğini denetler. Yerindelik temel itibariyle ihtiyaca uygunluğu belirtir. İdare, hareket serbestisine sahip olduğu durumlarda yapacağı işlemin yerinde, ihtiyaca uygun olup olmadığını serbestçe tayin edecektir. Nitekim, İYUK'un 2/2. maddesinde, Anayasanın 125/4. maddesinden farklı olarak idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları hükmü düzenlenmiştir⁹⁸².

Bir idari işlemin hukuka uygun olması ile yerinde olması farklı şeylerdir. Yargı organının, hukuka aykırı olmadıkça ve sadece yerinde olmadığı gerekçesiyle bir idari işlemi iptal etme yetkisi yoktur. Eğer böyle bir yetki tanınmış olsaydı, yargı organı takdir yetkisini kullanmak suretiyle işlem yapan idarenin yerine geçmiş olurdu ki, bu mümkün değildir. Ancak uygulamada, yerindelik alanı ile takdir yetkisinin kullanıldığı alan birbirine benzediği ve hatta eş anlamda kullanıldığı için, hukuka uygunluk

⁹⁸⁰ Çağlayan, s. 199-201.

⁹⁸¹ Gerçek, (2006), s. 77.

⁹⁸² Üstün, s. 45-46.

denetimi ile yerindelik denetimini birbirinden ayırmak zordur⁹⁸³. Bu bakımdan takdir yetkisi, uygulanacak hukuk kurallarına göre idarenin serbest karar verme olanağını oluştururken, yerindelik bu serbest karar alma alanı içinde verilen kararın konusunu oluşturur. Bu bağlamda yerindelik alanının denetim dışında bırakılmasıyla, yargı denetimi dışında kalan kısım sonuçta takdir yetkisiyle ilişkili kurallar bütünü oluşturur⁹⁸⁴.

Yürütme organının vergisel işlemlerinin takdir yetkisi bağlamında incelemek gerekirse öncelikle yasama organının vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra kanunların uygulanmasını sağlamak üzere uzmanlık isteyen hususlara, tekniğe ve teferruata ilişkin konuların düzenlenmesini idareye bırakabildiğini görüyoruz. Bu bağlamda vergileme alanında yürütme organına vergileme sürecinin uzunluğundan dolayı sınırlı da olsa düzenleme yapma yetkisinin verildiğini görüyoruz⁹⁸⁵. İdarenin alacağı karar, yapacağı işlem, önceden, yasa tarafından belirlenmiştir. İdare yasada öngörülen koşulların gerçekleşmesi ile yine yasada gösterilen kararı almak durumundadır. İdare Hukukunda, işte bu duruma, bağlı yetki denilmektedir⁹⁸⁶.

Anayasanın 73/4. ve 167/2. maddesinde yürütme organına takdir yetkisi tanınması ve esasları düzenlenmiştir. Yürütme Organının takdir yetkisi Anayasadan kaynaklanan yetkidir. Vergi kanunlarıyla yürütme organına Anayasada çerçevesi çizilen sınırlar dahilinde takdir yetkisi tanınmaktadır. Yürütme organı takdir yetkisini düzenleyici işlemler yoluyla kullanabilir. 6771 Sayılı Anayasa değişikliği kanunu öncesi yürütme organı olarak, Bakanlar Kurulunun takdir yetkisine dayanarak yapmış olduğu düzenleyici işlemler aynı zamanda vergi hukukunun kaynağını oluşturmaktadır. Bakanlar Kurulunun kendisine tanınan yetkiyi en sık kullanma biçimini Bakanlar Kurulu kararnameleri olarak da adlandırılan Bakanlar Kurulu kararları oluşturur⁹⁸⁷. 6771 Sayılı Anayasa değişikliği kanunu sonrası ise yürütme organı olarak Cumhurbaşkanlığı Kararları ile vergisel alanda düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır.

⁹⁸³ Kalabalık, 1997, s. 190; Gerçek, (2006), s. 77.

⁹⁸⁴ Gerçek, (2006), s. 78.

⁹⁸⁵ Gerçek, (2006), s. 96; Gülsen Güneş, (2008), s. 158.

⁹⁸⁶ Candan, s. 247.

⁹⁸⁷ Tekbaş, (2002), s. 43; Üstün, s.73-74, (21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunuyla Bakanlar Kuruluna ait olan yetkiler Cumhurbaşkanına verilmiştir. İlgili düzenleme 9 Temmuz 2018 tarihinden önceki dönemi ifade etmektedir.)

Burada yürütme organının bu yolu seçmesindeki amaç, hızlı ve etkin düzenleme yapma amacına yönelik “takter yetkisi” nin kullanımınıdır.

6771 Sayılı Anayasa değışikliğı kanunu öncesi için vergileme alanında düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna aitti bu bağlamda, BKK’larının hukuki niteliğine baktığımızda, bunların “tek yanlı düzenleyici idari işlem” olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, düzenleyici bir idari işlem olarak BKK’ların, idari işlemin yetki, şekil ve usul, sebep, konu ve amaç unsurlarını ve bunların özelliklerini taşıması gerekmektedir⁹⁸⁸. Düzenleyici idari işlemler yetki unsuru bakımından değerlendirildiğinde, herhangi bir kamu idaresi tarafından değil, Anayasa ve kanunlarla yetki verilmiş idari makamlar tarafından kullanılan işlemlerdir. Yasama organının vergilendirme ile ilgili düzenleme yetkisi verebileceğı organ, Anayasanın 73/4. fıkrasına göre Bakanlar Kurulu’dur. Yani, Bakanlar Kurulu dışında hiçbir organa muafiyet, istisna, indirim ve oranlarla ilgili düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilmemiştir⁹⁸⁹. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu, sadece kendisine yetki verilen konularda düzenleme yapabilmektedir nitekim, Anayasa 73. maddesi gerekçesinde “Bakanlar Kurulu bu yetkisini kanunda gösterilen unsurlar içinde kullanabilir” denilmek suretiyle sınırları çizilmeye çalışılmıştır. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu’nun düzenleyici idari işlem yapma yetkisi hem koşullu hem de sınırlıdır⁹⁹⁰.

Vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkilerin sınırlarını şu şekilde ifade edebiliriz; bu yetki sadece Bakanlar Kuruluna verilmiştir ve başka makama devredilemediğı gibi aynı zamanda bu yetkinin alt-üst sınırları kanun metninde belirtilmelidir. Bu yetki; muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hükümler için tanınmıştır⁹⁹¹. Yürütme organının Anayasanın 73/4. ve 167/2. maddelerine dayanılarak yapacağı işlemler, düzenleyici işlemlerdir ve takdir yetkisine dayanılarak çıkarılmaktadır. Danıştay Kanununun 24. ve 25. maddelerine göre, düzenleyici idari işlem

⁹⁸⁸ Gerçek, (2006), s. 97.

⁹⁸⁹ Doğrusöz, (2000), s. 142.

⁹⁹⁰ Turan Güneş, s. 41.

⁹⁹¹ Gerçek, (2006), s. 100.

olan Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılan iptal ve tam yargı davalarına ilk derece mahkemesi ve temyiz mercii olarak Danıştay bakmaktadır⁹⁹².

Yürütme organına belirli sınırlar içinde takdir yetkisi verilmesi, onun keyfi olarak hareket edeceği anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla Yürütme organı, kendisine verilen takdir yetkisini, hukuk kurallarında belirtilen usul ve esaslara uygun surette kullanmaz ise “takdir sakatlığı” durumu söz konusu olur. Yürütme organına takdir yetkisi tanınmış olduğu durumlarda bile yapılan düzenlemenin sebebi ile konusu arasında bir ortanın bulunması gerekir. Aksi halde ölçülülük ilkesi gereği, yürütme organının düzenleyici idari işlemi sebep ve konu unsuru bakımından hukuka aykırı olur⁹⁹³.

Yürütme organınca bir vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi, o verginin kaldırılması anlamına geleceği yönünde çeşitli görüşler vardır⁹⁹⁴ ancak vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi, o verginin kaldırıldığı anlamına gelmemektedir. Zira verginin bir kurum olarak devam ettiği ve yürütme organı ekonomik şartlara göre gerektiği zaman bu oranı yeniden kanuni sınırlar içinde arttırabileceği yönünde görüşler bulunmaktadır⁹⁹⁵.

Yürütme Organına vergi oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiş ve bu yetki ile günün koşullarına uyum sağlamak için oran sıfıra indirilmişse de burada verginin kaldırıldığından bahsetmek mümkün değildir. Çünkü, bu durum maddi olarak vergi alınmama durumunu doğursa da kurum olarak vergi yürürlükte kalmaya devam etmektedir. Eğer vergi oranının sıfıra indirilmesiyle vergi kalkmış olsaydı, bu oranın tekrar yükseltilmesinde kanuna ihtiyaç duyulmuş olacaktı⁹⁹⁶.

Yasama organı ile yürütme organının düzenleme alanını belirlemek için temel öge ve ayrıntıya ilişkin öge ayrımı yapılmalıdır⁹⁹⁷. Anayasanın 73/4. maddesinde şekli yükümlülükler konusunda olduğu gibi vergilendirmeye ilişkin temel ögeleri

⁹⁹² Üstün, s.75.

⁹⁹³ Gerçek, (2005), s. 114; Gerçek, (2006), s. 101.

⁹⁹⁴ Doğrusöz, (1985), s. 175.

⁹⁹⁵ Çağan, (1984), s. 175.

⁹⁹⁶ Gerçek, (2006), s. 101.

⁹⁹⁷ Çağan, (1984), s. 131.

belirledikten sonra ayrıntıya yani tekniğe ve uzmanlığa ilişkin hususların düzenlenmesinde idareye takdir yetkisi tanımıştır.

Yürütme organına dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin oldukça geniş yetki tanınmıştır. Yürütme organı bu yetkisini kullanıp kullanmama konusunda da serbesttir. Bu yetki ülke ekonomisinin yararı amacı ile özel bir amaç içermektedir. Bu durum genel amaç olan kamu yararına uygundur ve onun özel bir ifadesidir. Dolayısıyla, amaç unsuru bakımından da bağlı yetki bulunmaktadır. Sebep bakımından ise, yürütme organının takdir yetkisi bulunmaktadır. Konu bakımından ek mali yükümlülük koymak, kaldırmak, bunların uygulama zamanını seçmek yönünde takdir yetkisi bulunmaktadır. Yürütme organı işlemin türünü seçmek bakımından da serbesttir⁹⁹⁸. Görüldüğü gibi, Anayasada, 167/2 ile yürütme organına verilen yetki, 73/3'te verilen yetkiden çok daha geniş bir yetkidir. Çünkü, 73/4'e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konu, matrah, oran gibi temel unsurları yine kanunla belirlenirken; 167/2'ye göre ise, dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla sınırlı kalmak koşuluyla, tüm unsurları ile birlikte ve üstelik süre sınırlaması olmaksızın, kanunla yürütme organına "ek mali yükümlülük" adı altında bir tür vergilendirme yetkisi verebilmektedir⁹⁹⁹. Bu konuda yürütme organına geniş yetkiler verildiği kabul edilse de takdir yetkisinin belli sınırları olan hukuki bir yetki olduğu ve idareye ancak belli sınırlar dahilinde yetki devredebileceği unutulmamalıdır.

Anayasanın 73/4 maddesinde yürütme organına verilen değişiklik yapma yetkisi "sınırlı ve koşullu" olduğundan, Anayasa'da sayılan unsurlar dışındaki verginin unsurlarını belirleme yetkisi "kanunla da olsa" yürütme organına verilemez ve verilmesini öngören kanun Anayasa'ya aykırı olarak kabul edilir. Anayasa'ya aykırı ve verilen sınırları aşacak değişiklik ve düzenleme yapılmasının müeyyidesi ise "iptal"dir¹⁰⁰⁰. Anayasanın 73/4. ve 167/2. hükümleri uyarınca yürütme organının yapmış olduğu işlemlerin ne bir süre ile bağlılık ne de Meclisin kabulüne sunma zorunluluğu olduğundan KHK rejimi ile benzerliği çok zayıftır. Zira, yürütme organının Anayasanın 73/4. hükmüne göre yaptığı işlemle, 167/2. hükmüne göre yaptığı işlemler

⁹⁹⁸ Üstün, s. 215.

⁹⁹⁹ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 431.

¹⁰⁰⁰ Gerçek, (2006), s. 103-104.

nitelik olarak da birbirinin aynısı değildir. 73/4. hükmüne dayalı yapılan işlemler “fonksiyonel bakımdan yürütmenin düzenleyici işlemidirler” ve bu yönleri ile tüzüklere benzerler. Oysa Anayasanın 167/2 hükmüne dayalı yapılan yürütme organının yapacağı işlemler, yürütmenin klasik düzenleyici işlemi değil, “fonksiyonel bakımdan yasama işlemidirler” ve bu yönüyle KHK'lere benzerler¹⁰⁰¹.

Dolayısıyla, vergi kanunlarında Yürütme organına değişiklik yapma yetkisi verilirken, anayasal sınırlar ve vergileme ilkelerine uygun hükümler düzenlenmelidir. Ayrıca, Yürütme organına verilen değişiklik yapma yetkisi kullanılırken de takdir yetkisinin kullanılmasında esas olan ilkelere dikkat edilmesi de gerekmektedir¹⁰⁰².

2.2 Yargılama Usulüne Karşı Sınırlar

İdari yargı yetkisinin sınırı ilk kez 1961 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın değişik 114/2. fıkrasında, doğrudan doğruya değil de, dolaylı olarak yer almıştır. 1982 Anayasasının 125/4. fıkrasında ise, daha belirgin bir biçimde açıklanmıştır. İYUK 2/2'ye göre, maddesinde yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre; idari yargı yerleri, yalnız hukuka uygunluk denetimi yaparlar, idari yargı yeri dava konusu olayları inceler, bu olaylara uygulanacak hukuk kurallarını tespit eder ve buna göre idari işlem veya eylem hukuka aykırı ise işlemi iptal eder, işlem veya eylem kişiye zarar vermişse maddi/manevi tazminata karar verir. Hukuka uygunluk denetimi yapan idari yargı yerleri, yerindelik denetimi yapamaz. İdarenin işleminin ve eyleminin, hukuka uygun olsun veya olmasın, gerçekten yerinde ve uygulanması gereken bir işlem ve eylem olduğu yolunda bir araştırma yapamaz, bu yolda bir karar veremez. Aksi takdirde idari yargı yeri kendisini idarenin yerine koymuş, idarenin kanunlara göre görevini yerine getirmesini kısıtlamış olur¹⁰⁰³. İdarenin takdir yetkisinin denetime yargı organları yönünden getirilen ve idari işlemlerin yalnızca hukuka uygunluk açısından denetlenebilecekleri biçimde ifade edilen kural aynı zamanda idarenin, takdir yetkisinin

¹⁰⁰¹ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 434.

¹⁰⁰² Gerçek, (2006), s. 104.

¹⁰⁰³ Zehra Odyakmaz, **İdari Yargılama Usulü Açıklamalı 1994 Yılı Değişiklikleri**, Yayın Evi ve Basım Yılı Tespit Edilememiştir, (Bahçeşehir Üniversitesi Kütüphanesi) s. 33.

kullanılmasında uyması gereken sınırları da koymaktadır¹⁰⁰⁴. Ayrıca, idari yargı tarafından yürütmenin görevini kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak biçimde yargı kararı verilememektedir. Aynı zamanda idari yargı yerleri idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verememektedirler¹⁰⁰⁵

Yönetimin yargı yolu ile denetimi yapılırken, yönetimin tutum ve davranışlarının hukuka uygun olup olmadığı sorunu üzerinde durulur. Bu bağlamda idari işlem denetiminin yapılmasında temel kriter, hukuka uygunluk olup, yargı yetkisi hukuka uygunluğun denetimi ile sınırlıdır. Yönetimin tutum ve davranışlarının yerindeliğinin denetimi, yargı denetiminin dışında kalır. Yargı yerleri yasallık denetiminin yanında, yerindelik denetiminde bulunması, yargının yönetime karışması, politikasını saptaması, yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı sorumluluğu bulunmayan yargıcın yönetimin yerini alması anlamına gelmektedir¹⁰⁰⁶. Bu bağlamda, idarenin yargısal denetimini yapan idari yargının temel fonksiyonunun, güçlü olan idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemleri karşısında bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması, verilecek kararlarla idarenin hukuka bağlılığının sürdürülmesi olduğu belirtilmekte ve bu fonksiyonu nedeniyle yargı denetiminin hukukun üstünlüğü ilkesinin olmazsa olmaz şartı olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁰⁷.

1961 Anayasasının 114. maddesinde “*idarenin hiçbir eylem ve işlemi, hiçbir halde yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz*” kuralı koyulmuştur. Anayasada 1971 yılında yapılan değişiklikle bu kural, “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” biçiminde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme, 1982 Anayasasınca da benimsenmiştir. Anayasalara konulan bu gibi düzenlemelerin amacı, yönetimin bazı işlemlerinin yargı denetiminin dışında tutulmasının, kapsamının daraltılmasının önlenmesidir¹⁰⁰⁸. Anayasanın 2010 tarihli değişikliği ile 125. maddesinde, “*yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin*

¹⁰⁰⁴ Gözübüyük ve Dinçer, s. 270.

¹⁰⁰⁵ Gözübüyük ve Dinçer, s. 270.

¹⁰⁰⁶ Gözübüyük, (2009), s. 18.

¹⁰⁰⁷ Mahmut Şen, **İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.17, Sayı:1-2, 2013, s. 1625.

¹⁰⁰⁸ Gözübüyük, (2009), s. 20.

kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez” hükmü yer almaktadır. Aynı şekilde 2577 İYUK 2/2. maddesinde yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu hükme bağlanmıştır. Yukarıda belirtilen Anayasal ve yasal sınırlamalar Yargı organlarınca hukuka uygunluk denetimi yapılırken, dikkate alınmaktadır.

Ancak idari işlem ve eylemlerde hukuka aykırılık bulunup bulunmadığını denetleyecek olan mahkemenin idari işlem niteliğinde yargı kararı vermeyeceği gibi idari işlemin yerindeliliğini de denetleyemeyeceği kabul edilmektedir. Fakat özellikle sebep ve maksat unsurları açısından yapılacak hukuka uygunluk denetiminin zaman zaman yerindelik denetimi ile çakıştığı, bu durumun ise kararı veren mahkemeye yönelik eleştirilere neden olduğu bilinmektedir¹⁰⁰⁹.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi yargısal denetim, “*hukuka uygunluk*” denetimi ile sınırlıdır. Başka bir ifadeyle yargı yerleri ancak “*hukuka uygunluk*” denetimi yapabileceklerdir. Yine yargı yeri, idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde karar veremeyecek ve yerindelik denetimi yapmayacaktır¹⁰¹⁰.

Genellikle uygulama alanında, yönetimin bazı işlemlerinin yargı denetiminin dışında tutulduğunu, yargı denetiminin kapsamının daraltıldığını görmekteyiz. Yargı denetiminin alanında yapılan kısıntıları incelediğimiz zaman, bunların ya yargı mercileri tarafından getirildiklerini ya da yasama organınca konduklarını görüyoruz. Bu bakımdan yargı yerlerinin getirdikleri sınırlamaya “*hükümet tasarrufları*”, yasama organınca konan sınırlamalara da “*yargı yolunu kapayan yasalar*” örnek olarak gösterilebilir. Bunlardan ilkinde yargı sınırlamaları, ikincisine de yasama sınırlamaları denilmektedir¹⁰¹¹.

Kısacası yargılama yetkisinin sınırlarını şu şekilde ifade edebiliriz; hukuka uygunluk denetimi yapılabilir ancak yerindelik denetimi yapılamaz. Ayrıca kanunlarda gösterilen şekilde kullanılan yürütme görevini kısıtlayacak şekilde yargısal denetim

¹⁰⁰⁹ Şen, s. 1624.

¹⁰¹⁰ Çağlayan, s. 188-199.

¹⁰¹¹ Gözübüyük, (2009), s. 20.

yapılamaz. İdari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemediği gibi idarenin takdir yetkisini kaldıracak şekilde yargı kararı verilemez¹⁰¹².

2.2.1 Yasama Sınırları

Yasama kısıntısı, yasama organının kanunlar yoluyla idari yargı alanına getirdiği kısıtlamalardır. Bu kısıtlamalara “yasama kısıntısı” yanında, “yargı yolunu kapayan kanunlar”, “yasalarla denetim dışı bırakılan işlemler” de denmektedir¹⁰¹³. Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri de idarenin işlem ve eylemlerinin yargı organları tarafından denetlenmesidir¹⁰¹⁴. İdarenin bazı işlem ve eylemleri yargı denetimi dışına bırakılırsa hukuk devleti ilkesi zedelenir¹⁰¹⁵. Fakat, Anayasal ve kanuni hükümlerle bir takım kanuni konuların yargı denetimi dışına çıkarılarak, idarenin mutlak takdir alanına sokulmaktadır. Bu tür işlemlerin, takdir yetkisinden en önemli farkı, takdir yetkisinin, yargısal denetime tabi tutulmasına karşın, bunların yargısal denetimin dışında kalmasıdır¹⁰¹⁶.

1961 Anayasası'nın 114. maddesi, “*idarenin hiçbir eylem ve işlemi, hiçbir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz*” hükmünü getirmiştir. Bu hükümle görülüyor ki, hukuk devleti ilkesini zedeleyen bu tür uygulamalar bertaraf edilmeye çalışılmıştır. Ancak 1961 Anayasası'nın 114. maddesi 1971 yılında değişikliğe uğrayarak, “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” Şeklinde düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde de aynı şekilde yer almıştır.

Ancak, bizzat Anayasa'nın kendisi bu kurala daha sonraki fıkralarda bu genel ilkeye istisnalar getirilmiştir. Denetim sistemi ne olursa olsun, bir kısım idari işlem ve eylemlerin yargı denetimi dışında bırakılması, hukuk devleti ilkesinin zedelenmesi sonucunu doğurmaktadır¹⁰¹⁷. Dolayısıyla, hukuka uygun olmayan bir idari işlemin ne

¹⁰¹² Çağlayan, s. 188-189.

¹⁰¹³ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, s. 153.

¹⁰¹⁴ Günday, s. 39.

¹⁰¹⁵ Özbudun, (2018), s. 124.

¹⁰¹⁶ Kalabalık, (2016), s. 85-86.

¹⁰¹⁷ Özbudun, (2018), s.133-134.

gerekçe ile olursa olsun yargı denetimi dışında tutulması hukuk devleti ile bağdaştırılmaz¹⁰¹⁸.

İdari yargı yolunu kapayan kanunlar dediğimizde, yasama organının kimi kanunlarla doğrudan doğruya idarenin kimi işlemlerini yargı denetimi dışında bırakması anlaşılmaktadır. Genel olarak, yargı denetimindeki kısıtlamaların çoğunun yasama organından kaynaklandığı bilinmektedir¹⁰¹⁹. 1982 Anayasası dönemi için yasama kısıntısına verilecek örnekleri şunlardır; 2577 sayılı İYUK 2/3. fıkrasında öngörülen ve yasama kısıntısı getiren hükme göre; ”Cumhurbaşkanının doğrudan doğruya yaptığı işlemler idari yargı denetimi dışındadır.” Aynı doğrultuda bir hüküm de Anayasa’nın 125/2. fıkrasında, “Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler ... yargı denetimi dışındadır.” hükmü bulunmaktadır.¹⁰²⁰ Anayasanın 105/2. fıkrasında Cumhurbaşkanının re’sen imzaladığı kararlar ve emirler aleyhine Anayasa Mahkemesi dahil, yargı mercilerine başvurulamayacağı belirtilmiştir¹⁰²¹.

Anayasanın 104. maddesinde, Cumhurbaşkanına, Yasama, Yürütme ve Yargı ile ilgili çok sayıda görev verilmiştir. Anayasanın 105. maddesinin ilk iki fıkrasında da; Cumhurbaşkanının, Anayasa ve diğer kanunlarda Başbakan ve ilgili bakanın imzalarına gerek olmaksızın tek başına yapabileceği belirtilen işlemlerinin dışındaki bütün kararlarının, Başbakan ve ilgili bakanlarca imzalanacağı; bu kararlardan Başbakan ve bakanın sorumlu olacağı; Cumhurbaşkanının re’sen imzaladığı kararların ve emirlerin aleyhine, Anayasa Mahkemesi dahil, yargı mercilerine başvurulamayacağı düzenlemesine yer verilmiştir¹⁰²².

Ayrıca, 1402 sayılı “Sıkıyönetim Kanunu”na, 2342 sayılı kanunla eklenen (Ek-3)’üncü maddeye göre, sıkı yönetim komutanlarının Sıkıyönetim Kanunu’ndan doğan yetkilerinin kullanılmasına ilişkin idari işlemler hakkında iptal davası

¹⁰¹⁸ İbrahim Kaboğlu, **Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi**, İnsan Hakları Yıllığı, C. 12, TODAİE, ss. 139-166, Ankara 1990, s.143.

¹⁰¹⁹ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, s. 153.

¹⁰²⁰ Anayasanın 104. maddesine göre Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler şunlardır: Genel Kurmay Başkanını atamak; Devlet Denetleme Kurulunun üyelerini ve başkanını atamak; Yüksek Öğretim kurulu üyelerini seçmek; Üniversite rektörlerini seçmek; Anayasa Mahkemesi üyelerini, Danıştay üyelerinin dörttebirini, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı ve Yargıtay Cumhuriyet Başsavcivekilini, Askeri Yargıtay üyelerini, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi üyelerini ve Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Üyelerini seçmek. (Gözübüyük ve Dinçer, s. 281-282)

¹⁰²¹ Gözübüyük ve Dinçer, s. 282.

¹⁰²² Candan, s. 251-252.

açılmamaktadır¹⁰²³. 298 sayılı “*Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanunu*”nun 111, 131 ve 132. maddeleri uyarınca Yüksek Seçim Kurulu’nun kendiliğinden veya itiraz üzerine verdiği kararlar kesindir ve bu kararlara karşı hiçbir mercie ya da kanun yoluna başvurulamaz. Bir diğer sınırlama da, Anayasa’nın 125. maddesine 2010 yılında 5982 sayılı kanun ile eklenen cümle ile Yüksek Askeri Şura’nın “*terfi işlemleri*” ile “*kadrosuzluk*” nedeniyle, emekliye ayrılma dışındaki her türlü “ilişik kesme” kararlarına karşı yargı yolu açılmış, bu hali ile Yüksek Askeri Şura’nın “*terfi işlemleri*” ve “*kadrosuzluk nedeniyle ilişik kesme işlemleri*” yargısal denetim dışında tutulmuştur¹⁰²⁴. Bu anlamda denetlenemez normların çokluğu, hukuk devleti ilkesi ve insan hakları bakımından Türk Hukuk sisteminin en zayıf noktasını oluşturmaktadır¹⁰²⁵.

2.2.2 Yargı Sınırları

İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Fakat, yargı kısıntısı olarak adlandırılan hükümet tasarruflarının yargısal denetimi mümkün değildir ve yürütmenin yargı yolu ile denetiminde, yargı organı tarafından getirilen bir kısıntıdır. Bir işlemin hükümet tasarrufu sayılabilmesi için, yargı yerinin, işleme karşı açılan davaya, “siyasi sebep ve düşünce”, ya da “işlemin mahiyeti icabı” gibi hukuk dışı nedenlerle bakmaması, ön koşullar yönünden reddedilmesi gerekir. Yargı denetimine getirilen bu tür kısıntı, daha çok hukuk dışı bir nedene dayanmaktadır; hükümet tasarrufunu hukuksal bir nedene dayandırma olanağı yoktur¹⁰²⁶. Bir başka ifadeyle, hükümet tasarrufları, yürütmenin tüm işlemlerini değil, yargı denetimi dışında tutulan bazı “üst siyasi yönetim” etkinliklerini ifade etmektedir¹⁰²⁷. Hükümet tasarrufları yürütmenin bir kısım tasarruflarının mahiyet ve bünyeleri ile belli özellikte olduğu savıyla önceden konulmuş hukuk kurallarına tabi olmamaları ve bu anlamda organik anlamda “*idari*” olmalarına rağmen, “*idare işlevi*” içinde değerlendirmeyerek idari

¹⁰²³ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, s. 1160.

¹⁰²⁴ Akgüner ve Berk, s. 151.

¹⁰²⁵ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 213-215.

¹⁰²⁶ Gözübüyük, (2009), s. 20.

¹⁰²⁷ Gözübüyük ve Tan, (2014), s. 24-25.

yargı denetimi bağımsızlığı kazandırılmış işlemler kategorisi olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁰²⁸.

Hukuk devleti ilkesi her ne kadar idarenin “*her türlü*” eylem ve işleminin yargısal denetimi yolunun açık olmasını gerektirse de yönetimin yargısal denetimine ait tarihsel süreçte, yargı yerlerinin açık bir yasal engelle karşılaşmalarına rağmen yürütme organının bazı işlemlerini muhtelif tesirler altında denetlemekten kaçınıkları bilinmektedir. İdarenin yargısal denetimine, yine yargı yerleri tarafından getirilen bu kısıntıya, “*hükümet tasarrufu*” denilmektedir¹⁰²⁹. Hükümet tasarrufları, “*politik işler*”, “*siyasal içerikli işler*”, “*hükümet etme işlevi*” gibi kavramlarla ifade edilmektedir bu bağlamda, hükümetin programını meclise sunması, güvenoyu istemesi, uluslararası sözleşmeleri akdetmesi, diploması gibi faaliyetleri siyasi nitelikte olup hükümet işlemleri içinde yer alır ve idari yargının görev alanı dışındadır¹⁰³⁰. Bu bağlamda geçmişte idari yargı alanında, hükümet tasarrufu olarak değerlendirilen bazı idari eylem ve işlemler yargı organının kendisi tarafından denetlenemez alanlar olarak tanımlanmış ve yargısal denetimden ayırksı tutulmuştur¹⁰³¹.

Yargı yerleri bazı siyasal işlemleri denetlemekten sarfinazar etmektedirler. Bunların bir davanın konusu olamayacağı kabul edilmektedir. Yargı yerlerinin kendiliğinden bir idari işlemi yargısal denetim dışında tutmasına da “yargı kısıntısı” denilmektedir. Hükümetin bazı konularda serbestçe hareket etmesinin tabii olduğu ve bu alandaki işlemlerin yargı bağımsızlığından yararlanmasının hukuk devleti ilkesine aykırı olamayacağı kabul edilmektedir¹⁰³².

1982 Anayasası’na göre, Türkiye’de hükümet tasarrufu olamaz. Anayasa’nın gerek, 8. maddesindeki, “*Yürütme yetkisi ve görevi Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*” hükmü; gerek 11. maddesindeki, “*Anayasa hükümleri, ... yürütme ve ... idare makamlarını ... bağlayan temel hukuk kurallarıdır...*” biçimindeki düzenleme ile özellikle, Anayasa’nın 125. maddesinin

¹⁰²⁸ Görür, s.30.

¹⁰²⁹ Giritli, Bilgen ve Akgüner, (2001), s.101-102.

¹⁰³⁰ Çağlayan, (2015), s. 126.

¹⁰³¹ Müslüm Akıncı, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s. 151; Giritli, Bilgen ve Akgüner, (2001), s.101-102.

¹⁰³² Çağlayan, (2015), s. 125.

“*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır...*” yönündeki ifadesi karşısında, Bakanlar Kurulunun ve idarenin işlemlerinin ve eylemlerinin yargı denetimi dışında kalması düşünülemez. Yürütmenin hükümet işlevi içine giren herhangi bir görevini yerine getirmek amacıyla yaptığı bir işlemi, Danıştay, önkoşullar yönünden reddedecektir. Danıştay, uyuşmazlığın esasına girecek ve uyuşmazlığı da “*idarenin takdir yetkisi*” çerçevesinde çözümleyecektir¹⁰³³.

Hukuki açıdan bakıldığında bir işlemin yapılışına yönelik yetki ne kadar geniş tutulursa tutulsun bir yönden mutlaka bir hukuk kuralına bağlanması gerekmektedir. Ayrıca, esasına ilişkin olmasa bile yetkinin şekil ve usul öğeleri bakımından da işlemin diğer unsurları olduğu hatırlanarak işlem üzerinde yargısal denetim mekanizmasının etkinliği istisnasız kabul edilmelidir. Hükümet tasarrufu hukuksal bir gereksinme olmadığı için, hukuk devletinin kurumları arasında hükümet tasarruflarının yeri yoktur¹⁰³⁴.

Danıştay, 1961 Anayasasından önceki bazı kararlarında, mukabele-i bilmisil kararlarını, iskân mevzuatının uygulanması ile ilgili olan bazı işlemleri, vatandaşlıkla ilgili işlemleri yabancıların sınırdışı edilmelerine ilişkin işlemleri hükümet tasarrufu olarak kabul ederek yargı denetiminin dışında tutmuştur¹⁰³⁵. 1961 Anayasası’nın 114. maddesinin ilk metninde yer alan, “*İdarenin hiçbir eylem ve işleminin, hiçbir halde yargı denetimi dışında bırakılamaz.*” hükmü ile birlikte hükümet tasarrufu kategorisinin giderek daraldığı ve günümüzde artık hükümet tasarrufu anlayışının ortadan kalktığını 1982 Anayasası döneminde de söyleyebiliriz. Danıştay’ın yüksek politika alanına giren yönetsel işlemlere karşı açılan davaları ön koşullar yönünden reddetmeyerek, davanın esasına geçmesi, işin esasında yönetimin sahip olduğu takdir yetkisi içinde değerlendirmesi hukuk devleti anlayışına daha uygun düşmektedir¹⁰³⁶. Hükümet tasarrufuna sebebiyet verdiği ileri sürülen bu tür işlemlere karşı açılan davalar ön koşullar yönünden incelenmeksizin reddedilmek yerine, işin esasına girerek takdir yetkisinin denetimine ilişkin ilkeler çerçevesinde uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması

¹⁰³³ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, s. 152-153.

¹⁰³⁴ Görür, s. 31.

¹⁰³⁵ Kalabalık, (2016), s. 85.

¹⁰³⁶ Gözübüyük, (2009), s. 25.

gerekir¹⁰³⁷. Ancak, 125/2. fıkrası ile Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemleri ile Yüksek Askeri Şura Kararları yargı denetiminin dışına çıkarılmıştır ve aynı hükümler 2577 sayılı kanunun 2. maddesinde de yer almıştır.

1982 Anayasası, Cumhurbaşkanı ve Yüksek Askeri Şura kararları için getirilen istisnalar dışında, hükümet tasarruflarını kabul etmemektedir. Gerçekten, Devletin yüksek politikasını ilgilendiren durumlarda açılan davalarında ilk incelemede reddedilmeyerek, işin esasına girilip, uyuşmazlık konusu olayın idarenin takdir yetkisinin denetimine ilişkin ilkeler çerçevesinde çözüme bağlanması daha uygundur. Dolayısıyla, hem hükümet tasarrufu olarak bir işlem türüne son verilmemiş, hem de devletin yüksek siyasetini ilgilendiren konuların yargı denetimi ile sınırlanamayacağı meşru bir temele dayandırılmış olur. Ayrıca hem hukuk devleti anlayışına hem de idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolu açıktır diyen Anayasa hükmüne uygun davranılmış olur¹⁰³⁸.

2.3 Yürütme Organı Kanun Hükmünde Kararnamelerinin ve Kararlarının Yargısal Denetimi

6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ve 2017 Anayasa değişikliği ile benimsenen hükümet sisteminin yürürlüğe girmesiyle birlikte, yürütme sadece Cumhurbaşkanına ait olmuştur. Bu anlamda kararnameler de sadece Cumhurbaşkanının iradesi ile oluşmaktadır. Dolayısıyla, 6771 sayılı kanun öncesi yürütmenin farklı adlarla yapmış olduğu düzenleyici işlemleri artık Cumhurbaşkanlığı kararname olarak yapmaktadır. Ancak tezin bu kısmında 2017 Anayasa değişikliği öncesi dönemde, Bakanlar Kurulu Kanun Hükmünde Kararnamelerini ve yargısal denetimi konusunu inceleyecek ve ilerleyen konularda yeni değişiklikler ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

Kanun hükmünde kararnameler Anayasanın 91. maddesinde düzenlenmesine rağmen, bu terimin özel bir anayasal tanımı yapılmamıştır. Fakat, söz konusu maddede, KHK'ler için öngörülen unsurlar ve nitelikleri itibariyle tanımının yapılabilmesi mümkündür. Hukuk sistemimize ilk kez 1961 Anayasasına 1971 değişikliği ile giren

¹⁰³⁷ Giritli, Bilgen ve Akgüner, (2001), s.108; Görür, s. 31.

¹⁰³⁸ Kalabalık, (2016), s. 85.

KHK'ler, 1961 ve 1982 Anayasa metinlerinde bulunmasına rağmen tanımı yapılmamıştır. Ancak her iki anayasa dönemindeki düzenlemelerin birtakım farklılıklar içermesi nedeniyle KHK'leri dönemsel olarak tanımlamak yerinde olur.

1961 Anayasası döneminde TEZİÇ, tarafından yapılan tanımda, “Kanun kuvvetinde kararnameler, yasama organının, bir kanunla, belli konularda yürütmeye verdiği geniş düzenleme yetkisi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılan kararnamelerdir.” olarak tanımlamıştır¹⁰³⁹. Sonuç olarak 1961 Anayasasında KHK'ler için, genel hatları itibariyle yasama organı tarafından verilen yetkiye dayanılarak yürütme organı tarafından (Bakanlar Kurulu) çıkartılan düzenleyici işlem türü olarak tanımlanır¹⁰⁴⁰. 1982 Anayasası döneminde ise KHK'ler, TEZİÇ tarafından şu şekilde tanımlanmıştır¹⁰⁴¹; “Kanun Hükmünde Kararname, yasama organının bir kanun ile verdiği yetki üzerine, Bakanlar Kurulunun, yürürlükteki kanunları değiştiren işlemleridir.” Buradan anlayacağımız üzere 1961 Anayasası dönemindeki tanımlama ile şu şekilde değişiklik yapmıştır; Yasama organı tarafından Bakanlar kuruluna verilen KHK çıkarma yetkisini “belli konularda” verilen “geniş düzenleme yetkisi” olarak tanımlamaktan vazgeçmiş, KHK işlemini “yürürlükteki kanunları değiştiren işlemler” olarak tanımlamıştır¹⁰⁴². 1982 Anayasası, 1961 Anayasasına nazaran KHK çıkarma yetkisini daha ayrıntılı olarak düzenlemiştir. 1982 Anayasası ile yapılan ekleme ve değişiklikler şunlardır¹⁰⁴³; olağanüstü hal ve sıkıyönetim süresince, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü halin ya da sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda, bir yetki kanununa gerek duymadan KHK çıkarabilir. Ancak 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi Anayasanın 87. maddesine göre, TBMM, Bakanlar Kuruluna “belli konularda” KHK çıkarma yetkisini verebilecektir. KHK'lerde, “yetkinin verildiği kanunun gösterilmesi” zorunluluğu yeni düzenlemede bulunmamaktadır.

¹⁰³⁹ Teziç, (1972), s. 8.

¹⁰⁴⁰ Türk, s. 21.

¹⁰⁴¹ Teziç, (2014), s. 34-35.

¹⁰⁴² Türk, s. 21, Erdoğan Teziç bu tanımı olağan dönem kararnameleri için yapmıştır. Nitekim, 1982 Anayasasında düzenlenen olağanüstü KHK'leri içermemektedir. Çünkü bu tür kararnamelerin çıkarılmaları için yasama organının yetki vermesine gerek yoktur.

¹⁰⁴³ Hüseyin Denizhan, **Türk Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s. 147-148.

GÖZLER'e göre, “*Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulunun yasama organından veya Anayasadan doğrudan doğruya aldığı sınırlı bir yetkiye dayanarak yaptığı, daha sonra yasama organının denetimine tabi olan ve normlar hiyerarşisinde kanun düzeyinde yer alan bir düzenleyici işlemlerdir*”¹⁰⁴⁴. Bir başka tanıma göre KHK'ler; yasama organınca çıkarılan yetki kanunu veya istisnai olarak böyle bir yetki kanunu olmaksızın doğrudan anayasa tarafından verilen sınırlı bir yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan, yayımlandıkları gün yasama organının denetimine sunulması zorunlu olan ve hukuki gücü kanun seviyesinde olan işlem türüdür¹⁰⁴⁵.

Kanun Hükmünde Kararnamelerin çıkarılabilmesi için TBMM tarafından Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisi verilmesi gerekmektedir. KHK'ler organik (şekli) açıdan yürütme, maddi ve fonksiyonel açıdan yasama işlemidir¹⁰⁴⁶. Anayasanın 91. maddesince KHK çıkarma yetkisi, TBMM tarafından Bakanlar Kuruluna “yetki kanunu” ile verilir. Başka bir ifade ile bu yetkinin kaynağı, olağan dönemlerde doğrudan doğruya yetki kanunudur. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu, yetki kanunu ile ayrıca yetkilendirilmedikçe kendiliğinden KHK çıkaramaz¹⁰⁴⁷. Olağan dönem Kanun Hükmünde Kararnamelerinin olağan üstü dönem Kanun Hükmünde Kararnamelerinden ayırmanın en belirleyici özelliği, bir yetki kanununa dayanarak çıkarılmasıdır¹⁰⁴⁸.

Anayasanın 91. maddesi¹⁰⁴⁹, KHK'lerle ilgili şu hükümlere yer vermiştir: “Türkiye Büyük Millet Meclisi, yürütme organına 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.” Bakanlar Kurulunun KHK çıkarabilmesi için TBMM'nin bir yetki kanunu çıkarması gerekir. Bakanlar Kurulu asli olarak KHK çıkarma yetkisine sahip değildir. Anayasa, temel hak ve hürriyetler alanında sadece

¹⁰⁴⁴ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 393.

¹⁰⁴⁵ Türk, s. 22.

¹⁰⁴⁶ Türk, s. 57.

¹⁰⁴⁷ Özbudun, (2014), s.254.

¹⁰⁴⁸ Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasa Mahkemesi Kararlarına göre Türkiye'de Kanun Hükmünde Kararnameler Rejimi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1996, s. 75.

¹⁰⁴⁹ https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf (06.11.2018)

sosyal ve ekonomik hak ve hürriyetlerin¹⁰⁵⁰ KHK ile düzenlenmesine izin vermiştir. Ayrıca Anayasanın 163. maddesine göre, “Bakanlar Kuruluna KHK ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez.” Yani Kanun Hükmünde Kararname ile bütçede herhangi bir değişiklik yapılması mümkün değildir¹⁰⁵¹. Anayasa Mahkemesi, TBMM tarafından Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisinin verilmesinin, hukuki niteliği ile ilgili olarak aşağıdaki kararında yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğunu benimsemiştir¹⁰⁵²: “Anayasa'nın 7., 87. ve 91. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, yasama yetkisinin genel ve asli bir yetki olması, TBMM'ne ait bulunması ve devredilememesi karşısında KHK çıkarma yetkisinin kendisine özgü ve ayrı bir yetki olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle bu yetki, yasama yetkisinin devri anlamına gelecek ya da bu izlenimi verecek biçimde yaygınlaştırılıp genelleştirilmemelidir. KHK çıkartılmasına yetki verilmesi, Anayasa'da öngörülen koşullar ve sınırlar içinde kalmak kaydıyla yasama yetkisinin devri anlamına gelmez. Bir yetki yasasının Anayasa'ya aykırı olmaması için Anayasa'daki öge ve ölçütlere, Anayasa Mahkemesi kararları ile getirilen yorumlara uygun olması gerekir. Yetki yasalarına kullanma süreleri uzatılarak süreklilik kazandırılması ve her konuda KHK'lerle düzenlemelere gidilmesi, “önemli, zorunlu ve ivedi durumlar” dışında bu yetkinin verilmesi yasama yetkisinin devri anlamına gelir. Böylece yasama, yürütme ve yargı erki arasındaki denge bozularak yürütme, yasama organına karşı üstün duruma gelir.” Anayasa Mahkemesi bu kararında, yürütme organının KHK çıkarma yetkisini yasama yetkisinin devri niteliğinde olmadığını vurgularken aynı zamanda Anayasa sistematigi içinde değerlendirildiğinde, önemli, zorunlu ve ivedi durumlar dışında kullanılması halinde bu işlemin yetki devri niteliğinde olduğunu vurgulamıştır.

Ancak doktrinde hakim olan görüş ise, yürütme organına KHK çıkarma yetkisi verilmesinin, yasama yetkisinin devri niteliğinde olmadığı yönündedir. Çünkü, herhangi bir anayasa kuralının yorumlanmasında salt söz konusu normun yalnız başına yorumlanması ile yetinilmemelidir. Yasama yetkisinin devrinin incelenmesi sırasında Anayasadaki “kuvvetler ayrılığı”, “yasama yetkisinin devredilemezliği”, “kanun

¹⁰⁵⁰ Sosyal ve ekonomik haklar olumlu (pozitif) statü hakları niteliğini taşırlar. Bu haklar Anayasanın ikinci kısmının üçüncü bölümünde düzenlenmiştir.

¹⁰⁵¹ Tunç, Bilir ve Yavuz, s. 277-279.

¹⁰⁵² Anayasa Mahkemesi, K:2000/27, E:2000/45, R:28.10.2000 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/4cdfbc06-6a91-402e-9317-b611c8d974b5?excludeGereke=False&wordsOnly> (06.11.2018)

önceliği”, “yasamanın üstünlüğü” ilkelerinin hep bir arada değerlendirilmesi halinde, Bankalar Kuruluna KHK çıkarma yetkisi verilmesinin yasama yetkisinin devri niteliğinde değerlendirilmemesi gerektiği düşünülmektedir¹⁰⁵³. Anayasa Mahkemesinin bu doğrultuda verdiği kararı aşağıdaki gibidir¹⁰⁵⁴;

“Anayasa'nın 7. maddesi “Yasama Yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.” kuralını koymakta ve bununla yürütme organının yasamaya ait bir yetkiyi kullanmasını kesin bir biçimde yasaklamaktadır. Öte yandan Anayasa'nın 87. maddesi “Bakanlar Kuruluna belli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi” verilmesini TBMM'nin görev ve yetkileri arasında göstermekte, 1. maddesinde de yetki yasasının koşulları ve içeriği ile Bakanlar Kurulu'na yetki verilemeyecek konular belirtilmektedir.” Ayrıca 8. maddede, “yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” denilmiştir. 9. maddede ise, yargı yetkisinin, Türk Milleti Adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı kuralına yer verilmiştir.

Anayasa, egemenliğin kullanılması konusunda yetkili organları belirlemiş ve kuvvetler ayrımını anayasanın temel ilkesi yapmıştır. Anayasaca verilen KHK çıkarabilme yetkisinin; kendine özgü ve ayrı bir yetki olduğu anlaşılmaktadır. Bu yetki kullanılırken yasama yetkisinin devri anlamına gelecek ya da bu izlenimi verecek biçimde güncelleştirilip sık sık bu yola başvurulmamalıdır. Anayasanın 87. ve 91. maddelerinde “yetkinin devrinden” değil, verilmesinden söz edilmektedir¹⁰⁵⁵.

Vergilendirme alanında yürütme organına verilen bir diğer düzenleme yetkileri Anayasanın 73/4. ve 167/2. maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasanın 73/3. maddesinin bir istisnası niteliğinde olan 74/4. maddesi, mali yükümlülüklerin, “muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak” yetkisinin yürütme organına verileceğini düzenlemektedir. Bu düzenlemeyle yürütme organına mülkiyet hakkını doğrudan

¹⁰⁵³ Denizhan, s. 161-162.

¹⁰⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, K:1990/3, E:1988/62, R:12.10.1990 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/1f81866e-cd35-415d-95f9-af1d572316c5?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (06.11.2018)

¹⁰⁵⁵ Denizhan, s. 162-163.

sınırlama yetkisi verilmemiş, yetki yasama organının kanun eliyle belirlediği sınırlar içinde kullanılmak üzere kayıtlanmıştır. Bu bakımdan, Anayasanın 73/4. maddesi ile 13. maddesi özel norm-genel norm ilişkisi içinde değildir. Aynı şekilde yürütme organına verilen yetki, kanunun çizdiği sınırlar içinde bir değişikliği konu aldığından, yasama yetkisinin asliliği kuralının da istisnası değildir¹⁰⁵⁶. Dolayısıyla, yürütme organına Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında yasa ile verilebileceği öngörülen yetki sadece anılan sınırlar içinde vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarının değiştirilmesi ile ilgili olup, vergilerin koyulması ya da koyulan vergilerin kaldırılması yetkisini kapsamamaktadır¹⁰⁵⁷. Anayasanın 73/4. maddesi tam olarak, kanunun belirlediği bir konuda bir değişiklik yapma yetkisi tanındığından, genel olarak yasama yetkisinin devredilemezliği (Anayasa md.7) ve bu kuralın vergisel düzenleyici işlemler için somutlaştığı vergisel yükümlülüklerin kanunla değiştirilebileceği (Anayasa 73/3) kuralının istisnası niteliğindedir¹⁰⁵⁸. Aynı şekilde Anayasanın 167/2. maddesinde yasa ile verilebileceği öngörülen dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin yetkinin, Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile kullanılabilir. Yetki yasasıyla yetki verilmesi durumunda KHK çıkarmak suretiyle kullanılması da teknik anlamda kullanılması da Anayasa'ya aykırılık teşkil etmez¹⁰⁵⁹. Anayasa Mahkemesine göre, dış ticaret konusu esasen yürütmenin düzenleme alanındadır ve kanun hükmünde kararnamelerden daha güçlü ve geniş bir yetkiyi içermektedir. Bu bakımdan Bakanlar Kurulunun 167/2. maddesinde tanınan yetkileri kanun hükmünde kararnamelerden daha da öteye, sürekli ve TBMM'nin bilgi onayı dışında kullanabileceğini, Anayasa Mahkemesinden uzak, idari yargının çok sınırlı ve kısıtlı denetiminde kalacağını vurgulamıştır¹⁰⁶⁰.

Anayasanın 91. maddesinde yürütme organına verginin ana öğeleri ile ilgili olarak kanun hükmünde kararnameler ile kural koyma yetkisi vermemesi Anayasanın 73/4. maddesinin yürütme organına bazı ana vergi öğelerinin değiştirilmesine ilişkin verdiği istisnai yetkiyi kanun hükmünde kararnameler ile değerlendirilmesine engel teşkil etmeyecektir. Burada yürütme organının kanun hükmünde kararnamelerle

¹⁰⁵⁶ Bahçeci, s. 71.

¹⁰⁵⁷ Yılmazoğlu, s. 50; Gerçek, (2006), s. 151.

¹⁰⁵⁸ Bahçeci, s. 71.

¹⁰⁵⁹ Yılmazoğlu, s. 66.

¹⁰⁶⁰ Doğrusöz, (1985), s. 147-148.

düzenleme yapmasını engellemeyecek hususlar sadece Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan verginin ana öğelerinden istisnalar, indirimler ile oranlardır¹⁰⁶¹.

Anayasanın 73/4. maddesinde yürütme organına verilen yetki, Anayasanın, “siyasi haklar ve ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde yer almaktadır. Dolayısıyla, Anayasanın 73/4. maddesi ile verebileceği belirtilen yetkinin, yürütme organı tarafından KHK çıkartılmasıyla kullanılması anayasal hükümler bakımından mümkün görünmemektedir. Ancak yukarıda GÜNEŞ’in de ifade ettiği gibi gerçekten de siyasal hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenememesi olgusu yasama organının ürünü olması gereken yasaları hedeflemektedir ve böylece bireyi korumayı amaçlamaktadır.

Anayasanın 73/4. ve 167/2. maddelerinde dayanılarak yürütme organınca çıkartılan kararnamelere kaide-kararname denilmektedir. Bu kararnameler, kanun hükmündeki kararnamelerden farklıdır çünkü bu kararnamelerle kanunlarda değişiklik yapılamayacağı gibi, sonradan TBMM onayına da sunulmazlar. Bu tür kararnameler maddi açıdan kural-işlem olup, genel, objektif ve uyulması zorunlu kurallar içermeleri bakımından kaide-kararname ya da objektif kararname olarak da anılmaktadır¹⁰⁶².

2.3.1 Olağan Dönemde Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin ve Kararnaların Yargısal Denetimi

Kanun hükmünde kararnamelerin yargısal denetimi, Anayasanın 148. maddesinde düzenlenmiştir ve bu hükme göre, Anayasa Mahkemesinin yargısal denetim yetkisi, kural olarak olağanüstü kanun hükmünde kararnameleri değil, olağan dönem kanun hükmünde kararnameleri kapsamaktadır. Dolayısıyla, tezin bu bölümünde olağanüstü kanun hükmünde kararnameler değil, olağan kanun hükmünde kararnameler anlatılacaktır.

Olağan dönemde çıkarılan KHK’ler, 1982 Anayasasının genel olarak 87. maddesinde, özel olarak ise 91. maddesinde düzenlenmiştir. Bu dönemde çıkarılan

¹⁰⁶¹ Gülsen Güneş, (2008), s. 162.

¹⁰⁶² Teziç, (2014), s. 78-79.

KHK'lerin hukuki rejiminin incelenmesi, öncelikle 91. maddenin¹⁰⁶³ bütün olarak ele alınması ile mümkündür¹⁰⁶⁴. Öncelikle olağan dönem KHK'ların tanımını vermek gerekirse, Bakanlar Kurulunun TBMM'inden aldığı yetkiye dayanarak yaptığı, daha sonra TBMM'nin onayına sunduğu ve normlar hiyerarşisinde kanun düzeyinde yer alan bir düzenleyici işlemdir¹⁰⁶⁵. Bu bağlamda KHK'lar hukuki rejim aşamalarına göre üç ayrı bölümde incelenecektir. 1. aşamada, yetki kanuna dayandırılma durumu, 2. aşamada, Bakanlar Kurulu KHK çıkarmaktadır. 3. aşamada ise, Olağan KHK'ların denetimi durumudur¹⁰⁶⁶. Bu aşamalardan ilk ve son aşamadaki işlemler yetki kanunu ve onay kanunu işlemleri birer idari işlem değil, yasama işlemi niteliğindedir. Dolayısıyla bunları incelemek idare hukukunun değil anayasa hukukunun alanına girmektedir¹⁰⁶⁷. Yetki kanunu, Bakanlar Kurulu tarafından KHK çıkarma yetkisini kullanabilmesini sağlayan, içeriği Anayasa'nın 91. maddesi ile belirlenen TBMM tarafından Bakanlar Kuruluna verilen hukuksal bir belge olarak tanımlanabilir¹⁰⁶⁸. Dolayısıyla yürütme organının KHK çıkarma yetkisi, yetki kanununda belirtilen amaç, kapsam, ilkeler ve kullanma süresiyle sınırlı bir yetkidir. Yürütme organının bu noktalarda yetki kanununa uymaması, KHK'in yetki bakımından sakatlığı sonucunu doğurur. Örneğin yetki kanunu yürütme organına altı ay süreyle KHK çıkarma yetkisini vermiş ise, bu süre dolduktan sonra Bakanlar Kurulu KHK çıkaramaz¹⁰⁶⁹. 1982 Anayasasının 91. maddesi uyarınca çıkarılan KHK'lerin, Türk hukukundaki kurallar kademelenmesinde, kanunlarla eşdeğer yere ve hukuki güce sahip olduğu tespit edilmiştir¹⁰⁷⁰.

Olağan dönem KHK'leri ancak sosyal ve ekonomik hak ve hürriyetler ve temel hak hürriyetlerle ilgili olmayan konularda çıkarılabilir. Bu kararnamelerin şekil ve esas bakımından anayasaya uygun olup olmadıklarını denetleme yetkisi Anayasa Mahkemesine aittir. Ayrıca olağan dönemde çıkarılan KHK'ler, bir başka kanun ve KHK ile yürürlükten kaldırılabilirler¹⁰⁷¹. Organik açıdan bir yürütme işlemi olan KHK,

¹⁰⁶³ (Mülga:16/04/2017-6671/16.md) Anayasa'nın 91/1. md: "sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez"

¹⁰⁶⁴ Yüzbaşıoğlu, (1996), s. 73.

¹⁰⁶⁵ Gözler ve Kaplan, İdare Hukukuna Giriş, (2017), s. 424.

¹⁰⁶⁶ Denizhan, s. 152.

¹⁰⁶⁷ Kemal Gözler, **Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi**, Bursa: Ekin Yayınları, 2000, s. 39-45.

¹⁰⁶⁸ Türk, s. 59; Denizhan, s. 152.

¹⁰⁶⁹ Gözler ve Kaplan, İdare Hukukuna Giriş, (2017), s. 425.

¹⁰⁷⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 410.

¹⁰⁷¹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 61-62.

TBMM'nce kanunlaştırılmaya değin, Danıştay'ın yargısal denetimine (m.125) bağlı olup olmayacağı düşünülebilirdi. Ancak, 1982 Anayasasına göre, KHK'lerin fonksiyonel açıdan yasama işlemi olmaları nedeniyle, öteki kanunlara aykırılığı söz konusu olmayacaktır. Böylece, KHK'ler, bundan böyle Danıştay'ın denetiminden sıyrılmıştır. Zira 1961 Anayasası döneminde, Danıştay Dava Daireleri Kurulu¹⁰⁷², vermiş olduğu kararlarda, KHK'leri, inceleme kabiliyeti olmadıkları gerekçesi ile denetlemekten kaçınmıştır¹⁰⁷³.

KHK'ler her ne kadar yürütme organı tarafından hazırlanmakta ise de, kanun gücündedirler ve bir kanunun yaptığı bütün etkileri yaratırlar, kanunların doğurması gerekli sonuçları doğururlar. KHK'ler organik olarak bir yürütme tasarrufu olmakla birlikte, yargısal denetimi, Anayasa'nın 148. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Ancak bu denetim olağanüstü durumlarda ve sıkıyönetim durumlarında çıkartılan KHK'lar için geçerli değildir¹⁰⁷⁴.

Yukarıda da ifade edildiği gibi yetki yasası Anayasanın 87. ve 91. maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak Anayasanın 7. maddesi de dikkate alındığında, yasama yetkisinin genel ve asli bir yetki olduğunu, TBMM'ne ait olduğunu ve devredilemeyeceğini görüyoruz bu bağlamda KHK çıkarma yetkisinin istisnai bir yetki niteliğindedir. Anayasa Mahkemesinin bu doğrultuda verdiği bir kararında¹⁰⁷⁵: “*Yetki yasasında Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin 'amaç', 'kapsam' ve 'ilkelerinin' belirlenmesinden amaç, bu yetki ile Bakanlar Kurulunun neleri gerçekleştirebileceğinin açıklığa kavuşturulmasıdır. Verilen yetkinin konu, amaç, kapsam ve ilkeler yönünden belirgin duruma getirilmesi, başka bir anlatımla somutlaştırılması, yürürlüğe konulacak KHK'lerin yetki yasası kapsamı içinde kalıp kalmadıklarının, 91 inci maddede belirlenen yasak alana girip girmediklerinin, önemli, ivedi ve zorunlu bir durum için düzenlenip düzenlenmediklerinin saptanabilmesi yönünden gereklidir. KHK çıkartılmasına yetki verilmesi, Anayasada öngörülen koşullar ve sınırlar içinde kalmak*

¹⁰⁷² Danıştay Daireleri Kurulu, E.1974/110, K.1974/482, K.T. 28.07.1974; Danıştay Daireleri Kurulu, E.1974/201, K.1974/525, K.T. 31.05.1975; Teziç, (2014), s. 41.

¹⁰⁷³ Teziç, (2014), s. 41.

¹⁰⁷⁴ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, s. 190; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 59.

¹⁰⁷⁵ Anayasa Mahkemesi, K:2011/147, E:2011/60, RG:15.12.2011 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/80fe1a2c-8c3d-4d22-b330-2d9f8489177c?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (06.11.2018)

kaydıyla yasama yetkisinin devri anlamına gelmez. Bir yetki yasasının Anayasaya aykırı olmaması için Anayasadaki öge ve ölçütlere, Anayasa Mahkemesi kararları ile getirilen yorumlara uygun olması gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesi kararlarda açıklanan gerekçelerin göz önünde bulundurulmasını zorunlu kılar.” demektedir.

Yürütme organı, yetki kanununa dayanarak kanunları değiştirebilen bir yasama işlevi yerine getirerek KHK çıkarmaktadır. Ancak bu durumda yasama yetkisinin devri söz konusu değildir. Zira, yasama organı yine devrettiği konuda yetki kullanabilmektedir. Yani yetki kanunu ile yasama organının, aynı konuda düzenleme yapma yetkisi sona ermemekte; mutlak şekilde devam etmektedir¹⁰⁷⁶. Oysa, KHK ile yasama yetkisinin devredildiği kabul edilse, yetki ve sorumluluk tümüyle yürütme organına ait olurdu ve yasama organı o konuda kanun yapamazdı. Ayrıca yapılan KHK’ların da TBMM onayına sunulmasına gerek kalmazdı. Şu halde diyebiliriz ki, yasama organı asli yetki sahibi olarak *“her an kendisinin düzenleyebileceği işten tamamen el çekmediği sürece; yasama organının kendi denetimi altında geçici bir süre için, bu alanı yürütme organının düzenlenmesine izin vermesi yetki devri değildir”*¹⁰⁷⁷.

Anayasa, temel hak ve hürriyetler alanında sadece sosyal ve ekonomik hak ve hürriyetlerin kanun hükmünde kararname ile düzenlenmesine izin vermiştir. Ayrıca Anayasa’nın 163. maddesine göre, *“Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemez”*. Yani, kanun hükmünde kararname ile bütçede herhangi bir değişiklik yapılması mümkün değildir¹⁰⁷⁸. Anayasanın 91. maddesinde öngörülen konu sınırlaması, anayasanın ikinci kısmında düzenlenen kamu hürriyetleriyle ilgilidir. Ancak bu konu sınırlamalarına rağmen, olağan dönemlerde çıkarılan bazı KHK’lerde Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar ve ödevler, kişinin hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevlere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır¹⁰⁷⁹. KHK’ler hukuki şekil bakımından kollektif işlem olmak itibarıyla teşekkül edebilmesi için, gerekli olan bütün iradelerin aynı anda ve aynı doğrultuda açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla

¹⁰⁷⁶ Akyılmaz, Sezginer, ve Kaya, s. 64.

¹⁰⁷⁷ Yüzbaşıoğlu, (1996), s. 56; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 64.

¹⁰⁷⁸ Tunç, Bilir ve Yavuz, s. 279.

¹⁰⁷⁹ Denizhan, s. 220.

KHK'lerin altında Başbakan ve bütün bakanların imzası bulunmalıdır. KHK'ler Cumhurbaşkanınca imzalanır ve Resmi Gazetede yayımlanır¹⁰⁸⁰.

Son olarak, yargısal denetim açısından, Anayasanın 73/4. ve 167/2. maddesi uyarınca, yasa ile verilen yetkilere dayanarak Bakanlar Kurulu'nca tesis edilen düzenleyici işlemler, 2575 sayılı Danıştay Yasası'nın 24. maddesi uyarınca, Danıştay tarafından hukukilik denetimine tabi tutulacaktır. Yürütme organına yetki veren yasanın yargısal denetimi ise Anayasa Mahkemesince gerçekleştirilecektir¹⁰⁸¹. Ayrıca Anayasanın 167/2. maddesine dayanılarak tesis edilen düzenleyici işlem KHK olarak tesis edilmiş ise Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabi tutulacaktır¹⁰⁸².

2.3.1.1 Yargısal Denetim Organı

Türk Hukuk tarihine ilk olarak Kanun Hükmünde Kararnamelerin yargısal denetimine ilişkin hüküm, 1961 Anayasası'nda KHK'leri düzenleyen değişik 64. maddenin son fıkrasında getirilmiştir. Bu hüküm şu şekildeydi; "Anayasa Mahkemesi, bu kararnamelerin Anayasaya uygunluğunu da denetler". 1982 Anayasasının 148/1. maddesinde, KHK'lerin yargısal denetimine ilişkin hüküm şu şekildedir; "Anayasa Mahkemesi, Kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM içtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz." şeklinde daha yerinde bir sistematik biçimde düzenlenmiştir¹⁰⁸³. Kanun hükmünde kararnamelerin Anayasaya uygunluk denetiminin yanında yetki kanununa uygunluğunun da denetlenmesi gerekir. Nitekim, yetki kanununa uygunluk denetimi yapılmadığı takdirde, Anayasanın öngörmediği şekilde bir yetki devrine imkân verilmiş olur¹⁰⁸⁴. Bu durumda kanun

¹⁰⁸⁰ Gözler-Kaplan, İdare Hukukuna Giriş, (2017), s. 426.

¹⁰⁸¹ Yılmazoğlu, s. 75.

¹⁰⁸² Yılmazoğlu, s. 76.

¹⁰⁸³ Kuzu, (1985), s. 413; Türk, s. 102.

¹⁰⁸⁴ Fazıl Sağlam, "Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları: Uygulamanın Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar", Anayasa Yargısı, C.1, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını, 1984, s. 267.

hükümünde kararnamelerin yetki kanuna uygunluğu bir anayasa sorunu olarak değerlendirilecek ve bu denetim de Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacaktır¹⁰⁸⁵.

KHK'ler fonksiyonel yönden yasama işlemi niteliğinde olduklarından, bunların yargısal denetim görev ve yetkisi Anayasa Mahkemesine verilmiştir. 1982 Anayasanın 148., 150., 151., 152. ve 153. maddeleri hükümleri çerçevesinde, KHK'lerin anayasaya biçim ve esas bakımlarından uygunluğunu Anayasa Mahkemesi denetlemektedir¹⁰⁸⁶. Türk hukukunda mahkemelerin denetim yetkileri, işlemleri yapan organa göre belirlenmektedir. Dolayısıyla, kural olarak, yasamanın işlemlerini Anayasa Mahkemesi, yürütme ve idarenin işlemlerini Danıştay ve İdare Mahkemeleri denetler. Ancak, KHK'ler organik olarak yürütmenin işlemi oldukları halde, Danıştay değil, Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi tutulmuştur. Şüphesiz ki bunda, KHK'lerin kurallar kademelerinde kanunlarla eşdeğer güce sahip olmasının ve KHK'lerin yetki kanunuyla hayati bağlarının rolü vardır¹⁰⁸⁷.

Anayasanın 148. maddesinin birinci fıkrası, KHK'ların şekil ve esas bakımından Anayasaya uygunluğunun denetimin Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacağını hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesince esas alınan KHK'ların Anayasaya uygunluğunun denetimi olsa da burada, üç çeşit denetim karşımıza çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi ilk olarak KHK'ların anayasaya uygunluğunu denetleyecek daha sonra KHK'ların yetki kanununa uygunluğunu denetleyecektir. Son olarak, yetki kanunun da Anayasa'ya uygunluğu denetlenecektir¹⁰⁸⁸. Bu bağlamda, içeriği ve öğeleri Anayasada belirtilmiş bulunan yetki kanunu ile KHK arasında zorunlu bir bağın mevcut olduğu varsayılmakta ve KHK, "kanun hükmünde" olma niteliğini bu varsayımdan almaktadır. Dolayısıyla, KHK'ya kanun hükmünde niteliğini veren yetki kanununun Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmesi durumunda, bu yetki kanununa dayanılarak çıkartılan KHK'nın da iptal edilmesi gerekmektedir¹⁰⁸⁹. Anayasa Mahkemesince, KHK'lerin denetiminde, yetki kanunları adeta ikinci bir anayasa niteliğinde

¹⁰⁸⁵ Atar, s. 280.

¹⁰⁸⁶ Denizhan, s. 253.

¹⁰⁸⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 424.

¹⁰⁸⁸ Reşit Gürbüz, s. 44.

¹⁰⁸⁹ Reşit Gürbüz, s. 45.

değerlendirilerek, KHK'lerin öncelikle yetki kanununa uygunluğu incelenir. Ancak buradaki “uygunluk” deyimini “aykırılık” şeklinde anlaşılmalıdır¹⁰⁹⁰.

KHK'ler TBMM tarafından görüşülerek kabul edildiklerinde kanuna dönüşürler. Anayasaya göre kanunlar Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi olduğundan, KHK'lar kanuna dönüştüklerinde bunların iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmak mümkündür. Ancak meclis tarafından onaylanan bir KHK'ye karşı onaydan önce Anayasa Mahkemesine gidilmiş olması halinde Anayasa Mahkemesinin denetime devam edip edemeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda, KHK'lere karşı açılmış fakat sonuçlanmamış olan davalar konusuz kaldıklarından dolayı düşmelidir. Şüphesiz ki, meclis tarafından kanuna dönüştürülen KHK'lere karşı yeniden Anayasa Mahkemesine gidilmesi mümkündür¹⁰⁹¹.

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen KHK'nin ilga ettiği kanunlar kendiliğinden yürürlüğe girmemektedir. Anayasa Mahkemesi, dayandıkları yetki kanunları kendisi tarafından iptal edilen KHK'lerin kendiliğinden anayasaya aykırı hale geldiğini kabul etmekte ve bu KHK'leri sırf yetki kanunlarının daha önceden iptal edilmiş olması nedeniyle iptal etmektedir¹⁰⁹². Yetki kanuna karşı açılan bir davada Anayasa Mahkemesinin iptal kararı vermesi halinde, bu yetki kanununa dayanılarak daha önce çıkarılan KHK'ler yürürlükte kalmaya devam ederler. Aynı şekilde, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bir KHK'ye dayanılarak daha önce yapılan işlemler de geçerliliğini sürdürür. Çünkü Anayasa Mahkemesi Kararları geriye yürümez¹⁰⁹³.

Anayasanın denetimini kısıtlayan tek madde 148. maddedir. Anayasanın söz konusu bu maddesinde, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığındaki yürütme organı tarafından çıkartılan KHK'ler, anayasa yargısının kapsamı dışında tutulmuştur. Ayrıca, KHK'lerin Anayasaya uygunluk denetimleri yasaların denetiminden farklıdır. Anayasanın 11. maddesinde; “Kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz.” denilmektedir. Bu sebeple yasaların denetiminde, onların sadece anayasa kurallarına uygunluğu belirlenir. Fakat KHK'ler ise, konu, amaç,

¹⁰⁹⁰ Denizhan, s. 259.

¹⁰⁹¹ Atar, s. 280.

¹⁰⁹² Gözler-Kaplan, İdare Hukukuna Giriş (2017), s. 428.

¹⁰⁹³ Atar, s. 280.

kapsam ve ilkeleri yönünden hem dayandıkları yetki yasasına hem de Anayasaya uygun olmak zorundadır. İşte bu sebeple, KHK kurallarının içerikler yönünden de Anayasaya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için öncelikle Anayasaya uygun bir yetki yasasının varlığı gerekmektedir¹⁰⁹⁴.

2.3.1.2 Denetim Yolu

1982 Anayasası KHK'ların yargısal denetimi olarak Anayasaya uygunluk denetimini öngörmüş ve bu yetkiyi de Anayasa Mahkemesine vermiştir¹⁰⁹⁵. Yasaların anayasaya uygunluğunun denetimi aslında bir "karşılaştırma" faaliyetidir. Denetimi yapan organ, yasayı ve ilgili anayasa kuralını yan yana koyarak bir değerlendirme yapar¹⁰⁹⁶. Anayasanın 148. maddesi gereğince Anayasa Mahkemesi, Anayasaya aykırılık iddiası ile denetimine sunulan KHK'lerin şekil ve esas bakımından Anayasaya uygunluğunu denetleme yetkisine sahiptir. Bu denetim, kanunların Anayasanın 150. ve 152. maddeleri gereğince ise KHK, hem "iptal davası" hem de "itiraz" yolu ile Anayasa Mahkemesinin denetimine sunulmaktadır¹⁰⁹⁷. Her ne kadar, Anayasa hükümleri çok açık değilse de, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulü Hakkındaki Kanunun, Anayasa hükümlerine açıklık getiren 35. ve 36. maddeleri uyarınca, KHK'lerin esas bakımından denetimde olduğu gibi, şekil bakımından denetiminde de, iptal davası, kanunlardan farklı olarak, KHK'lerin Resmi Gazete (RG)'de yayımlanmasından başlayarak 60 gün içinde açılabilir. Aynı şekilde KHK'lerin şekil denetiminin kapsamı da, yine kanunlardan farklı olarak sınırlı değildir. Keza, Anayasa, 148. maddesi ile kanunların şekil denetimine itiraz yolunu da kapsayan sınırlamalar getirilirken; KHK'ler için bu maddede bir hüküm koymamasına ve Anayasanın 152. maddesinde de KHK'lerin itiraz yoluyla şekil denetimini engelleyen bir kural olmamasına rağmen, 6216 sayılı kanun md. 36. ile, "şekil bozukluğuna

¹⁰⁹⁴ Denizhan, s. 254.

¹⁰⁹⁵ Yüzbaşıoğlu, (1996), s.131.

¹⁰⁹⁶ Levent Gönenç, http://www.tepav.org.tr/upload/files/1295967249-5.Yasalarin_Anayasaya_Uygunlugunun_Denetimi_ve_Anayasa_Yargisi.pdf (05.11.2018)

¹⁰⁹⁷ Türk, s. 103.

dayanan Anayasaya aykırılık iddiası mahkemelerde ileri sürülemez” demek üzere, KHK’lerin itiraz yoluyla şekil denetiminin önünü kapatmıştır¹⁰⁹⁸.

Anayasanın 152/1. maddesine göre, somut norm denetimine kanun ve KHK’ler konu olabilir. Ancak, kanun ve KHK dışında kalan normların, yani TBMM İçtüzüğü ve Anayasa değişikliğine ilişkin kanunlar itiraz yolunda denetime konu olamazlar. Anayasanın 91. maddesine göre, usulüne uygun olarak hazırlanan KHK’ler, kanun gücü taşırlar ve bu bakımdan kanunlar gibi somut norm denetiminin konusunu oluşturabilirler¹⁰⁹⁹. Kısacası, Anayasa Mahkemesince yapılan Anayasa’ya uygunluk denetiminin, genel olarak, iptal davası (soyut norm denetimi), itiraz yolu (somut norm denetimi, def’i yolu) ve bireysel başvuru (Anayasa şikâyeti) şeklinde yapılmaktadır¹¹⁰⁰.

KHK’ler kural olarak Anayasa Mahkemesinin denetimindedir. Anayasa Mahkemesi KHK’ler gibi “yetki kanunu” denetimlerinin de Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacağını belirtmiştir. Anayasa Mahkemesinin 05.02.1992 tarihli bir kararı aşağıdaki gibidir¹¹⁰¹:

“Anayasa’da KHK’lerin siyasal denetimi yanında yargısal denetimi de öngörülmüştür. KHK’ler, işlevsel (fonksiyonel) yönden yasama işlemi niteliğinde olduklarında bunların yargısal denetimlerinin yapılması görev ve yetkisi de Anayasa Mahkemesi’ne verilmiştir. Anayasa’nın 148., 150., 151., 152. ve 153. maddeleri hükümlerine göre, KHK’lerin Anayasa’ya biçim ve esas bakımlarından uygunluğunu Anayasa Mahkemesi denetler... KHK’nin yargısal denetiminin söz konusu olduğunda KHK’nin dayandığı yetki yasasının öncelikle Anayasa’ya daha sonra da KHK’nin kendisinin hem yetki yasasına hem de Anayasa’ya uygunluğu sorunlarının çözümlenmesi gerekir. Her ne kadar, Anayasa’nın 148. maddesinde KHK’lerin yetki yasalarına uygunluğunun denetlenmesinden değil yalnızca Anayasa’ya biçim ve esas bakımlarından uygunluğunun denetlenmesinden söz edilmekte ise de, Anayasa’ya uygunluk denetiminin içerisine öncelikle KHK’nin yetki yasasına uygunluğunun

¹⁰⁹⁸ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 424.

¹⁰⁹⁹ Meral Kaya, **Anayasa Yargısında İtiraz Yolunda İlk İnceleme**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2008, s.226.

¹¹⁰⁰ Denizhan, s. 256.

¹¹⁰¹ Anayasa Mahkemesi, K: 1990/22, E:1992/6, RG: 27.11.1993

<http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/45d6dabc-35d9-49e9-9bcc-0d98a5e55a24?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (08.11.2018)

denetimi girer. Çünkü, Anayasa'da, Bakanlar Kuruluna ancak yetki yasasında belirtilen sınırlar içerisinde KHK çıkarma yetkisi verilmiştir. Yetki yasası olmazsa (Anayasa mad.121 dışında) KHK olamaz. Bu yetkinin dışına çıkılması KHK'yi Anayasa'ya aykırı duruma getirir. Böylece, KHK'nin yetki yasasına aykırı olması Anayasa'ya aykırı olması ile özdeşleşir.”

2.3.1.2.1 İptal Davası (Soyut Norm Denetimi)

İptal davası veya soyut norm denetimi, Anayasada sayılan belirli kişi, grup, kurum veya organlar tarafından, yasama organı işleminin Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılmasıdır¹¹⁰². İptal davasının bir diğer tanımı da, bir kanun aleyhine Anayasa'da belirtilen belli kişi veya organların, doğrudan doğruya Anayasa Mahkemesinde dava açmaları ile gerçekleştirilen denetimdir¹¹⁰³. Denetim, herhangi bir yargıç önünde uyuşmazlık ortaya çıkmadan, belli bir kanuna karşı doğrudan doğruya açılan bir dava yoluyla yapıldığından, soyut norm denetimi de denilmektedir. Bu denetim şeklinde, Anayasaya uygunluk denetimi yapmakla yetkili organın kendiliğinden harekete geçmesi mümkün olmamaktadır. Denetimin yapılabilmesi için, Anayasa ve kanunlarda yetkili kılınmış kişi ve kuruluşların başvurusu şarttır. Denetim somut olayla ilgili olarak değil, aykırılığı ileri sürülen kanun hükmü ile ilgili, genel bir anayasallık incelemesi olmaktadır¹¹⁰⁴. Bu durumda kanun yeni kabul edilmiştir; kanunun uygulandığı somut bir olay veya dava yoktur. Anayasaya aykırılık iddiası herhangi bir dava ile olmaksızın, soyut olarak ileri sürüldüğü ve bu iddia sonucu yapılan denetim de soyut olarak gerçekleştiği için, bu yola “soyut norm” denmektedir¹¹⁰⁵.

Anayasa Mahkemesinde “İptal davası”, Anayasanın 150. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir¹¹⁰⁶: “Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye

¹¹⁰² Yılmaz Aliefendioğlu, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1996, s. 57-60.

¹¹⁰³ Özbudun, (2018), s. 395.

¹¹⁰⁴ Tunç, Bilir ve Yavuz, s.394.

¹¹⁰⁵ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukukunun Genel Esasları (Ders Kitabı)**, Bursa: Ekin Yayınları, 10. Baskı, 2018, s. 459.

¹¹⁰⁶ [https://www.yasalar.org/anayasa/madde-150/\(08.11.2018\);https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf](https://www.yasalar.org/anayasa/madde-150/(08.11.2018);https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf) (08.11.2018); 6771 Sayılı kanun sonrası Anayasanın 150. md. “Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas

Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır.” Bu hükmün gereğince Anayasa Mahkemesi, kanunlar ve TBMM yanında KHK'lerinde “iptal davası” yoluyla yargısal denetimini yapma yetkisine sahip olmuştur. Ayrıca yine bu hüküm gereğince iptal davası açabilme hakkı, ancak cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile TBMM üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyeler tarafından kullanılabilir. Anayasanın 151. maddesi gereğince ise, “iptali istenen kanun hükmünde kararname veya İçtüzüğü'nün Resmî Gazetede yayımlanmasından başlayarak 60 gün sonra düşer.” Bu bakımdan KHK'ler hakkında iptal davası açabilme hakkı, dava konusu kararnamelerin Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak ancak 60 gün içinde kullanılabilir. Bu sürenin hak düşürücü nitelikte olduğu kabul edilmektedir¹¹⁰⁷. Şekil ve esas yönünden açılacak iptal davaları arasında, dava süresi bakımından da bir ayırım yapılmıştır. Şekil bozukluğuna dayanan iptal davası, iptali istenen kanunun veya Anayasa değişikliğinin yayınlandığı tarihten itibaren ancak 10 gün içinde açılabilir. Ancak KHK ve TBMM İçtüzüğü, bu kısıtlayıcı özel hükme tabi değildir. Bunlar hakkında, genel kural (m.151) uyarınca, 60 gün içinde iptal davası açılabilir¹¹⁰⁸

2017 Anayasa değişikliğinden sonra, iktidar ve ana muhalefet partileri meclis gruplarının yerini, TBMM'de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu alacaktır. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır şeklinde düzenleme yapılmıştır. Keza, Anayasanın 148/2. maddesine göre, kanunların ve anayasa değişikliklerinin şekil bakımından denetlenmesi, “Cumhurbaşkanınca veya TBMM üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir.” Anayasanın 148. ve 150. maddelerinden çıkan sonuç, 1982

bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. (Mülga cümle: 16/4/2017-6771/16 md.)”

¹¹⁰⁷ Türk, s.104.

¹¹⁰⁸ Özbudun, (2014), s. 438.

Anayasasının iptal davası açma hakkını dört organ ya da odakla (Cumhurbaşkanına, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere) sınırladığıdır¹¹⁰⁹.

Dava açma yetkisi ve süresi bakımından şekil-esas ayrımı yapmanın pek de anlamı olduğu söylenemez. Bu ayrım kaldırılarak, aynı organlar hem şekil hem de esas bakımından 60 gün içinde dava açabilmelidir. Zira, bütün siyasi parti meclis gruplarına ve TBMM üye tam sayısının onda biri tutarındaki milletvekillerine de dava açma hakkın tanınarak, iptal davası açmaya yetkili organların kapsamı genişletilmelidir¹¹¹⁰.

İptal davası açılmaksızın, Anayasa Mahkemesinin, kendiliğinden harekete geçerek denetleme yapması söz konusu değildir. Fakat, Anayasa Mahkemesi taleple bağlı kalmak kaydıyla başka gerekçe ile de Anayasa aykırılık kararı verebilir. (6216 sayılı K. 43/3). Bir başka ifade ile, Anayasa Mahkemesinde dava açıldıktan ya da sorun itiraz yolu ile kendisine havale edildikten sonra, ileri sürülen aykırılık gerekçeleri dışında, kendisi de başkaca gerekçelere dayanmakta serbesttir¹¹¹¹. Uygulamada genellikle siyasi kişiliğe sahip olanlara bu başvuru hakkı tanınmaktadır. Dolayısıyla dava açma süresi de dava açma yetkisi de sınırlı tutulmuştur. Davanın anayasa ve kanunlarda belirtilen sürede açılması zorunludur. Bu nedenle itiraz yolu daha yargısal bir denetimken, iptal davası ise siyasi yönü daha etkin bir anayasal denetimdir¹¹¹².

2.3.1.2.2 İtiraz Yolu (Somut Norm Denetimi)

Anayasaya aykırılık itirazı, somut norm denetimi veya def'i yolu, bir mahkemede görülmekte olan bir davanın karara bağlanmasının, o davada kullanılacak hukuk normunun anayasaya uygun olup olmamasına bağlı olması halinde yapılan denetimdir¹¹¹³. Bir başka ifade ile, Anayasa, yargıca, Anayasaya aykırı gördüğü bir yasayı, ya da yasa gücünde kararnameyi uygulamama ve konuyu Anayasa Mahkemesine yollama yetkisi tanımıştır. Yargıç, uygulayacağı her yasanın, Anayasaya

¹¹⁰⁹ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 547-548.

¹¹¹⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 549.

¹¹¹¹ Teziç, (2014), s. 255.

¹¹¹² Tunç, Bilir ve Yavuz, s. 394.

¹¹¹³ Metin Kıratlı, **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu**, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi (AÜSBF) Yayınları, 1966, s. 35.

aykırı olup olmadığını, davada taraf olanlardan birinin ileri sürdüğü Anayasaya aykırılık savının ciddi olup olmadığını, araştırma durumundadır. Yargıç önündeki davaya uygulayacağı yasanın Anayasaya aykırılığı konusunda ciddi bir kuşkuya düşerse, davanın görülmesini durdurur, Anayasaya aykırılık sorununu Anayasa Mahkemesine götürür. Bu yola itiraz, ya da def'i yolu denir¹¹¹⁴. Somut norm denetimi bir yandan mahkeme kararlarının sadece Anayasaya uygun yasa normlarına dayanarak verilmesini garanti ederken, diğer yandan hukukta birliğin sağlanması yararına ve yasa koyucunun otoritesinin korunması için bir yasa normunun Anayasaya aykırılığına karar vermek yetkisinin sadece Anayasa Mahkemesinin tekelinde tutulmasına hizmet etmektedir¹¹¹⁵.

Kaynağı ABD olan itiraz yolu, mahkemelerin bakmakta oldukları davada, uygulayacakları kanunun anayasa aykırılığı sorunu ile karşılaştıklarında, önce bu sorunu çözmek zorunda kalmalarıyla ortaya çıkmıştır¹¹¹⁶. Türkiye gibi, kanunların anayasa uygunluğunun yargısal denetiminde merkezileşmiş sistemi kabul etmiş olan ülkelerde, bu sorun mahkemelerce Anayasa Mahkemesine iletilmekte, söz konusu davada uygulanacak kanunun anayasaya aykırı olup olmadığına Anayasa Mahkemesi karar vermektedir. İtiraz yolu dediğimiz bu denetim, işlevi gereği kanun yürürlüğe girdikten sonra ve belli bir süreyle bağlı olmaksızın yapılmakta ve bu yolu benimsemiş ülkelerde hemen hemen aynı şekilde uygulanmaktadır. Zira, bu denetim, yalnızca davadaki taraflarca ileri sürülecek anayasaya aykırılık itirazı ya da def'i ile harekete geçilmemekte; bunun dışında, davaya bakmakta olan mahkeme de, uygulanacak kanun hükmünü re'sen anayasaya aykırı görerek denetimi başlatabilmektedir. Dolayısıyla, teknik olarak def'i değil, itiraz değimi daha doğrudur¹¹¹⁷. Bu denetim yolunda anayasa mahkemesi dışındaki bir başka mahkeme, görmekte olduğu bir davada, kendiliğinden veya tarafların isteği üzerine, bu davada uygulanacak kanun hükmünün anayasaya aykırı olduğu kanısına varırsa, bu sorunu bir "ön sorun" olarak kabul eder; davayı o aşamada durdurur ve bu sorunun çözümü için anayasa mahkemesine başvurur. Bu şekilde anayasa mahkemesinde dava açılmış olur¹¹¹⁸. Kısacası ön sorunun oluşması için şu koşulların bir araya gelmesi gerekmektedir; bakılmakta olan bir davanın varlığı,

¹¹¹⁴ Gözübüyük, (2010), s. 287.

¹¹¹⁵ Gören, (2006), s. 271.

¹¹¹⁶ Teziç, (2014), s. 244-245.

¹¹¹⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 549.

¹¹¹⁸ Gözler, (2018), s. 460.

davanın görüldüğü merciin mahkeme niteliği taşıması, itiraz konusu kanun veya kanun hükmünde kararname kuralının davada uygulanacak norm olması gerektiği gibi son olarak da, dava mahkemesinin söz konusu kuralın Anayasaya aykırılığına doğrudan kanaat etmesi gerekmektedir¹¹¹⁹. Fakat bir davanın esasını çözmekle görevli olan mahkeme Anayasaya aykırılık sorunu ile karşılaştığında, bu konuda karar veremiyor ve sorunu bu alanda görevli bir mahkemeye göndermek zorunda kalıyor ise, denetim, bekletici sorun şeklinde sunulan Anayasaya aykırılık iddiaları ile işleyecektir. Bu durumda, esas mahkemesi karşılaştığı Anayasaya aykırılık sorunlarını bir bekletici sorun olarak yetkili yargı yerine iletmek ve bu yargı organının vereceği karara kadar esas davanın çözümünü ertelemek durumundadır¹¹²⁰.

1982 Anayasası, dava mahkemelerinin ön sorun yolu ile Anayasaya aykırılığı çözebilmelerini ortadan kaldırmıştır. Ön sorun olarak Anayasa Mahkemesinin bakması gereken işler yalnızca Yüce Divan sıfatı ile çalışırken ve siyasi partilerin kapatılması davalarına özgüdür. Çünkü bu iki konuda Anayasa Mahkemesi aynı zamanda dava mahkemesi olarak faaliyet göstermektedir. Dava mahkemesi olarak faaliyet yaparken, uygulayacağı kanun hükümlerinin Anayasaya aykırılığı ileri sürüldüğünde, davayı durdurarak, bu kez Anayasa Mahkemesi sıfatı ile önce bu konuyu karara bağlayacak ve sonra tekrar dava mahkemesi olarak yargılamayı sürdürecektir¹¹²¹. Anayasa Mahkemesinde itiraz yolu, “Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi” kenar başlığı ile Anayasanın 152. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükmün ilk fıkrasına göre “*Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin 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*¹¹²².” Bu hüküm gereğince kanun hükmünde kararnameler, yalnız iptal davasının değil, aynı zamanda itiraz yolunun da konusunu da oluşturabilmektedir. Dolayısıyla bir mahkeme, bakmakta olduğu davada uygulanacak olduğu kanun hükmünde kararnamenin hükmünü Anayasaya aykırı görür veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi

¹¹¹⁹ Gören, (2006), s. 270-271.

¹¹²⁰ Tunç, Bilir ve Yavuz, s. 393.

¹¹²¹ Teziç, (2014), s. 245-247.

¹¹²² https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf (10.11.2018)

olduğu kanısına varırsa Anaya Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır¹¹²³. Böylece KHK'lerin anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan ilgili maddede sayılan kişilerce dava açılabilmesi gibi, KHK'lerin mahkemelerde uygulanmaları sırasında, mahkemece kendiliğinden ya da tarafların talebi üzerine itiraz yoluyla yapılan başvurularda, Anayasa Mahkemesinin görev alanı, başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı yasa kuralı ile sınırlıdır¹¹²⁴.

Anayasa md. 152 son fıkraya göre; “Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmî Gazetede yayınlanmasından sonra 10 yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz”¹¹²⁵. Bu yasağın sadece kanunlar için değil, kanun hükmünde kararname açısından da geçerli olduğu iddia edilmişse de, daha yaygın görüşe göre, KHK'ler uzun süre kanunlaşmadan yürürlükte kalmak üzere getirilmiş işlemler olarak düzenlenmediğinden, yasak kapsamında bu işlem türüne yer verilmemesi yerinde olmuştur¹¹²⁶. Ayrıca kanunların itiraz yolu ile yargısal denetimi kural, on yıl süre yasağı ise bu kuralın bir istisnası niteliğinde olduğundan, istisna niteliğindeki bu hükmün dar yorumlanması ve KHK'leri yasak kapsamına almadığının kabul edilmesi gerekmektedir. Anayasanın 148/2. fıkrasında kanunların şekil bakımından denetiminde özel bir hükme yer verildiği ve bu hükümlerle ortaya çıkan sınırlamaların KHK'leri kapsamadığı yukarıda belirtilmiştir. Bu sınırlamalardan birisi de kanunların şekil bakımından itiraz yolu ile denetlenmemesidir. Kanunların şekil bakımından itiraz yolu ile denetlenemeyeceği Anayasada açıkça ifade edilmişse de KHK'ler için bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır¹¹²⁷.

6216 sayılı Kanun'un 36/4 fıkrası, “*şekil bozukluğuna dayanan Anayasaya aykırılık iddiası mahkemeler tarafından ileri sürülemez*” olarak düzenlenmiştir¹¹²⁸. Bu hüküm , kanun ve KHK ayırt etmeksizin, şekil bakımından Anayasaya aykırılık

¹¹²³ Türk, s. 105-106.

¹¹²⁴ Denizhan, s. 258.

¹¹²⁵ https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf (10.11.2018)

¹¹²⁶ Özen Ülgen, *İptal ve İtiraz Başvuruları Bakımından Anayasa Yargısında İlk İnceleme*, İstanbul: Beta Yayınları, 2013, s. 244.

¹¹²⁷ Türk, s. 107.

¹¹²⁸ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6216.pdf> (10.11.2018)

iddiasının itiraz yolu ile öne sürülemeyeceğini düzenlemektedir. Dolayısıyla bu hüküm KHK'ları da kapsadığı öne sürülebilir. Ancak Anayasada bu yönde getirilmiş bir sınırlamanın bulunmadığı düşünüldüğünde bu hüküm, “anayasaya uygun yorum” ilkesince KHK'leri yasak kapsamında olmadığı şeklinde yorumlanabilir ve bu nedenle KHK'lerin itiraz yolu ile de şekil bakımından Anayasaya uygunluğunun denetlenebilmesinde bir sakınca olmamalıdır¹¹²⁹.

2017 Anayasa değişikliği ile benimsenen yeni hükümet sisteminin yürürlüğe girmesiyle birlikte, kanun hükmünde kararnamelerin yerini, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri alacaktır. Ancak, yürürlükte olan KHK'lerin 152. madde çerçevesinde Anayasaya uygunluk denetimi devam edecektir.

2.3.1.3 Yargısal Denetim Aşamaları

Kanun hükmünde kararnameler rejimini oluşturan yetki kanunları, KHK'ler ve onay veya ret kanunları bir bütünün parçaları olarak, biri diğerinin dayanağı veya devamı olmakla birlikte sıkı sıkıya birbirine bağlı ve aynı zamanda üç farklı işlemidir. Dolayısıyla bunların üçü de ayrı ayrı yargısal denetime tabilerdir¹¹³⁰.

Anayasa Mahkemesinin bir kararına göre¹¹³¹, “*KHK'nin yargısal denetiminin söz konusu olduğunda KHK'nin dayandığı yetki yasasının öncelikle Anayasa'ya daha sonra da KHK'nin kendisinin hem yetki yasasına hem de Anayasa'ya uygunluğu sorunlarının çözümlenmesi gerekir. Her ne kadar, Anayasa'nın 148. maddesinde KHK'lerin yetki yasalarına uygunluğunun denetlemesinden değil yalnızca Anayasa'ya biçim ve esas bakımlarından uygunluğunun denetlenmesinden söz edilmekte ise de, Anayasa'ya uygunluk denetiminin içerisine öncelikle KHK'nin yetki yasasına uygunluğunun denetimi girer. Çünkü, Anayasa'da, Bakanlar Kuruluna ancak yetki yasasında belirtilen sınırlar içerisinde KHK çıkarma yetkisi verilmiştir. Yetki yasası olmazsa (Anayasa mad. 121 dışında) KHK olamaz. Bu yetkinin dışına çıkılması KHK'yi Anayasa'ya aykırı duruma getirir. Böylece, KHK'nin yetki yasasına aykırı olması*

¹¹²⁹ Türk, s. 107.

¹¹³⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 423.

¹¹³¹ Anayasa Mahkemesi, K: 1994/48, E:1994/53, RG:27.07.1994 <http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/14781a07-5bb0-455f-a69d-edec1877efdd?excludeGereke=False&wordsOnly=False> (10.11.2018)

Anayasa'ya aykırı olması ile özdeşleşir.” 1982 Anayasası, KHK çıkarma yetkisini, değişik 1961 Anayasasından daha ayrıntılı şekilde düzenleyerek 1961 Anayasasında öngörülmemiş bazı durumlara ait hükümler getirmiştir. Örneğin, Bakanlar kurulunun istifası, düşürülmesi veya yasama döneminin bitmesi, belli süre için verilmiş olan yetkinin sona ermesine sebep olmaz (m.91/3). KHK'nin TBMM tarafından süre bitiminden önce onaylanması sırasında, yetkinin son bulunduğu veya süre bitimine kadar devam ettiği de belirtilir¹¹³². Kısacası, yetki kanununun Anayasaya uygunluğunun denetimi ile KHK'lerin dayandığı yetki kanununa ve Anayasa'ya uygunluğunun denetimi, KHK'lerin yargısal denetiminin üç farklı yönünü oluşturmaktadır¹¹³³.

Kanun hükmünde kararnamelerin yargısal denetimi, üç yönlü fakat iki aşamalıdır. KHK'lerin yargısal denetiminin ilk aşaması, Anayasa'ya aykırılığı iddia edilen KHK hükümlerinin dayandığı yetki kanununa uygunluğunun denetimi; ikinci aşaması ise bu hükümlerin Anayasaya uygunluğunun denetimidir¹¹³⁴.

2.3.1.3.1 Yetki Kanununa Uygunluk Denetimi

Kanun hükmünde kararnameler, Anayasamızın Bakanlar Kuruluna doğrudan verdiği yetki veya yasama organının yetki devri yöntemiyle verdiği sınırlı yetkiye dayanılarak çıkartılan ve normlar hiyerarşisinde kanun düzeyinde yer alan yürütme organının işlemleri olduğu gibi, çıkartıldıktan sonra Anayasaya uygunluk ve yasama denetimine bağlı bir düzenleyici işlemdir¹¹³⁵. Yürütme organı genellikle yasama organından aldığı bir izne dayanarak kanun hükmünde kararname çıkarmakta ve genellikle bu kararnameler daha sonra yasama organının onayına sunulmaktadır¹¹³⁶. Bu bağlamda, kanun hükmünde kararnameler ile dayandıkları yetki kanunu arasında çok sıkı bir bağ vardır. Zira, bir yetki kanununa dayanmadan çıkartılan veya dayandığı yetki kanunu iptal edilen kanun hükmünde kararnamelerin içeriği Anayasa'ya aykırılık

¹¹³² Özbudun, (2014), s. 255.

¹¹³³ Teziç, (2014), s. 40-41.

¹¹³⁴ Türk, s. 108.

¹¹³⁵ Gözler, (2018), s. 468; Memiş, s. 500.

¹¹³⁶ Gözler, (2018), s. 468.

oluşturmasa bile bunların Anayasa'ya uygunluğundan söz edilemez¹¹³⁷. Yürütme organınca KHK çıkarma yetkisi (sıkıyönetim ve olağanüstü KHK hariç), Anayasanın hükmüne göre yasama organınca çıkartılacak olan bir yetki kanununa dayandırılmıştır. Yürütme organı bir yetki kanunu olmadıkça kendi başına KHK çıkaramaz. Anayasa md. 92/2'ye göre bir yetki kanunu, çıkarılacak olan KHK'nin, 1- Amacını, 2- Kapsamını, 3- İlkelerini, 4-Kullanma süresini, 5- Kullanma süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılmayacağını öngörür. Ve Anayasa Mahkemesi İçtihadı ise sayılan koşullara ivedilik, zorunluluk ve önemlilik kavramlarını ekler¹¹³⁸. Çıkarılacak KHK'nin amacı ve kapsamı yetki kanununda belirsiz genel ifadelerle değil, somut olarak belirtilmelidir¹¹³⁹.

Kısacası yetki kanunu, Bakanlar Kurulu tarafından KHK çıkarma yetkisini kullanabilmesini sağlayan, içeriği Anayasanın 91. maddesi ile belirlenen, TBMM tarafından verilen pozitif bir metin ya da dayanak hukuksal belge olarak tanımlanabilir¹¹⁴⁰. Anayasa Mahkemesince, KHK'lerin denetiminde, yetki kanunları adeta ikinci bir Anayasa niteliğinde değerlendirilerek, KHK'lerin öncelikle yetki kanununa uygunluğu incelenir¹¹⁴¹.

Yetki kanunu ve Kanun Hükmünde Kararnamelerle ilgili hükümler, Anayasanın 87. ve 91. maddelerinde düzenlenmiştir, ancak Anayasa'nın 7. maddesi de dikkate alındığında, yasama yetkisinin genel ve asli bir yetki olduğunu, TBMM'ne ait bulunduğunu ve devredilemeyeceği karşısında, KHK çıkarma yetkisinin istisnai bir yetki olduğu sonucuna varılmaktadır¹¹⁴². 1982 Anayasasının 148/1. fıkrasına göre¹¹⁴³; “*Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler.*” Bu hükme göre Anayasa Mahkemesi, KHK'lerin Anayasaya uygunluğunu

¹¹³⁷ Anayasa Mahkemesi, K: 2012/192, E:2012/106, RG: 02.04.2013 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8fdbb112-b265-4578-9773-9a527db5d145?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (11.11.2018)

¹¹³⁸ Memiş, 501.

¹¹³⁹ Bu konuda Anayasa Mahkemesinin K: 2012/192, E:1988/62, RG: 12.10.1990 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/1f81866e-cd35-415d-95f9-af1d572316c5?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (11.11.2018)

¹¹⁴⁰ Denizhan, s. 152.

¹¹⁴¹ Denizhan, s. 259.

¹¹⁴² Akgüner ve Berk, s. 188.

¹¹⁴³ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tc_anayasasi.maddeler?p3=148 (10.11.2018)

denetlemeye açıkça yetkili kırılmışsa da yetki kanununa uygunluğunu denetlemeye açıkça yetkili kılınmamıştır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi kanun hükmünde kararnamelerin yargısal denetimini yaptığı ilk kararlarında, bu kararnamelerin dayandığı yetki kanununa uygunluğunu denetlemeksizin doğrudan Anayasa hükümlerine uygunluğunu denetlemiştir¹¹⁴⁴. Ancak zamanla Anayasa Mahkemesi KHK'lerin Anayasaya uygunluğunun denetlenmesi konusunda, bu kararnamelerin dayandıkları yetki kanununa uygunluk denetimini gündeme getirmiştir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında¹¹⁴⁵;

“...Yargısal denetimde kanun hükmünde kararnamenin, öncelikle yetki kanununa sonra da Anayasa'ya uygunluğu sorunlarının çözümlenmesi gerekir. Her ne kadar, Anayasa'nın 148. maddesinde kanun hükmünde kararnamelerin yetki kanunlarına uygunluğunun denetlenmesinden değil, yalnızca Anayasa'ya biçim ve esas bakımlarından uygunluğunun denetlenmesinden söz edilmekte ise de Anayasa'ya uygunluk denetiminin içerisine öncelikle kanun hükmünde kararnamenin yetki kanununa uygunluğunun denetimi de girer. Çünkü Anayasa'da, Bakanlar Kuruluna ancak yetki kanununda belirtilen sınırlar içerisinde kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmesi öngörülmüştür. Yetkinin dışına çıkılması, kanun hükmünde kararnameyi Anayasa'ya aykırı duruma getirir.”

Aynı Anayasa Mahkemesi kararında, olağan KHK'lerin olağanüstü KHK'lerden farklı olarak, bir yetki kanununa dayandırılması gerektiği vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesi, KHK'lerin Anayasaya uygunluk denetiminin, öncelikle dayandıkları yetki kanununa uygunluk denetimini içerdiğini bildirmiştir. Mahkeme bu içtihadında dayanak olarak, KHK çıkarma yetkisinin ancak yetki kanununda belirtilen sınırlar içinde verildiğini göstermektedir. Zira bu görüşünü; “...Kanun hükmünde kararnameler konu, amaç, kapsam ve ilkeleri yönünden hem dayandıkları yetki kanununa hem de Anayasa'ya uygun olmak zorundadırlar” şeklinde ifade etmiştir¹¹⁴⁶.

¹¹⁴⁴ Türk, s. 109.

¹¹⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, K: 2012/192, E:2012/106, RG: 02.04.2013 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8fdbb112-b265-4578-9773-9a527db5d145?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (11.11.2018)

¹¹⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, K: 2012/192, E:2012/106, RG: 02.04.2013 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8fdbb112-b265-4578-9773-9a527db5d145?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (11.11.2018)

Anayasa Mahkemesi, yetki kanunlarının amaç, kapsam, ilkeler ve süre unsurlarının da Anayasaya uygunluğunu denetlemekte ve bu unsurlardan herhangi birini Anayasaya aykırı gördüğünde unsur yokluğundan yetki kanununun tümünü iptal edebilmektedir. Bu unsurların yanında Anayasa Mahkemesi, konu unsurunu da yetki kanunu unsurlarına ilave etmiş ve yetki kanunu hükümlerini bu açıdan da denetleyerek iptal edebilmiştir¹¹⁴⁷.

KHK'lerin Anayasa'ya uygunluk denetimi, kanunların denetiminden farklıdır. Çünkü, Anayasa'nın 11. maddesinde¹¹⁴⁸, “*Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.*” denilmektedir. İşte bu sebeple, kanunların denetiminde, onların yalnızca Anayasa kurallarına uygun olup olmadıkları saptanırken, KHK'ler konu, amaç, kapsam ve ilkeleri yönünden hem dayandıkları yetki kanununa hem de Anayasa'ya uygun olmak zorundadır.

Anayasa Mahkemesine göre, KHK'lerin Anayasaya uygunluğunun denetlenmesi için öncelikle bu kararnamelerin dayandıkları yetki kanununa uygunluğunun incelenmesi gerekir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin bu içtihadı, doktrinde de birçok yazar tarafından desteklenmiştir¹¹⁴⁹. Anayasa Mahkemesi, bir kanun hükmünde kararnamenin sadece Anayasaya uygunluğunu değil, dayandığı yetki kanununu da denetlemelidir. Aksi takdirde KHK'lerin yetki kanununa dayanılarak çıkarılması gerektiğini düzenleyen Anayasa hükümlerinin hiçbir anlamı kalmaz. Nihayet mahkemenin bu içtihadı, şüphesiz ki özünde hukuk devleti ilkesi ile de oldukça uyumlu bir içtihatır¹¹⁵⁰.

Yetki kanunu, yukarıda belirtilen beş koşulundan birini veya birkaçını göstermemişse, bu yetki kanununun Anayasaya aykırılığı söz konusu olur ve yetki kanunu Anayasaya aykırı doğunca, kaynak teşkil ettiği KHK de içerik açısından Anayasaya aykırı olmasa bile Anayasaya aykırı olarak kabul edilir. Zira, bunun aksini savunmak, Anayasanın benimsediği ölçütün dışında bir “yetki devri” sorununu gündeme getirir¹¹⁵¹. Dolayısıyla Bakanlar Kurulunun KHK çıkarma yetkisi, yetki kanununda belirtilen

¹¹⁴⁷ Türk, s. 112.

¹¹⁴⁸ https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (11.11.2018)

¹¹⁴⁹ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 423-425; Gözler, (2000), s. 116.

¹¹⁵⁰ Türk, s. 109.

¹¹⁵¹ Memiş, 501.

amaç, kapsam, ilkeler ve kullanma süresiyle sınırlı bir yetkidir. Bakanlar Kurulunun bu noktada yetki kanununa uymaması, KHK'lerin yetki bakımından sakatlığı sonucunu doğurur. Örneğin, yetki kanunu Bakanlar Kuruluna altı ay süreyle KHK çıkarma yetkisini vermiş ise, bu süre dolduktan sonra Bakanlar Kurulu KHK çıkaramaz. Eğer çıkarırsa bu KHK'ler yetkisizlikten dolayı sakat olurlar¹¹⁵².

Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 91. maddesinde yer almamakla beraber yetki kanunu ile Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisinin verilebilmesi için “önemlilik, ivedilik, ve zorunluluk” gibi şartların bulunması gerektiği yolunda bir içtihat geliştirir ve bu şartlara uymayan yetki kanunlarını iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu kararları, yetki kanunu için Anayasada olmayan şartlar koyduğu gerekçesiyle, doktrinde eleştirilmiştir¹¹⁵³.

Anayasa Mahkemelerinin klasikleşmiş mahkeme kararlarına göre, yetki kanunun Anayasaya aykırılığı saptanmışsa, artık ona dayanan denetim konusu KHK hükümlerini de iptal etmektedir. Ancak yetki kanunu Anayasaya aykırı görünmemiş ise artık ona dayanan denetim konusu KHK hükümlerinin, öncelikle bu yetki kanununa uygunluğunun incelenmesi gerekir¹¹⁵⁴.

Yetki kanununa karşı açılan bir davada Anayasa Mahkemesinin iptal kararı vermesi halinde, bu yetki kanununa dayanılarak daha önce çıkarılan KHK'ler yürürlükte kalmaya devam ederler. Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bir KHK'ye dayanılarak daha önce yapılan işlemler de geçerliliğini sürdürür. Çünkü Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümektedir¹¹⁵⁵.

2.3.1.3.2 Anayasaya Uygunluk Denetimi

Anayasa Mahkemesinin “görev ve yetkileri” kenar başlıklı Anayasanın 148. maddesi¹¹⁵⁶, gereğince “*Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM İçtüzüğüünün Anayasaya şekil ve esas bakımından*

¹¹⁵² Gözler, İdare Hukukuna Giriş (2012), s.186.

¹¹⁵³ Atar, s. 278.

¹¹⁵⁴ Türk, s. 110.

¹¹⁵⁵ Atar, s. 280.

¹¹⁵⁶ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tc_anayasasi.maddeler?p3=148 (11.11.2018)

uygunluğunu denetler”. Anayasanın bu hükmüne göre KHK, Anayasa Mahkemesi tarafından şekil ve esas bakımından denetlenebilecektir.

2.3.1.3.2.1 Şekil Bakımından Denetim

Anayasa Mahkemesine göre, şekil bakımdan denetim, mevzuatın Anayasaya ve İçtüzükte öngörölmüş bulunan usul ve şekil kurallarına uygun biçimde yapılıp yapılmadıklarının denetimidir¹¹⁵⁷. Bir başka tanıma göre; Anayasaya uygunluğun şekil bakımından denetimi, denetim konusu normun Anayasa’da öngörölen usul ve şekil kurallarına uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığının denetimidir¹¹⁵⁸. Bu tanım aslında dar anlamda şekil bakımdan denetim tanımını oluşturmaktadır. Bu bağlamda geniş anlamda şekil denetimi, işlemin yetki unsurunu da kapsar ve burada yetkiden anlaşılması gereken, bir işlemin Anayasanın yetkilendirdiği organ veya organlar tarafından ve Anayasanın çizdiği görev alanı içinde yapılmasıdır¹¹⁵⁹. Dolayısıyla, geniş anlamda şekil denetimine normun Anayasaya ve İçtüzükte öngörölen usullere uygun yapılıp yapılmadığının yanında, hatta ondan önce, Anayasanın yetkilendirdiği organ ya da organlar tarafından ve Anayasanın çizdiği görev alanı içinde yapılıp yapılmadığı da araştırılır¹¹⁶⁰.

Anayasanın üstünlüğü prensibinin korunmuş olması için kanunların Anayasaya uygun olup olmadığının kontrolü, uygun değilse gerekli müeyyidenin tayini, yani ya kanunların iptali ya da belirli bir davada uygulanmaması gerekmektedir¹¹⁶¹. Anayasa Mahkemesinin Anayasaya uygunluk denetimine tabi olan normlar, kanunlar, KHK’ler ve TBMM İçtüzüğü olduğuna göre, bunlarda yetkili organ, kanunlar ve İçtüzük bakımından TBMM, KHK’ler bakımından da Bakanlar Kuruludur¹¹⁶². Anayasa Mahkemesinin şekil bakımından denetim yetkisi, Anayasanın 148/2. fıkrası gereğince Anayasa değişikliğine ilişkin kanunlar ile diğer kanunlar yönünden birtakım hususlar ile

¹¹⁵⁷ Kaboğlu, (2009), s. 359.

¹¹⁵⁸ Turhan Feyzioğlu, **Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Kazai Murakabesi (Yabancı Memleketlerde ve Türkiye’de)**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınlarından No: 19-1, Ankara: Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, 1951, s. 29.

¹¹⁵⁹ Erdoğan Teziç, “**Kanunların Anayasaya Uygunluğunun ‘Esas’ Açısından Denetimi**”, Anayasa Yargısı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını, 1986, s. 23-25.

¹¹⁶⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 562.

¹¹⁶¹ Kubalı, s. 98.

¹¹⁶² Özbudun, (2014), s. 431.

sınırlı bir denetim yetkisidir çünkü Anayasa KHK'lerin şekil yönünden denetiminde konuya bağlı bir sınırlama getirmemiştir¹¹⁶³. Buradan hareketle denilebilir ki, sadece 'kanunlar' için getirilen bu sınırlamalar, KHK'lerin şekil bakımından denetimini kapsamamaktadır.

6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 36/1. fıkrası gereği¹¹⁶⁴, "*Şekil bakımından denetim; ... KHK'lerin ise yetki kanununda öngörülen süre içinde çıkarılıp çıkarılmadığı ile Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu üyelerinin imzalarının bulunup bulunmadığı hususlarıyla sınırlıdır*"¹¹⁶⁵. Ancak Anayasada gerçekten bu yönde bir sınırlama getirilmiş olsaydı, kanunlar için nasıl getirilmiş ise KHK'ler için de aynı şekilde getirilmiş olması gerekirdi¹¹⁶⁶. Zira, 6216 sayılı kanuna karşı açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesi, bu hükmü incelemiş ve Anayasaya aykırı bulmuştur¹¹⁶⁷. Anayasa Mahkemesi bu kararında Anayasaya aykırılık gerekçesini 91. madde hükmüne dayandırmıştır şöyle ki¹¹⁶⁸; "*Kanun koyucunun, Anayasa'nın 148. maddesi gereğince kanun hükmünde kararnamelerin şekil denetiminin kapsamını belirlerken Anayasa'nın 91. maddesinde yer alan ilkeleri de gözeteceği açıktır. Dava konusu kuralda, kanun hükmünde kararnamelerin şekil denetiminin yetki kanununda öngörülen süre içinde çıkarılıp çıkarılmadığı ile Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu üyelerinin imzalarının bulunup bulunmadığı hususlarıyla sınırlandırılması Anayasa'nın 91. maddesinde yer alan ve kanun hükmünde kararnamelerin taşınması gereken anayasal nitelikleri denetim dışında bırakmaktadır. Kanun koyucunun, dava konusu kuralda, KHK'ların şekil*

¹¹⁶³ Aliefendioğlu, (1996), s. 79.

¹¹⁶⁴ 30.03.2011 Tarih ve 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, RG Sy. 27984, 03.04.2011 <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6216.html> (11.11.2018)

¹¹⁶⁵ Bu fıkranın "...kanun hükmünde kararnamelerin ise yetki kanununda öngörülen süre içinde çıkarılıp çıkarılmadığı ile Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu üyelerinin imzalarının bulunup bulunmadığı ..." bölümü, Anayasa Mahkemesinin 1/3/2012 tarihli ve E.: 2011/59, K.: 2012/34 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. Ve şu şekilde düzenlenmiştir; "*Şekil bakımından denetim; Anayasa değişikliklerinde teklif çoğunluğuna, oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı; kanunların ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün son oylamasının öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı; hususlarıyla sınırlıdır.*" <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6216.pdf> (11.11.2018)

¹¹⁶⁶ Aliefendioğlu, (1996), s. 79.

¹¹⁶⁷ "Anayasa'nın KHK çıkarma yetkisinin kapsamı ve sınırlarını belirleyen 91. maddesi, denetimle ilgili bir kural içermediğinden, bu maddenin KHK'lerin şekil bakımından denetiminin Anayasal dayanağını oluşturamayacağı açık olup, kararın anılan maddenin esas alındığı KHK'lerle ilgili gerekçesine bu madde yönünden katılmak mümkün değildir." Anayasa Mahkemesi, K: 2012/34, E:2011/59, RG: 02.04.2013 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bae8fd21-ec86-466c-b2df-159dc30b15ee?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (12.11.2018)

¹¹⁶⁸ Anayasa Mahkemesi, K: 2012/34, E:2011/59, RG: 02.04.2013 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bae8fd21-ec86-466c-b2df-159dc30b15ee?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (12.11.2018)

denetiminin kapsamını belirlerken Anayasa'nın 91. maddesindeki ilkeleri dikkate almadan denetimin kapsamının daraltılması Anayasa'ya aykırılık oluşturur.”

Anayasa Mahkemesinin, KHK'lerin şekil bakımından denetimini incelediği bu kararında, KHK'lerin yetki kanununa uygunluk denetimine atıfta bulunmaktadır. Yani, Anayasa Mahkemesi, KHK'lerin dayanakları olan yetki kanununa uygunluk denetimini şekil bakımından denetim olarak nitelendirdiği görülmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bir normu önce şekil bakımından denetlemesi, bu yönden Anayasaya aykırı bulunduğu bir normu ayrıca esasa girmeden iptal etmesi gerekmektedir. Ayrıca belirtmek gerekirse, Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi olan KHK'ler üzerindeki şekil denetimi, Anayasa değişiklikleri için geçerli olan “*teklif ve oylama çokluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile*” gibi sınırlandırmalara tabi değildir¹¹⁶⁹. Nitekim, 6216 sayılı kanuna göre, şekil bozukluklarına dayalı iptal davaları Anayasa Mahkemesince öncelikle incelenerek karara bağlanır¹¹⁷⁰.

Sonuç olarak KHK'lerin şekil bakımından denetimi, yetki kanununda öngörülen sürenin veya Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu üyelerinin imzalarının bulunup bulunmadığının incelenmesi ile sınırlandırılmış bir denetim değildir. Bu bakımdan Anayasa Mahkemesi, KHK'leri şekil bakımından özgül olarak geliştirmiş herhangi bir sınırlandırmaya tabi olmadan denetleyebilecektir¹¹⁷¹. Ancak yetki kanunun şekil bakımından Anayasaya aykırılığı ileri sürülemez. Anayasanın 148. maddesinde ise, sadece kanunların denetiminden söz edildiğinden, KHK'lerin şekil bakımından denetimi 150. ve 151. maddelere göre serbestçe yapılabilmektedir¹¹⁷².

¹¹⁶⁹ Özbudun, (2014), s. 434-436.

¹¹⁷⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 562.

¹¹⁷¹ Türk, s. 143.

¹¹⁷² Denizhan, s. 259. Anayasa md.150 (Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.) “*Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.*”

2.3.1.3.2.1 Esas Bakımından Denetim

Genel olarak bir kanunun veya Anayasada sayılan diğer normların esas bakımından Anayasaya aykırılığı, o normun muhtevasının Anayasa hükümleri ile çatışması demektir¹¹⁷³. Bir başka tanıma göre esas bakımından denetim, Anayasa'ya uygunluğun esas bakımından denetimi, denetim konusu normun içeriğinin Anayasaya uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığının denetimidir¹¹⁷⁴. Kısacası, yasanın içerik bakımından Anayasaya uygun olup olmadığını saptamaya yönelik bir denetimdir denilebilir¹¹⁷⁵. Bir başka anlatımla esas denetimi ile kanunların Anayasa hükümlerine uygun olup olmadığının araştırılması demektir. Yani, bir kanunun esas bakımından Anayasaya aykırı olması demek, o kanunun içeriğinin Anayasanın bir hükmünün içeriğiyle çatışması demektir¹¹⁷⁶. Anayasa Mahkemesi esas yönünden Anayasaya uygunluk denetimi yaparken hukukilik denetimi yapmakla yetinip, Anayasanın sözünü söylemek gibi bir görev üstlenir bu bakımdan, Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun siyasi tercihini de yansıtan kanunun, ülke koşullarına uygun olup olmadığını, yani yerindeliğini denetlememelidir¹¹⁷⁷. Hukukilik, denetlenen normun içerik olarak Anayasaya uygun olup olmadığının hukuk teknik ve yorum yoluyla ortaya konmasıdır. Yerindelik ise, çoğu zaman yasa koyucunun siyasal tercihine ilişkin bir sorundur. Fakat unutmamak gerekir ki, Anayasa Mahkemesi, siyasal nitelikli bir yargı organıdır işte bu nedenle, yerindelik/hukukilik ayrımını yapacak olan yine mahkemenin kendisi olacaktır¹¹⁷⁸. Esas denetiminde, denetime tabi normun içeriğini oluşturan sebep, amaç ve konu unsurlarının Anayasaya uygunluğu araştırılır¹¹⁷⁹.

KHK'lerin esas bakımından denetimi de bu kararnamelerin içeriğinin, Anayasaya uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığının denetimi olarak tanımlanabilir. Denetim konusu norm içeriğinin Anayasaya aykırılığı çeşitli nedenlerle olabilir¹¹⁸⁰.

¹¹⁷³ Özbudun, (2018), s. 387.

¹¹⁷⁴ Feyzioğlu, s. 194.

¹¹⁷⁵ Kaboğlu, (2009), s. 360.

¹¹⁷⁶ Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Esasları (2018), s. 473.

¹¹⁷⁷ Teziç, (2014), s. 228.

¹¹⁷⁸ Kaboğlu, (2009), s. 360.

¹¹⁷⁹ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 565.

¹¹⁸⁰ Özbudun, (2014), s. 427-428.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında¹¹⁸¹; “Anayasa'nın herhangi bir maddesinde kanunla düzenleneceği öngörülen bir konunun, Anayasa'nın 91. maddesinin birinci fıkrasının açıkça yasakladığı hükümler ile ilgili olmadıkça ya da Anayasa'nın 163. maddesinde olduğu gibi kanun hükmünde kararname çıkarılamayacağı açıkça belirtilmedikçe kanun hükmünde kararname ile düzenlenmesi Anayasa'ya aykırılık oluşturmaz.” Ayrıca aynı Anayasa Mahkemesince, KHK'lerin Anayasaya uygunluk denetiminin, kanunların denetiminden farklı olduğu belirtilmiştir. Nitekim, Anayasanın 11. maddesinde, “Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.” denilmektedir. Bu nedenle kanunların denetiminde, onların yalnızca Anayasa kurallarına uygun olup olmadıkları saptanır. Kanun hükmünde kararnameler ise konu, amaç, kapsam ve ilkeleri yönünden hem dayandıkları yetki kanununa hem de Anayasa'ya uygun olmak zorundadırlar.

Anayasanın 91/1. fıkrası gereğince, kimi konuların olağan KHK'ler ile “Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler” düzenlenmesini yasaklamıştır. Bu kural gereğince, Türkiye Büyük Millet Meclisi, ‘Bakanlar Kurulu’na ancak kanun hükmünde kararnameyle düzenlenmesi yasaklanmış alana girmeyen konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir¹¹⁸². Nitekim, Anayasa Mahkemesi birçok KHK hükmünü bu açıdan denetlemiş ve burada sayılan temel hak ve özgürlüklerin KHK ile düzenlenemeyeceğini bildirmiştir. Anayasada belirtilen yasak alanın dışında kalan temel hak ve özgürlüklerin KHK ile düzenlenmesinde bir sakınca yoksa da Anayasanın 13. maddesi gereğince hiçbir temel hak ve özgürlüğün KHK ile sınırlandırılmayacağını göz önünde bulundurmak yerinde olacaktır. Ayrıca, Anayasanın 163/3. fıkrası gereği, “Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemez.” Dolayısıyla yukarıda belirtilen hak ve özgürlükler alanından ayrı olarak Anayasa, bütçede değişiklik yapma konusunda da KHK'ler ile düzenleme yapılamayacağını belirtmiştir¹¹⁸³.

¹¹⁸¹ Anayasa Mahkemesi, K: 2012/192, E:2011/106, RG: 02.04.2013 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8fdbb112-b265-4578-97739a527db5d145?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (12.11.2018)

¹¹⁸² Anayasa Mahkemesi, K: 2012/192, E:2011/106, RG: 02.04.2013

¹¹⁸³ Türk, s. 144-146.

2.3.2 Olağanüstü Dönemde Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin ve Kararların Yargısal Denetimi

Olağanüstü hâl, normal zamanlarda sahip olduğumuz özgürlüklerin geçici olarak sınırlandırıldığı ya da ertelendiği bir rejim olarak tanımlanır. Savaş ayaklanma ya da buna benzer durumların yani olağanüstü hallerin belirlenmesi durumunda olağanüstü yetkilerin kullanılmasını zorunlu ve doğal kabul etmek gerekir. Çünkü Devletin ve anayasal düzenin varlığı ve sürekliliği, ancak böyle sağlanabilir¹¹⁸⁴. Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim ilanına ilişkin Bakanlar Kurulu kararı organik bakımdan bir idari işlem olduğuna göre, ilk bakışta bunun idarenin bütün işlemleri gibi idari yargının denetimine tabi olması gerektiği düşünülebilir. Üstelik, Anayasamıza göre, olağanüstü hal rejiminin ilanı işlemi sebebe bağlı bir işlemdir¹¹⁸⁵.

Anayasaya göre (md.120,121,122), olağanüstü hâl ve sıkıyönetim sebeplerinin ortaya çıkması halinde, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde, süresi, altı ayı aşmamak üzere olağanüstü hâl veya sıkıyönetim ilan edebilir. Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim kararı (sıkıyönetimde derhal) Resmî Gazetede yayımlanır ve aynı gün (Anayasada olağanüstü hal ilanında “hemen” denilmekteyse de, bunu da “aynı gün” olarak anlamak gerekir) TBMM’nin onayına sunulur. Meclis, olağanüstü hâl süresini değiştirebilir; gerekli gördüğü takdirde sıkıyönetim süresini kısabilir, uzatabilir veya sıkıyönetimi kaldırabilir¹¹⁸⁶.

Anayasanın 125/1. maddesi gereğince, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmü gereğince, ilk bakışta olağanüstü hal ve sıkıyönetim ilanına ilişkin Bakanlar Kurulu kararı işlemleri de yargı denetimine tabidir denilebilir. Bu bakımdan Bakanlar Kurulunun olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilanına ilişkin kararına karşı, Danıştay’da iptal davası açılması mümkün görünebilir. Danıştay, olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilanı kararlarını işlemin bütün unsurları bakımından araştırabilir¹¹⁸⁷. Ancak, Danıştay’ın denetimi sırasında, Bakanlar Kurulu kararı meclis

¹¹⁸⁴ Gören, s. 329.

¹¹⁸⁵ Özbudun, (2014), s. 376-377.

¹¹⁸⁶ Atar, s. 378.

¹¹⁸⁷ Özbudun, (2014), s. 376.

tarafından onaylandığı veya reddedildiği takdirde Bakanlar Kurulu kararının yerine Meclis kararı geçtiğinden, Danıştay'ın konusuz kalan davanın düşmesine karar vermesi gerekir¹¹⁸⁸. Bu bağlamda Danıştay'ın bir kararında, Bakanlar Kurulu kararlarının sıkıyönetim ilanı hakkında şu görüşü benimsemiştir; yürütme organı tarafından Kabul edilen sıkı yönetim kararı şekli ve organik bakımdan idari bir tasarruf olarak görünmesine rağmen, Anayasanın 124. maddesindeki hükümler çerçevesinde niteliği bakımından yasal bir tasarruf olabileceği hele TBMM'nce kabul edilip onaylandıktan sonra bir yasa organı haline dönüşmektedir.¹¹⁸⁹ Dolayısıyla Danıştay, sıkıyönetim ilanına ilişkin Bakanlar Kurulu kararlarının denetlenemeyeceğini kabul etmiştir.

Olağan KHK çıkarılabilmesi için TBMM'nin Bakanlar Kuruluna bu yönde "belli konularda" bir yasayla yetki vermesi gerekmektedir. Ancak olağanüstü hal ya da sıkıyönetim süresince, Cumhurbaşkanının Başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun, olağanüstü halin ya da sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda KHK çıkarabilmesi için bir yetki yasasına dayanması zorunlu değildir. Çünkü, Anayasanın, olağan KHK çıkarma yetkisinin verilmesiyle ilgili 91. maddesinde, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde çıkarılacak KHK'lere ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Ayrıca, Anayasanın 121. ve 122. maddelerinde bu yönde bir kural bulunmamaktadır¹¹⁹⁰. Bu duruma sistematik olarak baktığımızda Anayasanın 121. ve 122. maddeleri kapsamında çıkarılan KHK'lerin hem genel olarak yasama yetkisinin asliliği ve temel hakların kanunla sınırlanabileceği (Anayasa md. 7 ve 13) kuralına, hem de özel olarak verginin kanuniliği (Anayasa md. 73) kuralına bir istisna niteliğindedir. Anayasanın 15. maddesini de ¹¹⁹¹ göz önünde bulundurduğumuzda görülüyor ki, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejiminin sınırını çizen Anayasanın 13. maddesinde yer alan kanunilik kuralı, md.15'e konu hallerde uygulanamayacak, bunun yerine Anayasanın 121. ve 122. maddelerinde belirtildiği şekilde KHK ile yapılabilecektir¹¹⁹². Anayasanın 91/5. hükmü gereği "*Sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde,*

¹¹⁸⁸ Atar, s. 382.

¹¹⁸⁹ Özbudun, (2014), s. 377.

¹¹⁹⁰ Aliefendioğlu, s. 109.

¹¹⁹¹ Anayasanın 15. md: "Savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir".

¹¹⁹² Gözler, Kanun Hükümünde Kararnamelerin Hukuki Rejimleri (2000), s.189.

Cumhurbaşkanının Başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun kanun hükmünde kararname çıkarmasına ilişkin hükümler saklıdır” şeklindeki düzenlemesiyle aynı maddede yer alan KHK'nin bir yetki kanununa dayanma şartını devre dışı bırakmıştır. Bu durumda Anayasanın 121. ve 122. hükümleri ile yürütme organının bir yetki kanununa dayanmadan ilk elden düzenleme yapması Anayasanın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin asliliği kuralına getirilen bir istisnadır¹¹⁹³. Aynı şekilde, Anayasanın 91/1.¹¹⁹⁴ maddesinden çıkarılacak sonuç ise, Anayasanın ikinci kısmının birinci bölümünde yer alan mülkiyet hakkı (md.35) ve dördüncü bölümünde yer alan vergi ödevinin (md.73) anılan hallerde KHK ile düzenlenebileceğidir.

İşlem türü açısından bakıldığında; hükümetin aldığı sıkıyönetim kararı, yönetsel bir işlem olduğundan, kuramsal olarak, yönetsel yargının denetimi içindedir. Hükümetçe alınan sıkıyönetim kararının, hemen TBMM'nin onayına sunulacağı ve bir yasama işlemine dönüştürüleceği için, uygulamada, hükümetin aldığı sıkıyönetim kararlarına karşı, yönetsel yargı denetiminin uygulanması, süre azlığından dolayı olanaksızdır. Genel olarak öğretilde, meclisin sıkıyönetim kararlarını onaylaması, sıkıyönetim kararını, biçim yönünden bir yasama işlemine dönüştürdüğü görüşü benimsenmektedir. Aynı görüş Danıştay içtihatlarında da yer almaktadır¹¹⁹⁵.

Danıştay bir kararında, sıkıyönetim ilanı hakkında Bakanlar Kurulu kararlarının denetlenmesini görevsizlik gerekçesiyle reddetmiştir. Danıştay'a göre, Bakanlar Kurulu tarafından alınan sıkı yönetim kararı organik ve şekli bakımdan idari bir tasarruf olarak görülmesine rağmen, yasal bir tasarruf olarak TBMM'nce benimsenip onaylandıktan sonra bir yasa organı tasarrufu haline dönüşmektedir. Aynı doğrultuda ki bir başka görüşe göre Danıştay, sıkıyönetim ilanına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararlarının denetlenebileceğini ilke olarak kabul etmiş olsaydı bile, yargı organının, olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilanına yol açan sebeplerin gerçekten var olup olmadığını veya bunların olağanüstü hal rejiminin ilanını zorunlu kılıp kılmadığını

¹¹⁹³ Bahçeci, s. 58.

¹¹⁹⁴ Anayasanın 91/1. md: “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 bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlemez”

¹¹⁹⁵ Gözübüyük, (2010), s. 267-268.

araştırması, diğer bir ifadeyle Bakanlar Kurulunun (sonuç olarak TBMM'nin) bu konudaki takdirini denetlemesi mümkün olmamaktadır¹¹⁹⁶.

Anayasanın olağanüstü hal ve sıkıyönetim ile ilgili düzenlemelerine daha detaylı baktığımızda; Anayasanın 121/2. fıkrası¹¹⁹⁷ hükmünden, Olağanüstü Hal Yasası'nda düzenlenmiş olmak şartıyla tabii afet ve ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda (md.119), vatandaşlar için para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirilebileceği gibi, olağanüstü halin her türü için ayrı ayrı geçerli olmak üzere Anayasanın 15. maddesindeki ilkeler doğrultusunda bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlanabileceği ve hatta durdurulabileceği anlaşılmaktadır. Bu hüküm doğrultusunda çıkarılan 2935 sayılı Olağanüstü Hal Yasası ile Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, vergilendirme alanında olağanüstü hal kapsamında geniş yetkilere sahip olmuştur¹¹⁹⁸. Anayasanın sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halini düzenleyen 122. maddesinin son fıkra¹¹⁹⁹ hükmüne göre, Sıkıyönetim Yasası'nda düzenlenmiş olmak şartıyla, yönetim ilan edilmesi halinde, bireylerin hürriyetlerinin kısıtlanabileceği ve savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi halinde vatandaşlar için yükümlülükler getirilebileceği anlaşılmaktadır. Bu hüküm uyarınca çıkarılan 2941 sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Yasası savaş ve seferberlik koşulları bulunduğu takdirde mali yükümlülükleri de içermek üzere her çeşit yükümlülüğü belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir¹²⁰⁰. Her iki maddeyi de birlikte değerlendirdiğimizde, olağanüstü yönetim usulleri hızlı, çabuk ve etkin karar alınmasını gerektirir. Bu durumlarda verginin yasa ile konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi beklenemez işte bu nedenden dolayı vergilerin ana öğelerinin KHK ile düzenlenebileceği, bir bakıma verginin yasallığı ilkesinin yasalarla

¹¹⁹⁶ Özbudun, (2014), s. 376-377.

¹¹⁹⁷ Anayasanın 121/2. Md: "119. Madde uyarınca ilan edilen olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile olağanüstü hallerin her türü için ayrı ayrı geçerli olmak üzere, Anayasanın 15. maddesindeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlanacağı veya nasıl durdurulacağı, hali gerektirdiği tedbirlerin nasıl ve ne suretle alınacağı, kamu hizmeti görevlilerine ne gibi yetkiler verileceği, görevlilerin durumlarında ne gibi değişiklikler yapılacağı ve olağanüstü yönetim usulleri, Olağanüstü Hal Kanununda düzenlenir "

¹¹⁹⁸ Çağan, (1984), s. 175-176; Yılmazoğlu, s. 67.

¹¹⁹⁹ Bakınız Anayasanın 122 Md: "Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hallerinde hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği, idare ile olan ilişkileri, hürriyetlerin nasıl kısıtlanacağı veya durdurulacağı ve savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi halinde vatandaşlar için getirilecek yükümlülükler kanunla düzenlenir."

¹²⁰⁰ Yılmazoğlu, s. 67-68.

kullanılabileceğini öngördüğü tüm yetki ve olanakların KHK ile kullanılabileceği söylenebilir¹²⁰¹.

Anayasanın 121. ve 122. maddelerini bir arada değerlendirdiğimizde, olağanüstü hal ve sıkıyönetim süresince, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun olağan üstü halin ya da sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararnameler çıkarabileceği anlaşılmaktadır. Bu tür KHK'lerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı savıyla, Anayasa Mahkemesinde yargısal denetimin yapılması, Anayasanın 148. maddesinin bu tür kararnamelere karşı yargısal denetim yolunu kapatması sebebiyle mümkün değildir¹²⁰².

Anayasanın 121. ve 122. maddeleri kapsamında çıkartılacak KHK'leri bir kanundan ayırarak güçlendiren bir başka unsur anayasa yargısına ilişkin kısıttır. Nitekim, Anayasanın 148/1. madde hükmüne göre, “*olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.*” Bu yargısal kısıntı öncelikle KHK'lerin sebep unsuru yönünden sınırlandırılmasından doğar. Bu durumda olağanüstü halin gerekli kıldığı konu ise olağanüstü halin ilan sebebi ile sınırlıdır. Bir diğer kısıntı ise, süre ve yer ölçütleridir. Özellikle süre ölçütü açısından, anılan dönemde çıkarılan KHK'ler bu dönemlerin sona ermesiyle beraber yürürlükten kalkan süreli düzenlemelerdir. Bu bakımdan süreli bir düzenlemeyle süresiz bir kanunun değiştirilmesi söz konusu olamaz. Dolayısıyla süre bakımından OHAL (Olağanüstü Hal) sınırını aşan KHK'ler, bir OHAL KHK'sı niteliğini taşımayacak ve bir olağan dönem KHK'sı olarak kabul edilerek, yetki kanununa dayanmadığı için iptal edilecek, bu şekilde Anayasanın md.148/1 hükmünün getirdiği yargısal bağımsızlık da hüküm ifade etmeyecektir¹²⁰³. Ancak KHK'lerin Anayasa yargısına ilişkin bağımsızlık durumu, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasanın 121. ve 122. maddelerine dayandırılarak geliştirilen içtihatlarla yukarıda da belirtildiği gibi iki önemli kritere bağlanmıştır. Bu bağımsızlıklar, sebep unsuru ve yer-zaman unsurudur. Anayasa Mahkemesi tarafından oluşturulan bu içtihatları, vergisel düzenlemeler üzerinde

¹²⁰¹ Gülsen Güneş, (2008), s. 169.

¹²⁰² Yılmazoğlu, s. 69.

¹²⁰³ Bahçeci, s. 60-61; Gözler, Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimleri (2000), s.203.

somutlaştırdığımızda, OHAL ve sıkıyönetim KHK'leri ile vergi kanununun değiştirilemeyeceği görülmektedir. Aşağıda bu kriterlerin ortaya koyduğu netice çerçevesinde, vergisel düzenleme niteliği taşıyan KHK'ler üzerindeki etkisini inceleyeceğiz.

Olağanüstü halin gerekli kıldığı konu unsuru, olağanüstü halin ilan sebebi ile sınırlıdır. Bu konuda Anayasa Mahkemesinin 1991/1 sayılı kararını incelersek¹²⁰⁴, KHK'lerin konu yönünden Anayasanın 119. ve 120. maddeleri gereği sınırlandırıldığını görüyoruz. Tabii afet nedeni ile ilan edilen OHAL rejiminde, konunun dışında bir alanda KHK çıkarılamaz. Bu bakımdan çıkartılacak KHK ile getirilecek mali yükümlülüklerin OHAL ilanı nedeniyle illiyet bağının olması gerekmektedir. Zira, konu yönünden illiyet bağının olmaması sebebiyle bu KHK'ler Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilirler.

Olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleriyle, kanunların belli hükümlerini olağanüstü hâl bölgesi ve süresi içinde bir anlamda askıya alacak değişiklikler yapılabilir ancak, genel nitelikteki Olağanüstü Hal Kanunu'nda yalnızca olağanüstü halin ilan edildiği bölge ve süre içinde geçerli olacak bir değişiklik dahi yapılamaz¹²⁰⁵. Bu konuyla ilgili aynı Anayasa Mahkemesi kararında¹²⁰⁶, süre

¹²⁰⁴ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992

119. madde, OHAL ilanına sebep olarak "Tabii afet ve ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilanı" olarak düzenlenmiştir. Aynı şekilde, Anayasanın 120. maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere; Olağanüstü hal bölgesi; "Anayasa ile kurulan hür demokrasi düzenini veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerine ait ciddi belirtilerin ortaya çıktığı veya şiddet olayları sebebiyle kamu düzeninin ciddi, şekilde bozulduğu" bölgelerdir. Yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkmadığı bir bölgede, olağanüstü hal rejimi uygulamasının ne gerekçesi, ne de hukuksal dayanağı vardır.

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b1077894-6c60-4143-b866-5918178b684e?exclude=&wordsOnly=False> (15.11.2018)

¹²⁰⁵ Merih Öden, **Anayasa Mahkemesi ve Olağanüstü Hal ve Sıkıyönetim Kanun Hükmünde Kararnamelerinin Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (AÜHF), C.58, S.3, 2009, s. 666-667.

¹²⁰⁶ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992 "Olağanüstü hal KHK'leri olağanüstü hal ilân edilen yerlerde ve olağanüstü hal süresince uygulanacak olmaları nedeniyle bu tür KHK'lerle yasalarda değişiklik yapılamaz. Tersî durumlarda olağanüstü hal ilân edilen bölgenin dışına taşma ve olağanüstü halin sona ermesine karşın kuralın yürürlüğünü koruması söz konusu olacaktır. Diğer yönden Anayasa'nın 121. maddesinin ikinci fıkrasında olağanüstü hal yasasında düzenlenecek konular açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle olağanüstü hal yasasında yapılacak bir değişikliğin mutlaka yasayla yapılması zorunludur. Olağanüstü Hal Yasası ile bunda değişiklik yapan yasalar Anayasa'ya uygunluk denetimine bağlıdır. Oysa, yasayla düzenlenmesi gereken konuların olağanüstü hal KHK'leri ile düzenlenmesi Anayasa'ya uygun denetimi dışına çıkma sonucunu doğurur. Bu ise Anayasa'nın temelini oluşturan hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Bu bakımdan Anayasa Mahkemesine göre, "... Anayasa'nın 148. maddesiyle Anayasa'ya uygunluk denetimine bağlı tutulmayan olağanüstü hal KHK'leri, yalnızca olağanüstü hal süresince olağanüstü hal ilân edilen yerlerde uygulanmak üzere ve olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda çıkarılan KHK'lerdir. Bu koşulları taşımayan kurallar olağanüstü hal KHK kuralı sayılamazlar ve Anayasa'ya uygunluk denetimine bağlıdır"

bakımından OHAL sınırını aşan KHK'ler, amacına göre çıkarılmış bir OHAL kararnamesi özelliği taşımayacak, dolayısıyla bir olağan dönem KHK'si niteliğine değerlendirilerek yani yetki kanunu şartı gözetilecektir ancak bu OHAL KHK'leri, yetki kanununa dayandırılmadan çıkarıldığından iptal edilecektir. İşte bu bakımdan Anayasanın 148. madde hükmü gereği yargısal kısıtlama söz konusu olmayacaktır. Anayasa Mahkemesi içtihatlarınca oluşturulan bu iki kriterin vergisel düzenlemeler üzerindeki etkisini incelediğimizde görülüyor ki, OHAL ve sıkıyönetim KHK'leri ile bir vergi kanunun değiştirilemeyeceği açık olarak karşımıza çıkmaktadır.

Zira, vergi kanunları sadece OHAL veya sıkıyönetim bölgesinde değil, tüm ülkede uygulanır. Ayrıca OHAL ve sıkıyönetimin tüm ülkede ilan edilmiş olması da bu sonucu değiştirmez çünkü, kanunlar OHAL ve sıkıyönetim süresi ile sınırlı uygulanmazlar. Buna karşın bir KHK ile OHAL bölgesi ve süresi ile sınırlı olmak kaydıyla yürürlükteki bir kanunda öngörülemez bir mali yükümlük getirilmesi ya da kanunla öngörülmüş bir yükümlülüğün artırılması ise mümkündür¹²⁰⁷.

OHAL Kanununda vergi yükümlülüğü ile en yakın ilişki içinde olabilecek durum ağır ekonomik bunalım nedeniyle OHAL ilanıdır. Bu kanunun 10. maddesine, “*Ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hâl ilanı durumunda, ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacı ile mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici; vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyici ve çalışmaya ilişkin her türlü tedbir ve yükümlülüklerin tespiti, tanzimi ve takibi konularında Bakanlar Kurulunca Kanun Hükmünde Kararname çıkarılabilir.*”¹²⁰⁸ KHK çıkarma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmektedir. OHAL kapsamında çıkarılacak olan vergi ya da ek mali yükümlülükler koyma işleminin kanunla yapılmış olmasından dolayı, bu düzenlemelerin hukuka aykırılığı tartışması da kanunilik kuralı değil, hukuk güvenliği kavramını içine alan Anayasanın 13. maddesi çerçevesinde yapılmalıdır.

¹²⁰⁷ Bahçeci, s. 61-62.

¹²⁰⁸ 2935 Kanun Numaralı OHAL Kanunu, <http://www.uhdigm.adalet.gov.tr> (15.11.2018)

02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 84. maddesiyle, bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “Bakanlar Kurulunca kanun hükmünde kararname” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi”, ikinci fıkrasında yer alan “Bakanlar Kurulu, kanun hükmünde kararnemelerle” ibaresi “Cumhurbaşkanı, şeklinde değiştirilmiştir. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2935.pdf> (15.11.2018)

Anayasa Mahkemesinin 1991/1 sayılı kararında, Anayasanın 2. maddesi uyarınca Cumhuriyetin temel bir niteliği olan demokratik hukuk devleti ilkesini korumak amacıyla olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK'lerinin yargısal denetimini yasaklayan 148. madde hükmünü, dar yorumlayarak sınırlandırmıştır diyebiliriz¹²⁰⁹. Anayasa Mahkemesi yine aynı kararda Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK'leri ile 1982 Anayasasının olağanüstü hal ve sıkıyönetim rejimlerine çizdiği sınırları aşması tehlikesi yanında, söz konusu KHK'ler üzerinde TBMM denetiminin işletilememiş olmasının doğurduğu sakıncaları da dikkate aldığını görüyoruz¹²¹⁰. Anayasa Mahkemesinin 1991/1 sayılı kararında, kanun hükmünde kararnamelerin yargısal denetimi konusunda “... *Hiç kuşkusuz bu tür KHK'ler üzerinde yargı denetiminin yokluğu ve fiilen TBMM'nin incelemesinin de ortadan kaldırılması hukuk devleti açısından son derece sakıncalıdır... Bu durumda Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bu kararnameleri en kısa sürede inceleyerek sonuçlandırması zorunlu olmaktadır. Bunun yapılması söz konusu tehlikeleri bir ölçüde de olsa azaltacaktır; çünkü olağanüstü hâl KHK'leri TBMM'nin onay aşamasından sonra, diğer KHK'ler gibi yasaya dönüşeceğinden, bu yasaların Anayasa'ya uygunluğun(un) denetlenebileceği de kuşkusuzdur*” ifadesi bizi, Anayasa Mahkemesinin içtihat yetkisini kullanarak, olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK'lerinin yargı denetimi dışında bırakılmasının neden olabileceği zararları bir ölçüde gidermeyi amaçlamıştır.

Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK'leri hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde dava açılmayacağı Anayasada açıkça hükmedilmiştir. Fakat, Anayasa Mahkemesi oluşturduğu içtihadıyla, olağanüstü hâl ve sıkıyönetim KHK'lerinin, “Olağanüstü hâl ve sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda” çıkarılıp çıkarılmadığını denetleme yetkisini kendinde bulmuştur. Ayrıca TBMM onayından sonra Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenebileceği kabul edilmektedir¹²¹¹. Olağanüstü hâl KHK'leriyle getirilen düzenlemeler olağanüstü halin amacını ve sınırlarını aşmamalıdır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin 1991/1 sayılı

¹²⁰⁹ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992 <http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b1077894-6c60-4143-b866-5918178b684e?excludeGereke=False&wordsOnly=False> (15.11.2018)

¹²¹⁰ Öden, s. 669.

¹²¹¹ Tunç, Bilir ve Yavuz, s. 282.

kararının bu konudaki görüşüne göre¹²¹²; olağanüstü halin ilân ediliş neden ve amacının Anayasanın 121. maddesine dayanılarak çıkarılacak kanun hükmünde kararnamelerin neden ve amacını belirlediği gibi, konusunu da sınırladığını ifade etmiştir¹²¹³.

Sonuç olarak, Anayasanın 121. ve 122. maddeleri gereğince olağanüstü hâl veya sıkıyönetim kanun hükmünde kararnamelerini ancak 119., 120. ve 122. maddelerde öngörülen nedenlere dayanarak çıkarabilir. Anayasa Mahkemesi, bu kanun hükmünde kararnamelerin dayandığı nedenlerin, yerindeliliğini değilse de, daha önce olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilanına yol açan nedenlere uygunluğunu elbette araştırabilir ve bu bağlamda denetleyebilir¹²¹⁴.

2.3.2.1 Yargısal Denetim Yasası

Anayasa Mahkemesinin “görev ve yetkileri” kenar başlıklı 148/1 maddesi gereğince; “Anayasa Mahkemesi, (...) kanun hükmünde kararnamelerin (...) Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler (...) Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkartılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.” Bu hükme göre KHK’lerin Anayasaya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenememesi ise bu kuralın bir istisnası niteliğindedir¹²¹⁵. Sıkıyönetim ve Olağanüstü KHK’leri üzerindeki tek denetim, TBMM denetimidir. KHK’ler Resmî Gazetede yayımlandıkları gün TBMM onayına sunulur. Meclis bunları kısa sürede onaylarsa bunlar kanun haline dönüşür. Kanun haline dönüşen sıkıyönetim ve olağanüstü hâl KHK’lerinin ise Anayasa Mahkemesi tarafından denetimi yapılabileceği

¹²¹² “...Bu tür KHK’lerin düzenleme alanları, Anayasa’nın 121. maddesinin üçüncü ve 122. maddesinin ikinci fıkraları gereğince “olağanüstü halin veya sıkıyönetim halini(n) gerekli kıldığı konularla sınırlıdır. Olağanüstü halin gerekli kılmadığı konuların olağanüstü hal KHK’leriyle düzenlenmesi olanaksızdır. Olağanüstü halin gerekli kıldığı konular, olağanüstü halin neden ve amaç öğeleriyle sınırlıdır. İlan edilmiş olan olağanüstü halin nedeni, şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin bozulmasıdır. Olağanüstü halin amacı, neden öğesiyle kaynaşmış bir durumdadır. Başka bir anlatımla, olağanüstü halin varlığını gerektiren nedenler saptandığında, amaç öğesi de gerçekleşmiş demektir. Şu durumda olağanüstü hal KHK’lerinin “olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda” olağanüstü halin amacı ve nedenleriyle sınırlı çıkarılmaları gerekir”

¹²¹³ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992 <http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b1077894-6c60-4143-b866-5918178b684e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.11.2018)

¹²¹⁴ Öden, s. 673.

¹²¹⁵ Türk, s. 148.

kabul edilmektedir. Başka bir ifadeyle sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'leri üzerindeki denetim yasağı, TBMM onayından önceki dönemi kapsamaktadır¹²¹⁶.

Olağanüstü kanun hükmünde kararnamelerin yargısal denetimine getirilen yasak, iptal davaları ve itiraz yolu açısından farklılık göstermektedir. Anayasanın 148. maddesinde görüldüğü gibi, olağanüstü KHK'lar için Anayasa Mahkemesine iptal davası açma yolu açıkça kapatılmakla birlikte itiraz yolu kapatılmamıştır¹²¹⁷. Anayasanın sistematigi ve lafzı çerçevesinde incelediğimizde gerçekten de denetim yasağı kapsamında itiraz yolu değil, iptal davaları bulunmaktadır. Çünkü, madde 148'de "Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz" hükmündeki "dava açılmaz" ibaresini iptal davası açılmaz olarak değerlendirebiliriz. Çünkü, yargısal denetimde itiraz yolu kapatılmak istendiğinde, Anayasada bu açıkça düzenlenmiştir. Nitekim Anayasada kanunların şekil bakımından denetimini sınırlandıran 148/2. fıkrasında, "şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açılmaz; def'i yoluyla da ileri sürülemez" olarak düzenlenmiştir. Anayasanın 152. maddesinde düzenlenen denetim yolu, hiçbir hükümde 'dava' olarak nitelendirilmemiştir. Bu bakımdan, denetim yasağı kapsamındaki olağanüstü KHK'ler, Anayasaya aykırılığı itiraz yolu ile iddia edilenler değil, "iptal davası" ile itiraz edilenlerdir¹²¹⁸.

Anayasanın açık tuttuğu itiraz yolu, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun¹²¹⁹la kapatılmıştır. Bu kanunun 19. maddesine göre, "*Olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde Anayasanın 121. ve 122. maddeleri gereğince çıkarılan kanun hükmünde kararnamelere karşı şekil ve esas bakımından iptal davası açılmaz ve mahkemelerde anayasaya aykırılık iddiası ileri sürülemez*". Bu hüküm 2011 Anayasa değişikliği ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile yürürlükten kalmıştır. Dolayısıyla olağanüstü KHK'lerin itiraz yoluyla Anayasaya aykırılığı artık öne sürülecektir. İptal davası açılmayan KHK'ler, olağanüstü hal veya sıkıyönetim sebeplerine bağlı olarak, bu sebepleri ortadan kaldırma amacına ilişkin önlemleri 'konu'

¹²¹⁶ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 384-385.

¹²¹⁷ Yüzbaşıoğlu, (1996), s. 193-195.

¹²¹⁸ Türk, s. 148.

¹²¹⁹ 2949 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun <http://www.anayasa.gen.tr/2929sk.htm> (15.11.2018)

alan KHK'lardır¹²²⁰. Sonuç olarak, olağanüstü KHK'lerin yargısal denetimine getirilen yasak sadece iptal davası açısından geçerliliğini korumaktadır ve itiraz yolunu kapsamamaktadır. Çünkü, KHK'lerin Anayasaya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmesi kural, olağanüstü dönemde çıkarılan KHK'lerin Anayasaya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmesi ise istisnadır. Bu bakımdan, bu istisna hükmün de dar yorumlanması ve yasak kapsamının itiraz yolu ile genişletilmemesi gerekmektedir¹²²¹.

2.3.2.2 Anayasa Mahkemesi İçtihadı

Olağanüstü KHK'lerin Anayasaya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmemesi, denetim yasağı kapsamında değerlendirilir. Anayasanın 148. maddesine göre “iptal davası açılmayan” KHK'ler, OHAL ve sıkıyönetim sebeplerine bağlı olarak ve bu sebepleri ortadan kaldırma amacı taşıyan “konu”ları ihtiva eden KHK'lerdir. Buradan hareketle OHAL ve sıkıyönetim konusu olmayan ve konuyu aşan KHK hükümleri için iptal davası açılabilir¹²²². Anayasa Mahkemesinin 424 sayılı olağanüstü hal KHK'sine karşı açılan iptal davasında mahkeme şu hükme varmıştır¹²²³; “*Anayasa'nın 148. maddesi birinci fıkrası hükmüne göre, “... Olağan üstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesine dava açılmaz.” Ancak, Anayasa Mahkemesi Anayasa'ya uygunluk denetimi için önüne getirilen ve yasama veya yürütme organı tarafından yürürlüğe konulan düzenleyici işlemin hukuksal niteliğini yapmak zorundadır. Çünkü, Anayasa Mahkemesi, denetlenmesi istenilen metine verilen adla kendisini bağlı sayamaz. Bu nedenle, Anayasa Mahkemesi “olağanüstü hal KHK'si” adı altında yapılan düzenlemelerin Anayasa'nın öngördüğü ve Anayasa'ya uygunluk denetimine bağlı tutmadığı gerçekten bir “olağanüstü hal KHK'si” niteliğinde olup olmadıklarını incelemek ve bu nitelikte görmediği düzenlemeler yönünden Anayasa'ya uygunluk denetimi yapmak zorundadır. Anayasa'nın 148. maddesi yalnızca olağanüstü hal KHK kuralı niteliğinde olan*

¹²²⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 460.

¹²²¹ Türk, s. 149.

¹²²² Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 460.

¹²²³ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b1077894-6c60-4143-b866-5918178b684e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.11.2018)

düzenlemelerin Anayasa'ya uygunluk denetimine bağlı tutulmalarına engel oluşturur.” Bu karara göre, Anayasa Mahkemesi, Anayasaya aykırılığı iddia olunan bir konunun hukuki niteliğinin kendisi tarafından belirleneceğini, yasama ve yürütme organları tarafından bu konunun adını ile mahkemenin bağlanamayacağını belirtmiştir. Bir başka ifade ile, Anayasa Mahkemesi, OHAL ve sıkıyönetime konu olan durumun niteliğinin amacına uygun olup olmadığını araştırmak Anayasaya uygunluk denetimi yapmak zorundadır.

Anayasa Mahkemesinin 1991/1 sayılı kararında¹²²⁴ KHK'lere karşı açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesi, denetim yetkisini saptarken, meclisin denetlediği kurala verdiği ad ve o kuralın yapılışında uyguladığı yönteme bağlı kalmayarak kendi nitelendirmesine göre o kuralı denetleyip denetleyemeyeceğini belirlemektedir ve dolayısıyla AYM, bu görüşü çerçevesinde, olağanüstü dönem KHK'lerini, konu ve yer bakımından inceleyerek, konusu ve uygulanma alanı olağanüstü hali veya sıkıyönetim halini aşan KHK hükümlerini tespit ederek, bunlar hakkında yetkisizlik yönünden iptal kararı verebilir¹²²⁵. Anayasa Mahkemesi, Anayasaya aykırılığı iddia olunan ve olağanüstü dönemlerde çıkarılan bazı KHK'lerin, “denetim yasağı” öngörülen olağanüstü KHK niteliğinde olup olmadığını denetleyerek, 148. madde ile öngörülen denetim yasağını bir ölçüde zayıflatmıştır¹²²⁶.

Anayasa mahkemesinin, olağanüstü KHK'lerin hukuki rejimlerini belirlediği bir başka kararı da 1991/20 sayılı kararıdır¹²²⁷. Mahkeme, 430 sayılı olağanüstü dönem KHK'sinin iptaline ilişkin açılan davada şu şekilde içtihat oluşturmuştur; “*Anayasa Mahkemesi bir metnin Anayasa'ya uygunluk denetimine bağlı olup olmadığını incelerken veya Anayasa'ya uygunluğunu denetlerken o metni meydana getiren yasama veya yürütme organının o metni şu veya bu nitelikte kabul etmesiyle bağlı tutulamaz. Anayasa denetiminin amacı, Anayasa Mahkemesi'ni incelemesi için önüne getirilen metni nitelendirmesini zorunlu kılar; tersi durumda yasama veya yürütme organının*

¹²²⁴ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b1077894-6c60-4143-b866-5918178b684e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.11.2018)

¹²²⁵ Yüzbaşıoğlu, (1996), s. 195-196.

¹²²⁶ Türk, s. 150.

¹²²⁷ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/20, E:1991/6, RG: 03.07.1992 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b63623ef-1e8b-45d2-9641-26075a2496f5?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.11.2018)

nitelemeye yanılmaya düştükleri bir metnin denetim dışında kalması kabul edilmiş olur ki bu da Anayasakoyucu'nun Anayasa'ya uygunluk denetimi koymakla güttüğü amaca aykırı olur.” Ve buradan hareketle mahkeme, 430 sayılı KHK'nin maddelerini olağanüstü hâl KHK kuralları niteliğinde olup olmadığının saptanmasını zorunlu bulmuştur.

Özetle belirtmek gerekirse KHK'nin olağanüstü hal KHK'sı niteliği taşıması için, üç kriter belirlenmiştir. Bu kriterler; “olağanüstü hal ilan edilen yerlerde”, “olağanüstü hal süresince uygulanmak üzere” ve “olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda” düzenlemeye bulunması gerekir. Dolayısıyla, olağanüstü hal KHK'leri, olağanüstü hal ilan edilen yerlerde ve olağanüstü hal süresince uygulanacak olmaları sebebiyle yasalarda herhangi bir değişiklik yapamazlar. Aksi halde, olağanüstü hal bölgesi dışına taşma söz konusu olur ve olağanüstü hal bölgesi dışında uygulanacak kurallar bir olağanüstü hal KHK kuralı değildirler¹²²⁸.

Anayasa Mahkemesine göre, mahkeme önüne getirilen metin hukuki niteliği serbestçe belirlenir ve gerçekten bu metnin olağanüstü hal KHK'sı olup olmadığı araştırılabilir. Bu araştırma sonucu incelediği kararnamenin gerçekten olağanüstü hal KHK'sı olmadığı kanısına varırsa, bu kararnameyi “dönüştürme kuramı” uyarınca, bir olağan dönem KHK'sı olarak saptayabilir¹²²⁹. Anayasa Mahkemesi, yukarıda incelediğimiz 430 ve 424 sayılı KHK'lerini, olağanüstü hâl bölgesi ve süresi dışına taşan hükümlerini bir “olağanüstü hal kararnamesi” değil, fakat bir “olağan dönem KHK'si” olarak değerlendirmiştir ve bu hükümleri iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesi, Olağanüstü hâl KHK'leri için, yukarıda anlatıldığı gibi bazı durumlarda yetkisizlik yönünden iptal kararı verebilirler. Bu denetim işlemine konu olan KHK'nin olağanüstü hâl KHK'sı olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğini araştırarak bazılarının olağan dönem KHK'sı olarak değerlendirmiştir. Tekrar 424 sayılı KHK aleyhine açılan iptal davasına baktığımızda¹²³⁰; “*Olağanüstü hâl KHK. kuralı*

¹²²⁸ 430 sayılı KHK'nin olağanüstü hal KHK kuralı olarak nitelendirilip, Anayasanın 148. maddesindeki denetim yasağı kapsamına girdikleri gerekçesiyle, “yetkisizlik yönünden” reddedilen hükümleri ve bunlara ilişkin ayrıntılı bilgi için. AYM K: 1991/20, E:1991/6, R: 03.07.1992

¹²²⁹ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2009), s. 490.

¹²³⁰ Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992 http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/_Karar/Content/b1077894-6c60-4143-b866-5918178b684e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False (15.11.2018)

niteliğinde olmayan 1. madde, olağan KHK kuralı niteliğinde sayılabilir. Ancak, bu durumda da bu hüküm bir yetki yasasına dayanmadığından Anayasa'nın 91. maddesine aykırılık oluşturur. Her ne kadar Olağanüstü Hal Yasası'nın 4. maddesinde KHK'den söz edilmekte ise de bu madde olağanüstü hallerde çıkartılabilecek KHK'lere ilişkindir. Oysa 91. maddeye göre çıkartılabilecek KHK'lerin, amacını, kapsamını, ilkelerini ve kullanma süresini gösteren Yetki Yasası'na dayanması zorunludur. Olağan KHK kuralı niteliğinde görülen 1 madde bir Yetki Yasasına dayanmadığından Anayasa'nın 91. maddesine aykırıdır, iptali gerekir.” Burada Anayasa Mahkemesi, olağanüstü KHK olarak nitelendirmediği bu hükümleri, olağan KHK olarak saptamış ve bu KHK hükümlerinin, Anayasanın 91. maddesinde yetki kanununa dayanmadıkları gerekçesiyle iptaline karar verdiğini görüyoruz. Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi geliştirdiği içtihatla, KHK işleminin bir koşulu niteliğinde olan “yetkilendirme” şartının, olağanüstü KHK’ler bakımından da varlığını işaret etmiştir.

3 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Geçiş Sonrası Yürütme Organı

1982 Anayasasının kurduğu yürütme organı, 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanununun yürürlüğe girmesiyle yapısal olarak değişikliğe uğramıştır. Keza, 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu¹²³¹, hükümet sistemine ilişkin çok önemli değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. 2017 değişikliği ile parlamenter hükümet sisteminden çıkılarak “Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi”ne geçilmiştir.

1982 Anayasası, 6. maddesinde, Türk Milletinin, “egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanacağını” öngörürken; (Mülga) 8. maddesi ile de, “yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” hükmü ile de Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulundan oluşan iki başlı yürütme düzenlenmiştir. Anayasa, 101.-108. maddelerinde cumhurbaşkanının; 109.-118. maddelerinde de

¹²³¹ 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bakanlar Kurulunun statüsü, görev ve yetkileri ile sorumluluklarını düzenlemiştir¹²³². Ancak 6771 sayılı Kanunla, değişen şekli ile “yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” olarak değiştirilmiştir. Anayasanın 104/1. maddesine göre “yürütme yetkisi, Cumhurbaşkanına aittir”. Cumhurbaşkanının görev ve yetkileri yeni düzenleme ile Anayasamızın 104. maddesinde 20 fıkra halinde toplu olarak düzenlenmiştir. Zira, eski şeklinde Cumhurbaşkanının görev ve yetkileri üç başlık altında verilmişti. Bunlar, “yasama ile ilgili olanlar”, “yürütme alanına ilişkin olanlar”, “yargı ile ilgili olanlar”dır. Dolayısıyla yürütme alanında düzenlenebilecek bütün yetkiler ve görevler, Anayasa ve kanun ile bir başka makama verilmemiş ise, bunlar cumhurbaşkanına aittir. Görüldüğü üzere 2017 değişikliğiyle gelen Cumhurbaşkanı hükümet sisteminin bir sonucu olarak eski sistemdeki yürütme organının bir kanadı olan Bakanlar Kurulu ilga edilmiştir.

2017 Anayasa değişikliği ile benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemiyle birlikte, yürütmede iki başlılık kaldırılarak, yürütmeye ilişkin bütün yetkiler tek başına Cumhurbaşkanına verilmiştir. Ve bu doğrultuda eski düzenleme de Bakanlar Kurulu tarafından yapılan işlemler ve Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiler, Cumhurbaşkanına verilmiştir. Anayasanın (Değişik: 16/4/2017-6771/8 md.) 104. maddesinde, “Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir. Cumhurbaşkanı, Devlet başkanı sıfatıyla Türkiye Cumhuriyeti’ni ve Türk Milletinin birliğini temsil eder; Anayasanın uygulanmasını, Devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasını temin eder.” Yani Cumhurbaşkanı, yürütme organının genel karar organı olarak yürütmenin kendisi statüsündedir. Zira yeni hükümet sistemi monist yapıdadır. Başbakan ve Bakanlar Kurulu lağvedilmiştir¹²³³.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 1/3. fıkrasında¹²³⁴ “Cumhurbaşkanı, yetkilerinden bir kısmını gerektiğinde sınırlarını yazılı olarak belirterek astlarına devredebilir. Ancak devrettiği yetkiyi, gerek gördüğünde kendisi de doğrudan kullanabilir.” şeklinde ifade edilerek Cumhurbaşkanının astlarına doğru yetki devri yapması sağlanmıştır.

¹²³² Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 337.

¹²³³ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 331.

¹²³⁴ Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Kararname Numarası: 1, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180710-1.pdf> (15.11.2018)

Cumhurbaşkanının yetki devri konusundaki bazı sınırları belirtmekte yarar vardır: 1) Yetki devri Cumhurbaşkanının idari fonksiyon alanında kalan görev ve yetkileri alanında söz konusu olabilir. Cumhurbaşkanının yasama ve yargıyla ilgili görev ve yetkilerini astlarına devretmesi mümkün değildir. 2) Cumhurbaşkanı yürütme ve idare alanındaki yetkilerini ise, şartlarına uygun olmak kaydıyla, astlarına devredebilir. Ancak bu yetkilerden Anayasa veya kanun tarafından münhasıran Cumhurbaşkanına verilen yetkiler, Cumhurbaşkanı tarafından astlarına devredilemez. Cumhurbaşkanı bunların dışındaki yetkilerini idare hukukundaki şartlara bağlı kalmak üzere Cumhurbaşkanı yardımcılara, bakanlara ve astlarına devredebilir¹²³⁵.

6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesinde, vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkiler, yürütme organı sıfatıyla Bakanlar Kurulu tarafından, düzenleyici işlemler aracılığı ile yerine getirilmekteydi. 2017 Anayasa değişikliğiyle benimsenen Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile Bakanlar Kuruluna verilen düzenleyici işlem yapma yetkisi de Cumhurbaşkanına verilmiştir. Yürütmenin klasik düzenleyici işlemleri olan KHK'ler, Tüzükler ve Bakanlar Kurulunca yapılan diğer düzenleyici işlemlerin yerini, Cumhurbaşkanlığı kararnamele almıştır. Ancak Geçici madde 21. F bendinde belirtildiği üzere, “...yürürlükte bulunan kanun hükmünde kararnamele, tüzükler, Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikler ile diğer düzenleyici işlemler yürürlükten kaldırılmadıkça geçerliliğini sürdürür. Yürürlükte bulunan kanun hükmünde kararnamele hakkında 152'nci ve 153'üncü maddelerin uygulanmasına devam olunur” hükmü ile, bu gibi düzenleyici işlemler, cumhurbaşkanlığı kararnameleyle kaldırılmadığı, değiştirilmediği ya da yetkili yargı yerleri tarafından iptal edilmedikleri sürece yürürlükte kalmaya devam edecektir.

3.1 Cumhurbaşkanlığı Düzenleyici İşlemleri

Cumhurbaşkanının düzenleyici işlemlerinin ikisi önemlerine istinaden doğrudan doğruya Anayasa tarafından düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, ikincisi yönetmeliktir. Ayrıca Cumhurbaşkanının

¹²³⁵ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 327.

bunların dışında yapmış olduğu düzenleyici işlemler de bulunmaktadır¹²³⁶. 9 Temmuz 2018'den sonra yürütme organı düzenleyici işlemleri konusunda oluşan değişiklikler şöyledir; “Kanun Hükmünde Kararname” şeklindeki düzenleyici işlem türü kaldırılmıştır ve bunun yerine “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” getirilmiştir. Hemen belirtmekte fayda var, 6771 sayılı kanun öncesinde de Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle sadece Cumhurbaşkanlığı genel sekreterliği konusunda düzenlenebilmekteydi. Ayrıca bir diğer düzenleyici işlem türü olan “tüzük”ler kaldırılmıştır. Ve son olarak yönetmeliklerin hukuki rejimlerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca Anayasanın vergilendirme alanında yürütme organına 73/4 ve 167/2. maddeleri kapsamında verdiği yetkiye ilişkin düzenlemeler, Cumhurbaşkanlığı kararları adı altında düzenleyecektir. Zira eski uygulamada Anayasanın 73/4 ve 167/2. maddelerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları adıyla işlem yapılmaktaydı.

3.1.1 Cumhurbaşkanlığı Kararları

Anayasada yer alan düzenleyici işlemler temel olarak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile yönetmeliklerdir. Fakat yürütme organı uygulamada bunların dışında karar, yönerge, tebliğ, genelge, sirküler vb. işlemlerle objektif, genel, soyut hukuk kuralları koymuştur ve bu sebeple de bu işlemler idarenin düzenleyici işlemleri arasındadır. Bu tür düzenleyici işlemlere adsız düzenleyici işlemler denilmektedir. 9 Temmuz 2018'den önce bu işlemler Bakanlar Kurulu tarafından yapılmıyordu¹²³⁷. Ancak, 6771 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle bu görev ve yetkiler, Anayasanın geçici 21. maddesinin G bendine göre, “*Kanunlar ve diğer mevzuat ile Başbakanlık ve Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler, ilgili mevzuatta değişiklik yapılincaya kadar Cumhurbaşkanı tarafından kullanılır.*” Cumhurbaşkanıya verilmiştir¹²³⁸. Dolayısıyla, 6771 sayılı kanun öncesi, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen bir “tarife” artık Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek, geçmişte Başbakan tarafından çıkarılacak bir “genelge” Cumhurbaşkanı tarafından çıkartılacaktır¹²³⁹. Cumhurbaşkanı kararları, maddi anlamda kanun niteliğinde olup, objektif kurallar içermektedir. Bu kararlar maddi açıdan kural-

¹²³⁶ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 334.

¹²³⁷ Gözler ve Kaplan, (2018), s. 411.

¹²³⁸ https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (17.11.2018)

¹²³⁹ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 335.

işlem olup, genel, objektif ve uyulması zorunlu kurallar içermeleri bakımından kaide-kararname ya da objektif kararname olarak da anılmaktadır¹²⁴⁰. Cumhurbaşkanı kararları, Cumhurbaşkanına kanunlarla verilmiş olan yetkilerin somut olaylarda kullanılmasını ifade eder. Bir başka ifadeyle Cumhurbaşkanlığı kararları, Cumhurbaşkanının kanunla bizzat kendisine verilen yetkiler çerçevesinde aldığı, bireysel veya düzenleyici işlem niteliğine sahip olan, Danıştay incelemesine tabi kararlardır denebilir.

Vergilendirme alanında 6771 sayılı Kanun öncesi Bakanlar Kuruluna verilen Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddelerine ilişkin düzenleme yapma yetkisi, 6771 sayılı kanun değişikliği uyarınca, Cumhurbaşkanı kararları ile yerine getirilecektir. Yargısal denetim konusunda ise, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 2 Temmuz 2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile değişik 24/1 bendine göre, “*Danıştay ilk derece mahkemesi olarak, a) Cumhurbaşkanı kararlarına, b) Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarından doğan.... idari davaları karara bağlar*” denmektedir¹²⁴¹. Vergi hukuku alanında Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisi veren iki önemli kuraldan ilki Anayasanın 73/4. fıkrasıdır. Vergi hukukunun temel prensibi verginin kanuniliği ilkesidir ve bu ilkeden hareketle vergi konusundaki her türlü düzenlemenin kanunlarla yapılması gerekir. Bu bağlamda Anayasa, vergiye ilişkin kural koyma yetkisini doğrudan yasama organına özgülemiştir. Anayasanın bu fıkrası kanunilik ilkesine getirilen önemli bir istisnadır. Bu bağlamda, yasama organı vergilendirmeye yönelik kural koyma yetkisini bazı konularda Cumhurbaşkanına devredebilecektir. Ancak, bu yetki sınırlı bir yetki olup, yalnızca muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkindir. Verginin temel unsurlarının Cumhurbaşkanınca düzenlenmesine ilişkin yetki verilmesi söz konusu değildir. Zira Anayasaya göre, Cumhurbaşkanına verilen yetkinin sınırının yasama organı tarafından çizilmesi gerekmektedir¹²⁴². Kanunilik ilkesine getirilen bir diğer istisna ise Anayasasının 167/2. fıkrasıdır. Bu fıkra göre; “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış*

¹²⁴⁰ Teziç, (2014), s. 79.

¹²⁴¹ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf> (17.11.2018)

¹²⁴² Yusuf Ziya Taşkan, **Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları**, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 38, S. 446, Ekim 2018, s. 7-10.

ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanı'na yetki verilebilir.” Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetkilerin hangi düzenleyici işlemle yerine getirileceği Anayasada açıkça yer almamaktadır.

Dolayısıyla bu düzenlemelerin kararname ile mi kararla mı yapılacağı konusunu şu şekilde ele alabiliriz; Anayasanın 104/17. fıkrasında hem Cumhurbaşkanının yürütme yetkisine ilişkin sınırları hüküm altına alınmış hem de kararname çıkarma yetkisi beş alanda sınırlanmıştır¹²⁴³. İlk olarak, Anayasanın 104/17 fıkrasında kanunla açıkça düzenlenen konularda kararname çıkarılmayacağı gibi hiyerarşik olarak da kanunun üstünlüğü kabul edilmiştir. Ayrıca Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevlere ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi düzenlenemeyeceği kabul edilmiştir. Bu bakımdan Anayasanın siyasi haklar ve ödevler başlıklı bölümünde yer alan vergi ödevine ilişkin mali yükümlülükler doğuracak düzenlemelerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle yerine getirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

İkinci sınırlama ise, Anayasanın 104/17. fıkrasında “*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*” hükmüdür. Ancak Anayasada hiçbir hükümde “*münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen*” ifade bulunmamaktadır. Burada anlaşılması gereken “*ancak/yalnızca kanunla düzenlenmesi*” ifadesidir. Anayasanın 13. maddesi, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.*” hükmü ile Temel hak ve hürriyetlere ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılmayacağı belirtilmiştir¹²⁴⁴. Anayasanın 104/17. maddesinin esas önemi, kanunla düzenleme ilkesinin anlamını/kapsamını belirlemesidir. Anayasa Mahkemesi kararlarındaki, kanunla genel olarak düzenleme yetkisi verilebilir görüşü, Anayasal dayanağa kavuşmuştur. Kanunla yetkilendirme konusunda 104. madde, Anayasa Mahkemesi kararlarındaki

¹²⁴³ Mehmet Boztepe, **2017 Yılı Anayasa Değişikliği Sonrası Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi**, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.5, S.9, ss. 5-30, Bahar 2018, s.17.

¹²⁴⁴ Boztepe, s. 18.

“münhasıran” kanunla düzenlenmesi gereken konular ifadesini Anayasa hükmü haline getirmiştir. Burada Anayasada münhasıran kanunla düzenlemesi gereken konularda yürütmeye düzenleme yetkisi verilirken, temel ilkelerin belirtilmesi, çerçevenin çizilmesi ifade edilmektedir. Dolayısıyla kanunda münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken konular; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, özlük hakları gibi konular münhasıran kanunla düzenlenmesi gerekmektedir¹²⁴⁵. Eski düzenlemede Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73/4, 167/2. maddeleriyle verilen yetkiler de yine münhasıran kanunla verilmiştir. 6771 sayılı değişiklik sonrası vergilendirme alanında, çerçevesi kanunla belirtilmiş (münhasıran) konularda Cumhurbaşkanlığı kararları çıkar. Anayasanın 73. maddesine göre, vergi ve benzeri mali yükümlülükle kanunla konulur. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir ve Cumhurbaşkanı bu yetkisini Cumhurbaşkanlığı kararları ile kullanır. Cumhurbaşkanı kararları düzenleyici işlem niteliğinde olması sebebiyle Danıştay denetimine tabidir.

Üçüncü sınırlama ise, Anayasanın 104/17. fıkrasında “*Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*” hükmü ile kanunda açıkça düzenlenen konular hariç yürütme yetkisinin kapsadığı her konuda kararname çıkarılabilecektir. Vergisel alan için değerlendirecek olursak Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddelerinde kanunda açıkça düzenlenmiş alanlar olması sebebiyle bu alanda kararname çıkarılamayacaktır. Dördüncü sınırlama ise, Anayasanın 104/17. fıkrasında “*Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır.*” hükmüyle Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin normlar hiyerarşisinde kanun altında yer aldığı ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin kanunda düzenlenen bir konu ile çatışması halinde kararnamelerin değil kanunun hükümlerinin uygulanacak olması vurgulanmıştır. Son olarak, Anayasanın 104/17. fıkrasında “*Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.*” hükmüyle yine kanun üstünlüğü

¹²⁴⁵ Turan Yıldırım, **Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.23, S.2, ss. 13-28, s. 25. <http://dergipark.gov.tr/maruhad/issue/36535/414732> (26.11.2018)

vurgulanmıştır. Cumhurbaşkanının yürütme yetkisini tüm bu sınırlamalar dahilinde değerlendirirsek Anayasanın 73/4 ve 167/2. maddelerine ilişkin düzenlemeleri Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle değil Cumhurbaşkanlığı kararları ile yerine getirilebileceğini söyleyebiliriz.

Cumhurbaşkanının, vergilendirme alanında Anayasanın 73/4. maddesi uyarınca düzenlediği işlemler fonksiyonel olarak yürütmenin düzenleyici işlemidir. Aynı şekilde Cumhurbaşkanının, Anayasanın 167/2. maddesine göre yapacağı işlemler, fonksiyonel bakımdan yasama işlemi olarak kabul edilir. Ancak bu işlemler yürütme organınca çıkarılan işlemler olması sebebiyle Danıştay denetimine tabidir.

Kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasallık denetimidir. Anayasa yargısı, yasallık değil, anayasallık denetimi yapan bir organdır. Kararnamenin kanuna uygunluğunun yargısal denetimi anayasallık denetimi değil, kanunilik denetimidir ki, bu tür denetimler idari yargının yani Danıştay'ın görev alanına girmektedir¹²⁴⁶.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin yürürlüğe girişinden hemen önce 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname¹²⁴⁷ ile Danıştay Kanunun'da yapılan değişiklikle bu Kanunun "*İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar*" başlıklı 24. maddesinin ilk bölümü: "*Danıştay ilk derece mahkemesi olarak:*

a) *Cumhurbaşkanı Kararlarına,*

b) *Cumhurbaşkanı'nca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere,*

c) *Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,... Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmemeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar...."* biçiminde yeniden düzenlenmiştir.

¹²⁴⁶ Gözler ve Kaplan, (2018), s. 396-397

¹²⁴⁷ 703 Sayılı KHK, 9 Temmuz 2018 Tarih ve 30473 Sayılı Resmi Gazete'de (3. Mükerrer) Yayınlanmıştır.

Sonuç olarak, Cumhurbaşkanlığı Kararlarının esas itibarıyla önceki anayasal düzende bir vergi hukuku kaynağı olarak yaygın kullanım alanı bulunan Bakanlar Kurulu kararlarının yerine geçtiği görülmektedir¹²⁴⁸. Anayasanın “vergi ödevi” başlıklı madde 73/4 ve “Piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi” başlıklı madde 167/2 ile Cumhurbaşkanına verilen düzenleme yapma yetkisinin 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu öncesindeki Bakanlar Kurulu Kararlarından farklı olmadığı görülmektedir.

3.1.2 Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri gücünü kanundan değil Anayasadan almaktadır. Anayasa koyucunun amacı Cumhurbaşkanlığını güçlü kılmaktır. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanının asli ve mahfuz yetkisidir, tek imzalıdır¹²⁴⁹.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunundan önce de vardı fakat hukuki rejimi itibarıyla değiştirilmiştir. Zira konusu, “Cumhurbaşkanlığı genel sekreterliğinin kuruluşu, teşkilat ve çalışma esasları, personel atama işlemleri”yle sınırlı da olsa, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi şeklindeki işlem türü, 1982 Anayasasının 6771 sayılı değişikliği öncesinde de vardı. 6771 sayılı değişiklik öncesi, yürütme organının olağan dönemlerde ilk-el olarak yapabileceği bir idari işlem olan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi yeni düzenleme ile doğrudan Anayasa tarafından Cumhurbaşkanına tanınan konu bakımından yeterince sınırlandırılmamış bir düzenleme yetkisi haline gelmiştir¹²⁵⁰.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, eski düzenlemedeki KHK’lerin yerini aldığını söyleyebiliriz. Şöyle ki, Anayasanın çeşitli maddelerinde (m.148,150,151,152,153) geçen “kanun hükmünde kararname” ibaresi yerini

¹²⁴⁸ Taşkan, s. 12.

¹²⁴⁹ Hasan Tahsin Fendoğlu, *Anayasa Hukuku (Düzeltilmiş ve 2017 değişikliği yapılmış)*, 2. Baskı, Ankara: Yetkin yayınları, 2017, s. 597.

¹²⁵⁰ İsmail Yüksel, *6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu’nun Ardından Kanun Yapma Yöntemi*, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7, S.2, 2017, ss. 251-274, s. 269. <http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C7S2makale11.pdf> (17.11.2018)

“Cumhurbaşkanlığı kararnamesi”ne bırakmıştır. Eski düzenlemede bulunan tüzükler de yerini Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine bırakmıştır.

1982 Anayasasının 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Kanuna göre iki farklı durumda çıkarılabilecek Cumhurbaşkanlığı kararnamesi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, olağan dönemde çıkarılan ve normlar hiyerarşisinde kanun altı durumda olan, olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi (Anayasa m.104/17), diğeri ise, Anayasanın 119. maddesi (Değişik: 16/4/2017-6771/12 md.) gereği, olağan üstü hallerde çıkarılan ve kanun hükmünde olan Cumhurbaşkanlığı kararnamesidir¹²⁵¹.

Yürütme organı, düzenleyici işlem yapabilmesi için hem kanuna dayanmalıdır (*Secundum Legem*). Hem de yaptığı düzenlemeler kanuna aykırı olmamalıdır (*Intra Legem*). Yani kanun, yürütme organının düzenleme yetkisinin hem şartı hem de sınırı niteliğindedir¹²⁵². Anayasanın hiçbir şekilde düzenlemediği bir alanı, yasama organı, ilk elden düzenleyebilir. Bu anlamda yasama yetkisi, ilk-el, asli bir yetkidir ve yasama organının tek zorunluluğu Anayasaya aykırı düzenleme yapmamaktır. Buna karşın yürütme organı, tarafından önceden kanunla düzenlenmiş bir alanı doğrudan doğruya düzenleyemez¹²⁵³. İdarenin düzenleyici işlemleri kanuna bağımlıdır. Zira, idarenin düzenleyici işlemleri kanuna aykırı olamaz (*contra legem*). Bu bakımdan, yürütmenin düzenleyici işlemleri kanuna dayanmak zorundadır¹²⁵⁴. Yürütme organı işlemleri kanuna dayanmak zorundadır ve yasama yetkisinin altında yer alır, ona bağımlıdır. Yürütmenin düzenleme yetkisi türev bir yetkidir yani asli düzenleme yetkisi yoktur¹²⁵⁵. Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle bireysel işlem değil, sadece düzenleyici işlemlerin yapılması gerekir. Bireysel işlemlerin Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle yapılmasının sakıncaları vardır. Zira bireysel işlemlerin kararname ile yapılması Anayasanın 148. maddesi gereği Anayasa Mahkemesi denetimine tabi olacaktır.

1982 Anayasasına göre, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin kanuna dayanma zorunluluğu olağanüstü hallerde ve olağan dönemde çıkarılan kararnameler için yoktur. Şöyle ki, Anayasanın m.119/6. fıkrasına göre, Cumhurbaşkanı, olağanüstü hallin gerekli

¹²⁵¹ https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (17.11.2018)

¹²⁵² Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 360.

¹²⁵³ Özbudun, (2018), s. 200-204.

¹²⁵⁴ Gözler ve Kaplan, (2018), s.382.

¹²⁵⁵ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 361.

kıldığı konularda, doğrudan Anayasaya dayanarak kararname çıkarmaktadır. Bu durum 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesinde de mevcuttu (mülga m.91, 121). Ancak olağan dönemde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri konusunda 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile yeni bir düzenleme yapılmıştır. Şöyle ki, Anayasa, m. 104/17'ye göre, belli konuda Cumhurbaşkanı, bir kanuna dayanmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkartabilecektir. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri kanuna aykırı olmazlar fakat kanuna dayanmak zorunda değillerdir. Bu bakımdan, Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini Anayasa, m.104 sayılan ve kanunla düzenlenmemiş konularda ilk elden, yani asli olarak düzenleyebilecektir¹²⁵⁶.

Genel olarak Cumhurbaşkanının yürütme yetkisine ilişkin konularda ve özellikle “*Üst kademe kamu yöneticilerini atar, görevlerine son verir ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları (104/9)*“, “*Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması (106/11)*.” “*Devlet Denetleme Kurulunun işleyişi, üyelerinin görev süresi ve diğer özlük işleri (108/4)*.” “*Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliğinin teşkilatı ve görevleri (118/6)*”. Konularında, Anayasanın 104/17 fıkrasından aldığı yetkiyle yaptığı işlemlerdir¹²⁵⁷. Bu işlemleriyle Cumhurbaşkanı norm koyar ve dolayısıyla bunlar düzenleyici işlem statüsündedir.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Resmi Gazetede yayımlanır, ve normlar hiyerarşisinde kanun altı, ama yönetmelik üstü seviyede bulunurlar. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yargısal denetimi, Danıştay’da değil, Anayasa Mahkemesinde yapılır¹²⁵⁸.

1982 Anayasanın 6771 sayılı Kanunla getirilen iki farklı durumda çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnamesi bulunmaktadır. Olağan dönemde çıkarılan kararnameler normlar hiyerarşisinde kanun altında yer almaktadır. Olağanüstü hallerde çıkartılan kararnameler, kanun hükmünde olan Cumhurbaşkanlığı kararnameleridir¹²⁵⁹. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir. Daha önce de

¹²⁵⁶ Gözler ve Kaplan, (2018), s. 383.

¹²⁵⁷ https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (17.11.2018)

¹²⁵⁸ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, (2018), s. 334.

¹²⁵⁹ Uslu, s. 243-245; Gözler ve Kaplan, (2018), s. 383.

belirtildiği gibi 6771 sayılı kanun ile lağvedilen kanun hükmünde kararnameler ve tüzükler yerine kullanılan düzenleyici işlem niteliğinde olan Cumhurbaşkanlığı kararnameleridir. Anayasanın 148/1 fıkrasına göre (Değişik: 12/9/2010-5982/18 md.; 16/4/2017-6771/16 md.), “*Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.*”

Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini yetki ve konu bakımından incelersek, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri daha önce de ifade edildiği gibi Cumhurbaşkanı tarafından tek imza ile çıkan kararnamelerdir. Yani KHK’lar gibi TBMM’nden alınan herhangi bir yetki kanununa gerek olmadan düzenlenebilmektedirler işte bu da eski dönemdeki KHK’lerle arasındaki en önemli farkı meydana getirmektedir. Buna karşın Cumhurbaşkanlığı kararnameleri konu unsuru bakımından Anayasa ile sınırlandırılmıştır. Anayasanın 104/17. maddesinde Cumhurbaşkanının yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabileceği hüküm altına alınırken, Anayasanın ikinci ve dördüncü bölümde sınırlandırılan alanlar da bulunmaktadır.

Vergi ödevi konusunda olağan hallerde olmak üzere KHK ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesi düzenlenemeleri konusunda bir benzerlik vardır. Ancak Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmiş alanlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi düzenlenemezken KHK’ler düzenlenmekteydi. Diğer yandan kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamazken böyle bir sınırlama KHK’ler için geçerli değildi.

Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında hüküm altına alınan ifadelere bakıldığında olağan dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergi alanında herhangi bir düzenlemenin yapılamayacağı aşıkardır. Bu durum 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu öncesi dönemdeki şekliyle olağan dönem kanun hükmünde kararnamelere benzemektedir. Yeni anayasal düzenlemede Cumhurbaşkanlığı

kararnameleriyle doğrudan teknik vergi konularında düzenleme yapılamayacaktır ayrıca Cumhurbaşkanına özellikle idari teşkilat bakımından vergi hukukunu da ilgilendiren düzenlemeleri Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile yapma imkanı tanındığı görünmektedir¹²⁶⁰.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için yetki kanununa gerek olmamakla birlikte bu kararnameler ile kanunda değişiklik yapılamaz. Fakat yetki kanununa dayanarak çıkartılan KHK ile kanunlarda değişiklik yapılabilmekteydi. Bu bakımdan, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin KHK'lere göre kanun üzerinde değişiklik yapamamalarından dolayı işlevsiz olduğunu söyleyebiliriz¹²⁶¹. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi sistemi ile eski sistemdeki KHK sisteminden daha fazla bir yetkinin yürütme organına verilip verilmediği konusunda değişik görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin bir yetki kanununa dayanmaması ve yürürlüğe konulduktan sonra onaylanmak üzere TBMM'ne sunulma gibi bir zorunluluğu olmaması sebebiyle eski sistemdeki Bakanlar Kuruluna verilen KHK çıkarma yetkisine nazaran Cumhurbaşkanına daha geniş bir yetki tanındığı düşünülmektedir¹²⁶². Bir diğer görüş ise, Anayasanın 104/17. fıkrasından hareketle, Anayasada kanunla düzenleme yapılacağı belirtilen alanlar ile kanunlarla düzenlenmiş alanlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacak ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kanunlarda değişiklik yapılamayacak olması sebebiyle, yeni sistemin KHK sistemine göre yürütme yetkisini zayıflattığı ileri sürülmektedir. Anayasanın ikinci kısmının birinci, ikinci ve dördüncü bölümleri hariç olmak üzere diğer maddelerinde kararname ile düzenleme yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Any.104/17). Anayasanın bu maddesinde kanunla düzenleme zorunluluğu öngörüldüğü için, bu alanlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi düzenlenemez ve bu açıdan da Cumhurbaşkanının sahip olduğu yetki bakımından eski sisteme kıyasla daralma görünebilir¹²⁶³.

GÖZLER, bu alanları üçlü ayırım ile incelemiştir bunlar; “yasak alan”, “mahfuz

¹²⁶⁰ Taşkan, s.11.

¹²⁶¹ Söyler, s.178.

¹²⁶² Selin Esen, **2016 Anayasa Değişiklik Teklifinin Değerlendirilmesi**, Ankara Barosu Dergisi, 2016/4, ss. 45-73, s. 56.

¹²⁶³ Adnan Küçük, **Yeni Anayasa Değişikliği ile Getirilmek İstenen Türkiye'ye Özgü Başkanlık Sistemi: Korkular, Algılar, Beklentiler**, Liberal Düşünce Dergisi, Yıl: 22, S. 85, Kış 2017, ss. 157-189, s. 172-174.

alan”, “ihtiyari alan”dır. Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemeyecek alanlar yasak alanlardır. Anayasanın 104/17. maddesinde Cumhurbaşkanının yürütme yetkisi dışında (yasama-yargı) kararname çıkaramayacağı belirlenmiştir. Ayrıca 17. fıkranın ikinci cümlesinde, kişinin hakları ve hürriyetleri ile siyasi haklar ve ödevler konusunda kararname çıkaramayacağı da hüküm altına alınmıştır. Vergi ödevinin düzenlendiği bu bölümde Cumhurbaşkanının kararnameleriyle herhangi bir düzenleme yapılamayacağını da anlıyoruz. Buna karşın, Anayasanın ikinci kısmının üçüncü bölümünde düzenlenen “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenir. Çünkü, bu haklar pozitif statü hakkı niteliğindedir. Bu tür hakların gerçekleşebilmesi için devletin olumlu bir edimde bulunması gerekir. Buna göre devletin pozitif statü hakları niteliğindeki bu hakları hızlı bir şekilde gerçekleştirebilmesi için, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenleme yapılabilmesi gerekir. Diğer yasak alanlar ise, Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konular ve kanunda açıkça düzenlenen konulardır¹²⁶⁴. Doğrudan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenmesi gereken alanlar (mahfuz alan) Anayasanın 104/9, 106/11, 108/son, 118/6. maddelerinde düzenlenmiştir¹²⁶⁵. Son olarak ihtiyari alan olan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ya da kanun ile düzenlenecek alan bulunmaktadır. Yasak alan ve mahfuz alan dışında kalan alanlarda kanun da düzenlenebilir cumhurbaşkanlığı kararnamesi de çıkarılabilir bu alana “yarışan alan” denilmektedir. Ancak Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenen alanlarda kanun hükümleri bulunuyorsa, kanun hükümleri üstündür¹²⁶⁶.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri eski dönemdeki KHK’lerden farklı olarak, Resmi Gazete’de yayımlandıkları günden sonra TBMM onayına gönderilmezler. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanınca onaylandıktan sonra Resmi Gazete’de yayımlanır ve yürürlüğe giriş tarihi olarak “yayımdan sonraki bir tarih belirlenmemişse, RG’de yayımlandıkları gün yürürlüğe girerler.” (md.104/19)

¹²⁶⁴ Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 370-372.

¹²⁶⁵ Anayasanın md. 104/9: “Üst kademe kamu yöneticilerini atar, görevlerine son verir ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenler.” md.106/11: “Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenir.” md.108/son: “Devlet Denetleme Kurulunun işleyişi, üyelerinin görev süresi ve diğer özlük işleri, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenir.” md.118/6: “Milli Güvenlik Kurulunun gündemi; Cumhurbaşkanı yardımcıları ve Genelkurmay Başkanının önerileri dikkate alınarak Cumhurbaşkanınca düzenlenir.” https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (17.11.2018)

¹²⁶⁶ Gözler ve Kaplan, (2018), s. 394.

Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde denetim; Anayasanın 148. maddesinin 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı kanunla değişik 1. fıkrasına göre, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Anayasa Mahkemesinin denetimine tabidir. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi bir idari işlem statüsündedir ve Anayasanın 148. maddesinde bu özel hükmün olması sebebiyle kararnameler Anayasa Mahkemesince denetlenmektedir. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yürütme organı içindeki yerinin önemine istinaden bu işlemlerin yargısal denetimini Anayasa Mahkemesine verildiği düşünülebilir zira, 6771 sayılı değişiklik öncesi KHK'lerin denetimi de yine Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktaydı. Ancak hukuki güçleri bakımından KHK'ler kanun gücünde olduklarından Anayasa Mahkemesi tarafından denetleniyordu, fakat Cumhurbaşkanlığı kararnameleri (md.104/17) normlar hiyerarşisine göre kanunların altında yer almaktadır ve bu bakımdan yargısal denetiminin Danıştay'da yapılması gerekmektedir. Zira Anayasa yargısı, yasallık değil, anayasallık denetimi yapan bir organdır. Burada kararnamelerin kanuna uygunluğunun denetimi, anayasallık denetimi değil, yasallık denetimidir¹²⁶⁷. Yeni düzenleme ile Anayasa Mahkemesi, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasaya uygunluğunu denetleyebilmekle birlikte, kararnamelerin kanunlara uygun olup olmadığını denetleyememektedir çünkü kanunlarla kararnameler arasında norm çatışması olması durumunda kanun hükümleri uygulanmaktadır¹²⁶⁸. Kısacası, kanun hükmünde olmayan ve normlar hiyerarşisine göre kanunların altında bulunan bir normun yani Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yargısal denetiminin Anayasa Mahkemesince denetlenmesi, anayasa yargısıyla çelişmektedir. Bu bakımdan, Anayasa mahkemesine kararnamelerin kanuna uygunluğunu denetleme görevinin verilmesi, anayasallık denetimini yasallık denetimine; Anayasa Mahkemesini de Danıştay'a dönüştürmektedir.

Anayasanın 150. ve 152. maddelerinde göre Cumhurbaşkanlığı kararnameleri soyut ve somut norm denetimine tabidir. Ve bunlar yürütme işlemi olmakla birlikte, Anayasada açıkça belirtildiği için Cumhurbaşkanlığı kararnameleri anayasa yargısı alanına dahildir ve bunlar hakkında hiçbir şekilde idari yargı denetimi yapılamaz¹²⁶⁹. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini anayasal yargı denetimi, Anayasa Mahkemesine

¹²⁶⁷ Gözler ve Kaplan, (2018), s. 396-397; Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (2018), s. 375-376.

¹²⁶⁸ Atar, s. 280.

¹²⁶⁹ Atar, s. 280.

birakılmıştır. Diğer mahkemelerin, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini Anayasaya uygunluk denetimine tabi tutmaları mümkün değildir. Ancak diğer mahkemeler, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasaya aykırılık iddiası, somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürebilir¹²⁷⁰. Soyut norm denetimi kapsamında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açılabilir. Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bir Cumhurbaşkanlığı kararnamesine dayanılarak daha önce yapılan işlemler geçerliliğini sürdürür çünkü, Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürüyemez¹²⁷¹. Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin şekil yönünden denetimi açısından önem taşıyan en önemli konu ise bu kararnamenin Resmi Gazete'de yayın zorunluluğudur. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri zorunlu olarak Resmi Gazete'de yayımlanmak zorundadır aksi halde bu durum basit bir şekil eksikliği değil, kararnamelerden haberdar olması gereken kişilerin haklarından mahrum kalması sonucunu doğurur. Anayasada şekil yönünden denetim konusunda başka bir husus üzerinde durulmamıştır.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin esas yönünden denetimi, kural olarak konu unsuru açısından söz konusu olabilir. Çünkü, Anayasada Cumhurbaşkanına, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi verildiğinden, esas yönünden inceleme konusunda sebep unsuru aranmaz. Amaç unsuru açısından denetim ise, Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarına göre hem kanun hem de KHK açısından kamu yararına uygunluk denetimi yapmanın kapsam alanı oldukça dardır¹²⁷². Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Anayasa Mahkemesince yapılacak Anayasaya uygunluk denetiminin genel ölçüsü, Anayasanın bizzat kendisi ve uluslararası hukukun genel ilkeleridir nitekim, bu kararnameler Anayasanın herhangi bir maddesine aykırılık taşıyor ise bu aykırılık Anayasa Mahkemesince tespit edilir ve hükmün iptaline karar verilir. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ancak Anayasanın 104/17. fıkrasında belirtildiği üzere yürütme yetkisine ilişkin konularda çıkarılırken, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle

¹²⁷⁰ Yasin Söyler, **Yeni Başkanlık Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 182.

¹²⁷¹ Atar, s. 280.

¹²⁷² Söyler, s. 184-185.

dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenememektedir. Aynı zamanda Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnameleri çıkarılamamaktadır. Dolayısıyla, çerçevesi Anayasa tarafından belirtilen konularda kararname çıkartılabılır zira iptal davasına konu olur.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yargısal denetimi konusunda, öncelikle Anayasaya uygunluk bakımından denetiminin yanında kanunlara uygunluk denetimi konusu da önemlidir ancak Anayasada bu konuda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte Anayasanın 104/17. fıkrasında, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunun düzenleme alanını belirtmesi bakımından diyebiliriz ki; Anayasa Mahkemesinin KHK'lerin yetki kanunlarına uygunluğunun Anayasaya uygunluk denetimi kapsamında değerlendirildiği için, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin kanunlara uygunluğunu da Anayasaya uygunluk kapsamında değerlendirmek gerekmektedir¹²⁷³. Bu yönde Anayasanın 148. maddesine baktığımızda, geçmiş dönemdeki KHK'lerin yetki kanunlarının yargısal denetiminin Anayasa Mahkemesi tarafından yapıldığını belirttiği gibi bugün Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin de Anayasaya uygunluğunun denetiminden bahsedilmiştir. Bu konuda Anayasa Mahkemesi 2017/123 sayılı kararında¹²⁷⁴, KHK'lerin Anayasa gereğince sadece yetki kanununa dayanılarak çıkartılabileceğini ve buradan hareketle KHK'lerin yetki kanununa uygunluk denetimini Anayasaya uygunluk denetimi kapsamında değerlendirmiştir¹²⁷⁵.

¹²⁷³ Özbudun, (2014), s. 262-263; Söyler, s. 189.

¹²⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, K: 2017/123, E:2017/141, RG: 26.09.2017 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d1168653-6439-49d0-bf61-6c37443ebda8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (17.11.2018)

¹²⁷⁵ Anayasa Mahkemesi, K: 2017/123, E:2017/141, RG: 26.09.2017, “Anayasa'nın 91. maddesinde düzenlenen KHK'lar, işlevsel yönden yasama işlemi niteliğinde olduğundan yargısal denetimlerinin yapılması görev ve yetkisi Anayasa'nın 148. maddesi ile Anayasa Mahkemesine verilmiştir. Yargısal denetimde KHK'nın öncelikle yetki kanununa, sonra da Anayasa'ya uygunluğu sorunlarının çözümlenmesi gerekir. **Her ne kadar Anayasa'nın 148. maddesinde KHK'ların yetki kanunlarına uygunluğunun denetlenmesinden değil yalnızca Anayasa'ya biçim ve esas bakımlarından uygunluğunun denetlenmesinden söz edilmekte ise de Anayasa'ya uygunluk denetiminin içerisine öncelikle KHK'nın yetki kanununa uygunluğunun denetimi girer. Çünkü Anayasa'da, Bakanlar Kuruluna ancak yetki kanununda belirtilen sınırlar içinde KHK çıkarma yetkisi verilmesi öngörülmüştür. Yetkinin dışına çıkılması, KHK'yı Anayasa'ya aykırı duruma getirir.**” “Dayanaklarını doğrudan doğruya Anayasa'dan alan olağanüstü hâl KHK'larından farklı olarak olağan dönemlerdeki KHK'ların bir yetki kanununa dayanması zorunludur. Bu nedenle KHK'lar ile dayandıkları yetki kanunu arasında çok sıkı bir bağ vardır.”

3.1.3 Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

6771 Sayılı Anayasa değişikliği öncesi, 1982 Anayasası olağan dönem KHK'leri ve olağanüstü hal KHK'leri olmak üzere iki tür KHK belirlemiştir. Bu KHK'leri farklılıkları bakımından kısaca özetlersek; **I-** Olağan KHK'leri çıkarma yetkisi Bakanlar Kuruluna aitken, olağanüstü KHK çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanlığı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna aitti. **II-** Olağanüstü hal kararnameleri Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmemekteydi ayrıca OHAL KHK'ları için yetki kanununa gerek duyulmamaktaydı. **III-** OHAL KHK'leri ile temel hakları, kişi haklarını ve siyasi hakları sınırlandırmak, hatta kullanımlarını durdurmak mümkündür¹²⁷⁶.

2017 Değişikliği ile olağanüstü hal rejimi 119. maddeyle yeniden düzenlenmiş ve 120, 121, ve 122. maddeler ilga edilerek sıkıyönetim rejimi tamamen ortadan kaldırılmıştır. Anayasanın 119. maddesine göre, olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamesini çıkarma yetkisi, Cumhurbaşkanına aittir¹²⁷⁷. Olağan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin çıkarılmasına yönelik usul ve şekil kuralları esas itibariyle olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma kurallarıyla aynıdır. Fakat burada bir farktan bahsetmek yerinde olacaktır, olağan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanınca çıkartıldıktan sonra TBMM'nde onaylanmazken olağanüstü dönemde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Resmi Gazetede yayımlandıkları gün TBMM onayına sunulmaları zorunludur. Zira Resmi Gazetede yayımlandıkları gün yürürlüğe girerler¹²⁷⁸. 119/6. Maddeye göre, “*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.*” bu düzenlemeye göre, olağanüstü hallerde çıkartılacak olan kararnameler, “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” olarak adlandırılır. Ve bu kararnameler

¹²⁷⁶ Özbudun, (2018), s. 329-332.

¹²⁷⁷ Anayasa md. 119/1: “*Cumhurbaşkanı; savaş, savaş gerektirecek bir durumun baş göstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir*”

¹²⁷⁸ Atar, s. 281.

kanun hükmündedir. Buna göre, yeni düzenlemede OHAL KHK terimi kullanılmasa bile “olağanüstü hallerde çıkartılan kanun hükmünde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” terimi kullanılabilir¹²⁷⁹.

Olağan ve olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnameleri arasında yetki yönünden bir farklılık bulunmamaktadır zira her iki tür kararname, Cumhurbaşkanının TBMM’nden yetki kanunuyla yetki alınmaksızın çıkmaktadır¹²⁸⁰. Olağanüstü hal kararnamelerini sebep unsurunu Anayasanın 119. maddesinde “olağanüstü hallerde” ibaresi oluşturmaktadır. Keza aynı madde için de olağanüstü haller sayılmaktadır. Olağanüstü hallerde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için konu unsuru bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Anayasanın 119/6. fıkrasında belirtilen durumda yani, “*Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde, yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler*” de olağanüstü dönemde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine konu olabilecektir. Aynı şekilde Anayasanın (Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.) 15. maddesinde de olağanüstü hallerde temel hak ve hürriyetlerin kısmen veya tamamen durdurulabileceğinden bahsedilmektedir¹²⁸¹. Ancak süre yönünden sınırlandırılan Olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri OHAL’in kalkmasıyla OHAL tedbirini öngören kararnameler de yürürlükten kalkmaktadır¹²⁸². Olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için şöyle bir sınırlama daha getirilmiştir; Anayasanın 119/5 maddesiyle, “*Olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile 15 inci maddedeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlandıracağı veya geçici olarak durdurulacağı, hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği kanunla düzenlenir.*”

Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasanın 104/17. maddesinin ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın kararname çıkarılmaktadır. Dolayısıyla Anayasanın “*ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde*

¹²⁷⁹ Gözler, (2018), s. 380.

¹²⁸⁰ Anayasa md. 119/2: “Olağanüstü hal ilanı kararı, verildiği gün Resmi Gazetede yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulur.”

¹²⁸¹ Anayasa md. 15/1: “*Savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlâl edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir.*”

¹²⁸² Gözler ve Kaplan, (2018), s. 402-403.

yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler” Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenmektedir. Anayasanın 15. maddesinde de aynı doğrultuda olağanüstü hallerde “temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının kısmen durdurulabileceği” öngörülmektedir. Anayasanın bu hükümleri ışığında OHAL kapsamında vergi yükümlülüğü doğurabilecek bir kararnamenin çıkarılabileceği görünmektedir. Ancak OHAL durumunda çıkartılacak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden farklı olarak konu sınırlaması yoktur, fakat konu bakımından tabi olduğu bazı sınır ve şartlar vardır. OHAL kararnamelerinin, “*gerekli kıldığı konularda*” ifadesiyle Any. 119/6¹²⁸³. maddesinde tabi olduğu sınır ve şartı görüyoruz. Bunu bir örnekle açıklamak gerekirse; eğer OHAL şiddet olayları nedeniyle ilan edilmiş ise, vatandaşlardan mal, para, çalışma ve vergi yükümlülüğü getirilemez. Bir başka örnekle, OHAL ilan sebebi ekonomik bunalım ise, vergisel bir yükümlülük getirilebilir ancak bu yükümlülükler ölçülülük ilkesi gereği “durumun gerektirdiği ölçüde (Any.15)” sınırlandırılmalıdır. OHAL kararnameleriyle, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülüklerin ihlal edilmemesi gerektiği gibi Any.15/2’de¹²⁸⁴ düzenlenen konularda kişinin temel hak ve hürriyetleri konusunda çekirdek alanına dokunulamamaktadır.

Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerinin benzerlikleri olduğu gibi farklılıkları da vardır.

Benzerliklerini şu şekilde sıralayabiliriz; olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, olağanüstü halin ilan edildiği yerlerde ve olağanüstü hal süresince uygulanabilmektedir¹²⁸⁵ ve olağanüstü hal kararnameleri için yetki kanunlarına gerek yoktur. Ancak Anayasanın 119. maddesinde Cumhurbaşkanı kararnamesi için sadece “olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda” ibaresi bulunmaktadır. Süre ve yer bakımından bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuyla ilgili uygulama, Anayasa Mahkemesince, olağanüstü hal KHK’lerinin denetimi sırasında Anayasa Mahkemesi

¹²⁸³ Anayasa md. 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.*”

¹²⁸⁴ Anayasa md. 15/2: “*Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddî ve manevî varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılmaz.*”

¹²⁸⁵ Özbudun, (2018), s. 337.

içtihatlarıyla oluşmuştur¹²⁸⁶. Diğer bir benzerlik konusu da, olağanüstü hal KHK'lerinin yargısal denetim dışında bırakılmasıdır, aynı şekilde olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnameleri de yargısal denetim dışındadır. Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini ve KHK'leri farklılıkları itibariyle incelersek, yetki bakımından OHAL KHK'leri Cumhurbaşkanı başkanlığında Bakanlar Kurulu tarafından çıkartılırken, OHAL Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ise sadece Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılmaktadır. Diğer bir önemli farklılık ise, OHAL Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasanın 148/son maddesi gereği, *“Savaş ve mücbir sebeplerle Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanamaması hali 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.”* belirli bir süreye bağlanması durumu getirilmiştir zira OHAL KHK'lerinde böyle bir süre sınırlaması mevcut değildi.

6771 Sayılı Anayasa değişikliği ile olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin üç aylık bir süre içinde TBMM tarafından görüşülüp karara bağlanmaması halinde yürürlükten kendiliğinden kalkmasına yönelik getirilen düzenleme ile temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından önemli bir düzenleme olmuştur¹²⁸⁷. OHAL Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin üç ay içinde mecliste görüşülme zorunluluğu, bu kararnamelerin daha kısa süre içinde yargısal denetime tabi tutulabilmelerinin önünü açmıştır ve hukuk devleti ilkesi açısından önemli bir adım olmuştur.

Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yargısal denetimi konusunda Anayasanın 148. maddesinin 1. fıkrasına göre, *“...olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.”* Ancak, olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Meclisin onayından sonra kanuna dönüşeceğinden, bu safhada birer kanun olarak Anayasa Mahkemesinin yargısal

¹²⁸⁶ Söyler, s.168.

¹²⁸⁷ Ali D. Ulusoy, **Aralık 2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?**, s.9. <http://www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf> (30.11.2018)

denetimine tabi olacaktır. Çünkü yargısal denetim yasağı Meclis onayından önceki safha için geçerlidir¹²⁸⁸. Eski dönemde de benzer denetim yasağı, OHAL KHK'leri için söz konusuydu. Bu bakımdan diyebiliriz ki, Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin tek yargısal denetimi TBMM denetimidir. Zira Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin meclis denetiminin üç ay içinde karara bağlanması gerektiği Any.119/son fıkrasında hüküm altına alınmıştır.

Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yargısal denetim yasağı, doktrinde farklı görüşlerle değerlendirilmiştir. GÖZLER, eski dönem düzenlemesi olan OHAL KHK'lerinin özellikle 15 Temmuz 2016 sonrası çıkarılan KHK'ler için Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenememesinin Anayasal bir sorun olduğunu ifade etmiştir şöyle ki, OHAL KHK'lerinin konu bakımından, Anayasanın (mülga)121/3. maddesince öngörölmüş olan “*olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda*” çıkartılma şartının gözetilmesi gerekirken, OHAL KHK'leri konu bakımından Olağanüstü halin ilan sebebine dayanmayan konularda çıkartılıyor olması Anayasa (mülga)121/3. maddesine aykırı bir düzenleme olduğu görüşündedir. Nitekim bu görüşü destekler biçimde çıkartılan 687 sayılı KHK ile yolcu ve eşya taşımalarında kullanılan araçlar için kış lastiği takma zorunluluğu getirilmesinin olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda çıkartılma kıstasını taşımadığı da görölmektedir¹²⁸⁹. Bir diğer görüşe göre, OHAL kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenememesinin Meclis onayına kadar olması ve Meclisçe siyasi açıdan denetlenerek kanunlaşması sağlanacak, kanuna dönüşünce de Anayasa Mahkemesi denetimine tabi olacağını vurgulamıştır¹²⁹⁰.

OHAL KHK'lerinin yargı denetimine bağlı tutulması, yürütme organının olağanüstü dönemlerde anayasal sınırlar içinde kalmasının en önemli aracı ve güvencesidir. Olağanüstü hallerde çıkarılan kararnamelerin Anayasa Mahkemesi denetimi dışında tutulması hukuk devleti ilkesinin göz ardı edilmesidir¹²⁹¹. Bu bakımdan 6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu ile gelen yeni düzenlemede olağanüstü hallerde çıkartılacak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin üç ay içinde

¹²⁸⁸ Atar, s. 282.

¹²⁸⁹ Gözler, (2018), s. 385.

¹²⁹⁰ Atar, s. 282-283.

¹²⁹¹ Esen, 68.

Meclisçe görüşülerek kanun niteliği kazandırılması ve yargısal denetiminin önünün açılması açısından olumlu bir adım olarak değerlendirilebilir.

Anayasal rejimler kaynağını Anayasada bulan, anayasal kurallara göre yürürlüğe konulan, yasama ve yargı organlarının denetiminde varlıklarını sürdüren rejimlerdir. Olağanüstü yönetimlerin amacı, anayasal düzeni korumak ve savunmak olmalıdır. İşte bu sebeple olağanüstü hal, yürütme organına önemli yetkiler vermesine, hak ve özgürlükleri de önemli ölçüde sınırlamasına karşın sonuçta hukuki bir rejimdir. Anayasa 15. maddesi ile bu konuda sınırsız bir yetki tanımamakta, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına üç ölçüt getirmektedir¹²⁹². Bunlar, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülüklerle aykırı olmamalı, durumun gerektirdiği ölçüde olmalı ve 15/2. fıkrasında¹²⁹³ bulunan temel hak ve özgürlüklere dokunmamalıdır.

¹²⁹² Özbudun, (2018), s.338-339.

¹²⁹³ Anayasanın md.15/2: “(Değişik: 7/5/2004-5170/2 md.) Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddî ve manevî varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılmaz.”

SONUÇ

Çağdaş toplumlarda devlete, vergi salma, para basma ve zor kullanma yetkisi verilmiştir. Devlet bu yetkilerle toplum üzerinde egemenliğini sağlamış ve üstün iradesini ortaya koyabileceğini göstermiştir. Sosyal hukuk devletinin egemenliğini sürdürebilmesi ve kamu harcamalarının yapabilmesi için finansal kaynaklara ihtiyaç vardır. Devlet egemenliğinin mali alandaki görünümü niteliğinde olan ve devletin mali egemenliğinin bir aracı olan vergilendirme yetkisi, devletin vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücünün temsili niteliğindedir. Hukuksal temele dayanan ve hukuksal yaptırımlarla toplanması sağlanan bir yükümlülük olan verginin, devletin ihtiyaçları ve bireyin özgürlükleri arasında hassas bir noktada bulunması bazı hukuksal güvencelerle donatılmasını gerekli kılmaktadır. Bu itibarla sosyal hukuk devletinin bir koşulu niteliğinde olan vergilendirme yetkisinin, vergi kanunlarına ve belirli anayasal ilkelere bağlı olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergilendirme yetkisi, devletin vergi toplama, belli kesimlere muafiyet, istisnalar tanıma ve yeni vergiler koyma konusunda sınırlarını içermektedir. Vergilendirme yetkisi doğrudan yasama organı tarafından yerine getirilmektedir ancak verginin değişen ekonomik koşullar nedeniyle hızla karar almayı gerektirecek ekonomi politikasının bir aracı niteliğinde olması sebebiyle, yasama organı tarafından yürütme organına sınırlandırılmış bazı yetkiler verilmesi zorunluluğu doğmuştur.

Çalışmanın konularından birini oluşturan vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkiler, yürütme organı tarafından gerçekleştirilen işlemlerin vergi hukuku alanında düzenleme alanı itibariyle yarattığı etkiler bakımından önem taşımaktadır. Bu noktada mükellefleri de yakından ilgilendiren, söz konusu düzenlemelerin yargısal denetimi de vergisel adaletin sağlanması ve sonuçta hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesi bakımından, bu düzenlemelerin yargısal denetimi büyük önem taşımaktadır.

Çalışmada, “Vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkiler ve yargısal denetim” konusu, ilk bölümde yürütme organının yapısal özellikleri, kökeni,

tarihsel gelişimi, vergisel alandaki yetkilerinin hukuki dayanakları ve vergisel alandaki düzenleyici işlemleri kapsamında incelenmiştir. İkinci bölümde, vergilendirme yetkisinin temeli üzerinde durulmuş olup, anayasal ilkeler bağlamında vergilendirme yetkisi irdelenerek yürütme organı nezdinde Bakanlar Kuruluna tanınan vergilendirme alanındaki yetkilerin olağan dönem/olağanüstü dönem yetkileri, bu yetkilerin kullanım sınırları ve mukayeseli hukuktaki görünümüleri açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümde ise, 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi yürütme organı sıfatıyla Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında verilen yetkilerin yargısal denetimi konusu incelenmiştir. Bu kapsamda Bakanlar Kurulunun vergilendirme alanında yaptığı işlemler, “düzenleyici idari işlemler” olarak kabul edilen, norm koyabilen ve çerçevesi kanunla belirlenmiş alanda teknik düzenleme yapabilen işlemler olarak değerlendirilmiştir. Buradan hareketle Bakanlar Kurulunca çıkarılan düzenleyici işlemlerin yargısal denetimi, aslında idari işlemlerin yasallık ilkesine uygunluğun bağımsız mahkemelerce denetlenmesidir. Bireyin hak ve özgürlüklerinin devlete karşı korunması adına ve dolayısıyla yürütme organı tarafından düzenlenen idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması, bu işlemlerin keyfi ve hukuka aykırı şekilde düzenlenmesini önleme amacı gütmektedir. Çalışmada yargısal denetimin gereği üzerinde durulduktan sonra yürütme organının vergisel işlemlerinde yargısal denetim sınırları ve Bakanlar Kurulunun düzenleyici işlemlerinin olağan dönem/olağanüstü dönem bağlamında yargısal denetimi anlatılmıştır. Son bölümde 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanununun yürürlüğe girmesiyle Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş ve bu kapsamda yürütme organında meydana gelen değişiklikler anlatılmaya çalışılmıştır.

6771 sayılı Anayasa değişikliği kanunu ile 9 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe giren yeni düzenlemede Cumhurbaşkanı tek başına yürütme yetkisinin sahibidir ve yürütme organının karar organıdır. Yeni düzenleme ile yürütme organından “Bakanlar Kurulu” ve “Başbakan” ifadeleri kaldırıldığı gibi yürütme organı tarafından çıkarılan düzenleyici işlemlerden “kanun hükmünde kararname” ve “tüzük” de kaldırılarak yerini Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine bırakmıştır. Dolayısıyla yeni düzenleme ile vergilendirme alanında yapılan işlemleri yürütme organı sıfatıyla Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanlığı karar ve kararnameleriyle yerine getirmektedir. Üçüncü bölümde

6771 sayılı düzenleme ile gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin hukuk sistemindeki yansımaları üzerinde durulmuştur. Ancak çalışmada araştırma konusu olarak, 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi düzenlemeler üzerinden anlatılmış olup son bölümde yeni düzenlemede getirilen değişiklikler ve bunların sonuçları açıklanmaya çalışılmıştır. Zira, 2017 tarihli değişiklik ile yürütme organının kendisi olması sıfatıyla Cumhurbaşkanlığı karar ve kararnamelerinin, eski sistemdeki Bakanlar Kurulu kararları ve kanun hükmünde kararnamelerden farkları, hukuksal güçleri ve yargısal denetimleri incelenmiştir.

Çalışmanın çıkış noktası olarak yürütme organı ve düzenleyici işlem yapma yetkisine haiz olan Bakanlar Kurulunun kavramsal tanımları üzerinde durmak yerinde olacaktır. Yürütme organı, yasama organı tarafından konulan kanunlar ve kurallar çerçevesinde ülkenin idaresi ile görevli icra organıdır. 6771 sayılı değişiklik öncesi itibariyle incelediğimizde Bakanlar Kurulu, yürütme organının bir bölümünü oluşturmakta ve esas itibariyle yasalara ve Anayasaya uygun olarak hareket eden, kamu düzeninin korunmasını amaçlayan bir unsurdur. Bakanlar Kurulu, Anayasada ve kanunlarda yer alan görevlerini birel işlemler ve düzenleyici işlemler ile ifa etmektedir. Vergilendirme alanında yapılan düzenleyici işlemler, Bakanlar Kurulu kararları, tüzük, kanun hükmünde kararnamelerdir. Ancak Bakanlar Kurulu düzenleyici işlemlerle vergilendirme alanında işlem yapma yetkisini Anayasadan almaktadır. Şöyle ki, 1982 Anayasasının 2. ve 7. maddelerini birlikte değerlendirdiğimizde yani, sosyal hukuk devleti olma ve yasama yetkisinin devrinin mümkün olmaması sebebiyle kanunen düzenlenmiş konularda, genel ve sınırsız düzenleme yetkisi yürütme organına verilememektedir. Bu bakımdan, yürütme yetkisine, sınırlandırılmış yetki ya da bağlı yetki de denebilir. Yürütme organına, yasalar ile düzenlenmemiş alanda genel ve soyut nitelikli kural koyma yetkisi tanınmaz.

Vergileme alanında asli yetkili organ yasama organı olmasına rağmen düzenleyici işlem yapma yetkisi, temelde yasallık ilkesine tabi kalınarak, anayasal sınırlar ve kanunun çizdiği sınırlar içinde yürütme organına verilmiştir. Vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının temel şartı, bunların ancak yasa ile düzenlenmesidir. Buradan çıkarılan sonuç; yargı ve yürütme organlarının vergilendirme

alanında yetkisiz olduğudur. Vergilendirme yetkisinin yasaya bağlanmasındaki ana amaç, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin doğrudan vergilendirme ile ilişkili olduğundan yükümlülere karşı güvence sağlamaktır. Ancak vergilendirme alanında yasama organı tarafından yürütme organına sınırlandırılmış yetki tanınması, değişen ve gelişen ekonomik hayatın dinamiklerine uyum sağlamak amacıyla olağanüstü halin hariç tutulduğu dönemlerde, vergilendirme alanındaki yetkileri yasa ile sınırlandırılmış biçimde yürütme organına vermesini gerekli kılmıştır. Bu bakımdan yürütme organı, vergileri kısa vadeli ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanması ve hızlı değişen durumlara karşı aksiyon alınabilmesi açısından anayasal ve yasa ile sınırlandırılmış bile olsa vergilendirme yetkisine sahip olması bir gereklilik halini almıştır. Bilindiği üzere gelişim gösteren demokrasilerde güçler ayrılığı ilkesi zamanla yumuşatılmış ve özellikle yürütme organı lehine sonuçlar doğurmuştur. Yürütme organının siyasal bakımdan yasama organına karşı sorumlu olması ve yasama organının da vergi yükümlülerine karşı yani seçmenlere karşı sorumlu olması sonucu, yürütme organının dolaylı da olsa vergi yükümlülerini temsil etmesi bakımından denilebilir ki, yürütme organına vergilendirme yetkisinin devredilmesi konusu günümüz demokrasi anlayışına ters düşmeyen bir anlayış olmanın yanı sıra, vergi politikalarının belirlenmesinde ve değişen ekonomik koşullara karşı gerekli esnekliği sağlaması açısından da yerinde bir uygulama olarak kabul edilebilir.

Bu kapsamda, 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasında kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin düzenlemeler yapma yetkisi verilebilmekteydi. Burada, Anayasanın yasallık ilkesini yumuşatarak verginin temel öğelerinin dışında düzenleme yapma yetkisi verdiğini görüyoruz. Nitekim bu yetki sınırlı bir yetki olup yalnızca muaflık, istisna, indirim ve oranlar kapsamındadır. Bu yetki temelde yasallık ilkesine bağlı kalmakla birlikte, kanun çerçevesinde yürütmeye uygulayabileceği bir takdir alanı bıraktığı görülmektedir. Aynı zamanda yasama tarafından verilen bu yetki Anayasanın 7. maddesinde düzenlenen kanunla düzenleme ve yasama yetkisinin devredilemezliği ilkelerinin istisnası niteliğindedir. Yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkisi, vergilendirme ile ilgili temel kurallar koyma olmayıp, kanun tarafından çerçevesi

çizilen sorumluluğun uygulanmasına ait koşullu değiştirici düzenlemeler ve ayrıntılardır. Bu düzenlemeleri 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi Bakanlar Kurulu yerine getirirken 6771 sayılı Anayasa değişikliği sonrası Cumhurbaşkanı yürütme yetkisine ilişkin her konuyu ilk elden Cumhurbaşkanlığı karar ve kararnamesi ile yerine getirebilecektir. 2017 Anayasa değişikliğiyle benimsenen yeni hükümet sisteminin yürürlüğe girmesiyle birlikte, yürütme sadece Cumhurbaşkanından oluşmaktadır. Bu bakımdan vergilendirme alanında Anayasanın 73/4. hükmü ile ilgili düzenleme yapma yetkisi tek başına Cumhurbaşkanına verilmiştir.

Aynı şekilde vergi alanında yürütmenin Anayasadan kaynaklanan diğer bir düzenleyici işlemi de dış ticaretle ilgili konuları kapsayan ve Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen işlemlerdir. Eski düzenlemeye göre Bakanlar Kurulu, yeni düzenlemeye göre Cumhurbaşkanı tarafından yapılan vergisel düzenleyici işlemler Anayasanın 13. maddesi gereği sınırlandırmanın yalnızca kanunla yapılacağını belirtmiş ve yürütme organına, yapacağı vergisel düzenleyici işlemlerde temel hak ve özgürlüklere müdahale yasağını beraberinde getirmiştir. Kuşkusuz ki bu düzenlemenin yapılışındaki amaç, dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği esnekliği ve sürati kazandırmaktır ancak bu yetki 73/4'e göre daha geniştir şöyle ki, vergilendirmede yasallık ilkesini biraz zorlasa da, dış ticaretin düzenlenmesi konusunda sınırlandırılmış bir biçimde, tüm unsurlarıyla birlikte ve üstelik süre sınırlaması bulunmadan kanunla, Bakanlar Kuruluna/Cumhurbaşkanına verilen bir yetkidir. Bu bakımdan denebilir ki, Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı, Anayasaya uygun olmak üzere dış ticaret konusunda genel esasları, sınırları, temel yönleri, içeriği ve ayrıntıları tümüyle düzenlemeye yetkili kılınmıştır. Yani bu tür düzenlemeler fonksiyonel açıdan yasama işlemi olarak değerlendirilmektedir ve 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile tek başına Cumhurbaşkanınca bu alanda işlem yapılabilecektir.

Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73/4. maddesi ile tanınan yetkiler konu yönünden ve kapsam yönünden sınırlandırılmıştır. Buna göre Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler ancak muaflık, istisna, indirimler ve oranlar konusunda kanunun belirlediği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesi mümkündür. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi bazı vergilerde oranları sifıra kadar indirmeye ya da oranları on katına kadar

çıkarmaya yetkilidir. Vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi, Anayasanın 73/3. maddesine aykırı olduğu öne sürülmüştür çünkü, bir verginin sıfır oranlı olması o verginin hukuken devam ettiği sürece uygulamada vergi alınamaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak bu durum verginin ortadan kalktığını da göstermez zira, yürütme organı tarafından ekonomik şartların gereklerine göre istenildiği zaman bu vergi oranlarının kanunla belirlenen düzeye tekrar çıkarılabileceği ve hatta on katına kadar arttırılabileceği imkanını da vermektedir.

Esas olarak yürütme organına verilen yetkiler bakımından Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrasında dış ticaretin gerektirdiği süratte ve esneklikte mali alanda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kuruluna/Cumhurbaşkanına Anayasadan kaynaklanan bir yetki ile sadece dış ticaret işlemleri üzerine ilave mali yükümlülük getirmek yetkisi verilmiştir ancak bu yetki dış ticaretin ülke ekonomisinin yararı amacı gütmeye şartı ile verilmiştir. Bu maddede düzenlenen ek mali yükümlülük kavramı, Anayasanın 73. maddesinde belirtilen sınırlı düzenleme yetkisinden farklıdır. Burada Bakanlar Kuruluna/Cumhurbaşkanına kanun koyucu gibi hareket edebilecek bir yetki ile verginin temel öğelerini içeren bir mali yükümlülük koyabilmeyi imkanı kılan bir yetki verdiği görülmektedir. Bu durum da Anayasanın 73/3. maddesinde yer alan yasallık ilkesine aykırı olacağından Bakanlar Kuruluna/Cumhurbaşkanına çerçeve kanun verilmektedir.

Yürütmeye ilişkin yapılan düzenlemelere 1961 Anayasası, 1982 Anayasası ve 2017 değişikliği bağlamında bakıldığında güçler ayrılığı ilkesi kapsamında giderek yürütme organı lehine değiştiği gözlemlendiği gibi Cumhurbaşkanının güçlendirilmesi ve etkinliğinin arttığı gözlemlenmektedir. 82 Anayasası 61 Anayasasından farklı olarak yürütme erkini sadece 'görev' olarak değil, aynı zamanda 'yetki' niteliği de kazandırmıştır. 2017 Anayasa değişikliği ile yürütme erki Cumhurbaşkanına bağlanmıştır. Yapılan Anayasa değişikliklerine bütüncül olarak bakıldığında, yasama organı karşısında yürütme organının giderek daha bağımsız hale geldiğini görmekteyiz.

Yürütme organı vergilendirme alanında, Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddelerine dayanarak çıkardığı düzenleyici işlemler, Danıştay tarafından hukukilik denetimine tabi tutulmaktadır ve Cumhurbaşkanı kararları için ilk derece mahkemesidir.

Ancak yürütme organı tarafından çıkarılan düzenleyici işlemlere dayanarak oluşan bireysel işlemler ise ilk derece idari yargı mercilerince denetlenmektedir. Vergi alanında bireysel işlemlerle birlikte düzenleyici işlemin de iptali talep edilirse Danıştay tarafından yargısal denetimi sağlanır. Kısacası 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi vergilendirme alanında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ve tüzükler hukukilik bağlamında Danıştay tarafından denetlenmekteydi ayrıca, 21 Ocak 2017 tarih 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile Bakanlar Kurulu ve Başbakan kaldırılmış ve bunlara ait olan yetkiler Cumhurbaşkanına verilmiş olup vergilendirme alanında Cumhurbaşkanınca Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddelerine dayanarak çıkardığı düzenleyici işlemler de aynı şekilde yargısal denetimi Danıştay tarafından yapılacaktır. Zira 2017 değişikliği ile Anayasanın 104. maddesinde “*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz*” hükmü yer almaktadır. Yani uygulamada adsız düzenleyici işlemler olarak kabul edilen karar, tebliğ, sirküler gibi birçok işlem türü için, yapılan Anayasa değişikliğinde de yerini almıştır. O halde yeni Anayasa değişikliği ile, Cumhurbaşkanı Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddeleri kapsamında yaptığı düzenleyici işlemler de aynı şekilde Cumhurbaşkanlığı kararı olarak düzenlenecektir ve Danıştay’ın yargısal denetimine tabi tutulacaktır. Anayasanın 73. maddesine göre vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur bu durumda münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken konularda Cumhurbaşkanlığı kararnameleri düzenlenemez ve vergilendirme yetkisi bağlamında Cumhurbaşkanına doğrudan düzenleme yetkisi verilmediğini görüyoruz. Münhasıran kanunla düzenlenen alanlarda örneğin; temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması gibi durumlarda Cumhurbaşkanlığı kararnameleri çıkarılamayacaktır. Ancak çerçevesi kanunlarla çizilmiş ve temel ilkeleri belirlenmiş alanlarda yürütme organına düzenleme yetkisi verilmiştir.

Yürütme organı tarafından çıkarılan düzenleyici işlemlerden olan Kanun Hükmünde Kararnameler yerini kısmen de olsa 9 Temmuz 2018’den sonra Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine bırakmıştır. Burada üzerinde durulması gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Şöyle ki, olağan dönemde çıkarılan KHK’ler TBMM’nden alınan yetki kanunu ile Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılmakta ancak vatandaşların

temel haklar ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevleri konularını kapsamamaktaydı. 6771 sayılı kanunla birlikte KHK'ler yerini Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine bırakmıştır. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin hukuki gücüne ilişkin olarak şunları söyleyebiliriz; normlar hiyerarşisi bakımından KHK'ler kanun hükmünde olduğundan kanunlarla aynı seviyede bulunurken, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri normlar hiyerarşisinde kanundan alt seviyede bulunmaktadır. Bu bakımdan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile KHK arasında bir çatışma var ise, KHK hükümleri geçerli olacaktır. Ancak Olağanüstü hallerde çıkarılacak olan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri arasında da hiyerarşik açıdan kanunlar ile olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri arasındaki gibi bir statü farkı vardır. Olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri kanun gücündedir. 6771 sayılı değişiklik ile yeniden düzenlenen Cumhurbaşkanlığı kararnameleri konusunu “yetki kanunu” bağlamında değerlendirirsek; Cumhurbaşkanlığı kararnameleri herhangi bir yetki kanununa dayandırılmadan çıkarılmakta olduğu gibi yürürlüğe girdikten sonra da TBMM onayından geçirilmemektedir. Bu durum yürütme organı olan Cumhurbaşkanına verilen yetki genişliği olarak yorumlanabilse de bir başka açıdan bakıldığında yürütme organı bağlamında Cumhurbaşkanının sahip olduğu yetki alanının daralma eğilimi gösterdiğini de şu şekilde ifade edebiliriz; Anayasada Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Anayasanın 104/17 fıkrasınca kanunla açıkça düzenlenen bir konuda kararname çıkarılamayacağı gibi hiyerarşik bakımdan da kanunun üstünlüğü kabul edilerek bu kararnamelerle kanunda herhangi bir düzenleme ya da değişiklik yapılamayacağı da kabul edilmiştir. Ayrıca, Anayasanın ikinci kısmının birinci, ikinci ve dördüncü bölümleri dışında kalan ve kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnameleri düzenlenememekte iken, 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesinde, aynı alanda yani kanunla düzenlenmesi gereken alanlarda da yetki kanununa dayandırılarak KHK'lerle düzenleme yapılabiliyordu. Yetki kanununa dayandırılarak çıkarılan KHK'ler ile kanunlarda değişiklik yapılabildiği için KHK'ler için yetki kanununa gereksinim duyulmuştur ancak yukarıda da ifade edildiği gibi Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kanunlarda herhangi bir düzenleme ve değişiklik yapılamayacağından yetki kanununa da gereksinim duyulmadığı ve KHK'lara göre etkinliğinin daha az olduğu ve işlevsiz olduğu söylenebilir.

Yürütme organının kanun gücünde düzenleme yapma yetkisinin değişimine KHK'lerden Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine geçiş sürecini bir Anayasa Mahkemesi kararıyla incelemek yerinde olacaktır. Anayasa Mahkemesinin 2011/60 Esas sayılı kararında¹²⁹⁴, KHK düzenlenmesine ilişkin, “zorunluluk, ivedilik ve önemlilik” koşullarına bağlı olarak oluşturulan içtihat bu kararla değişikliğe uğrayarak KHK çıkarmak için gerekli olan koşulların varlığı artık aranmamış ve Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisi konusunun esnetilerek geniş bir yetkiye dönüştüğü görülmüştür. Eski düzenlemede kanaatimizce, KHK'ler her ne kadar yetki kanununa dayandırılarak çıkartılsa da, bu KHK'lerin yukarıda ifade edilen özel şartları sağlamadan çıkartılabiliyor olması Bakanlar Kurulunun bu alanda esnetilmiş bir yetkiye haiz olduğunu göstermektedir. Buna karşın yeni düzenlemede ise, Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen alanlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin çıkartılamayacak olması, yürütme organı olan Cumhurbaşkanının, yetki alanının kanunlarda düzenlenen alanlarla sınırlandırıldığını söyleyebiliriz. Zaten Anayasanın 104/17. fıkrasındaki düzenlemelerde görülüyor ki, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri KHK'ler gibi kanun gücünde değildir ve konu fıkradaki yürütme yetkisine ilişkin konuların sınırlandırılması ve kanunun hiyerarşik olarak üstünlüğünün vurgusu ile bu işlemlerin yasa gücünde olmayacağını ifade etmektedir. KHK'lerin kaldırılmasını yürütme organına verilen yetkiler bağlamında değerlendirecek olursak, yasama organı tarafından verilen yetki kanunu ile işlem yapan yürütme organının artık yasama işlemi yapmasının istenmediği şeklinde bir sonuca varabiliriz.

Denetim unsurları açısından Cumhurbaşkanlığı kararnameleri de KHK'ler gibi Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir. Sonuç olarak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri KHK'lerin yerini alsa da tam olarak KHK'lerin hukuki gücünü taşımadığı gibi Anayasada kanunla düzenleme yapabilecek konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin düzenlenemeyecek olması, KHK'lerin uygulama alanının Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine göre daha geniş olduğunu gözler önüne sermektedir.

Olağanüstü hallerde vergilendirme alanında yürütme organına verilen yetkileri kısaca şu şekilde ifade edebiliriz; 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesi, yürütme

¹²⁹⁴ Anayasa Mahkemesi, K: 2011/147, E:2011/60, RG: 15.12.2011 <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/80fe1a2c-8c3d-4d22-b330-2d9f8489177c?excludeGereke=False& wordsOnly=False> (05.01.2019)

organına Anayasanın 121. ve 122. maddeleri kapsamında OHAL'in gerekli kıldığı konularda olmak üzere KHK çıkarma yetkisi verilmişti. Bu maddelerden hareketle, yürütme organı vergilendirme alanında olağanüstü hallerde geçerli olmak kaydıyla geniş yetkilere sahip olmuştu. Şöyle ki, Anayasanın mülga 121. maddesinde; tabi afet ve ağır ekonomik bunalım nedeniyle OHAL ilan edilmesi halinde, vatandaşlar için para, mal ve çalışma yükümlülüğü getirebileceği hüküm altına alınırken aynı zamanda Anayasanın 15. maddesindeki geçen koşullar ve ilkeler doğrultusunda kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştı. Anayasanın 122. maddesinde düzenlenen sıkıyönetim halinde, kişilerin hürriyetlerinin kısıtlanabileceği ve hatta durdurulabileceği hallerde yani savaş ve savaşı gerektiren durumlarda vatandaşlar için yükümlülükler getirilebileceği hüküm altına alınmıştı. Bu hükümden hareketle, savaş ve seferberlik koşullarında olmak kaydıyla mali yükümlülükleri de kapsayacak şekilde her çeşit yükümlülüğü belirleyebilecek biçimde Bakanlar Kuruluna yetki verilmişti. Vergi yükümlülükleri bakımından Anayasanın 121. ve 122. maddelerini bir arada değerlendirecek olursak, olağanüstü hal ve sıkıyönetim ilanı halinde, bireylere mali yükümlülükler yüklenebilmesinin ve bireylerin ekonomik durumuna ilişkin temel hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılmasının yani konumuz bağlamında vergi ve benzeri mali yükümlülükler koyulabilmesi için bu alanlarda önceden yasal düzenlemelerin belirlenerek yapılmış olması gerekmektedir. Normal şartlarda vergilendirme yetkisi yasama organı tarafından anayasal ilkelere bağlı olmak koşuluyla çıkarılan yasalarla kullanılan bir yetkidir. OHAL yönetiminde hızlı, etkin ve çabuk karar alınması gerekli olduğu hallerde kanun çıkarma işleminin zaman alması nedeniyle yürütme organına KHK adıyla düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmişti. Bu yetki ile bir anlamda sadece yasalarla düzenlenebilecek olan tüm yetki ve olanakları, yürütme organı KHK'lerle düzenleyebilecekti. Ancak Anayasada OHAL ve sıkıyönetim hallerinde bireylere sadece yükümlülükler getirilebileceği belirtilmiş olup bu yükümlülüklerin unsurları ve türleri gibi ayrıntılara yer verilmemişti. OHAL ve sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda ve OHAL süresince geçerli olmak üzere KHK çıkarılabilmekteydi.

6771 sayılı Anayasa değişikliği ile olağanüstü hal yönetimi kalmış fakat sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali kaldırılmıştır. Yeni düzenlemede yapılan diğer

değişikliklerden biri de, KHK'lerin kaldırılarak yerini Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin almasıdır. OHAL'de çıkarılan KHK'lerin yerini de olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri almıştır. Cumhurbaşkanı TBMM'nden yetki kanunuyla yetki almasına gerek olmadan bu yetkisini doğrudan Anayasadan almaktadır. Genel olarak OHAL KHK'leri ile başta konu bakımından olmak üzere, yetki kanununa gerek olmadan çıkarılabilmeleri bakımından, Anayasanın ikinci kısmının, birinci, ikinci ve dördüncü bölümünde bulunan hak ve ödevler konusunda düzenleme yapabilmeleri açısından, kanun hükmünde olmaları bakımından ve yargısal denetim dışında tutulmaları bakımından benzerlikleri bulunmaktadır. Ancak yapılan yeni düzenleme ile temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından önemli ve ileri düzeyde olarak kabul edebileceğimiz bir düzenleme yapılmıştır. Şöyle ki; OHAL Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, TBMM'nin savaş ve mücbir sebeplerle toplanamaması hali hariç olmak üzere; üç ay içinde TBMM'nde görüşülerek karara bağlanamaması durumunda kendiliğinden yürürlükten kalkacaktır. Bu düzenleme ile, hem üç ay gibi kısa bir süre içinde meclis tarafından görüşülüp karara bağlanan kararnamelerin yargısal denetim yolunun önü açılmış oldu hem de temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından yasama organınca hızlıca görüşülerek karara bağlanması sağlanmış oldu. Böylece, OHAL döneminde yürütme organı tarafından vergi ve mali yükümlülükler doğurabilecek kararnamelerin en geç üç ay içinde asli düzenleyicisi olan Meclisçe karara bağlanarak kanun niteliği kazanıp Anayasa Mahkemesince yargısal denetim yolunun açılmasının hukuk devleti ilkesi açısından olumlu bir adım olduğunu söyleyebiliriz.

Sonuç olarak, olağanüstü hallerde çıkartılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenememesi durumu eski düzenlemedeki olağanüstü hal KHK'leri için de geçerliydi. Eski dönem KHK'leri Meclise sunuldukları günden sonra görüşülüp karara bağlanmalarına yönelik anayasal düzeyde bir süre sınırlamasına tabi tutulmamıştı. Fakat Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde üç aylık bir süre sınırına tabi tutularak TBMM tarafından yapılacak olan siyasal denetimi hızlandırmak amacı güdülmüştür. Meclis tarafından kanunlaşan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi artık Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabi olacağı kuşkusuzdur. Kısacası Olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı

kararnamelerinin denetlenememesi sadece çıkarıldıkları gün ile TBMM tarafından onaylanacakları süre kapsamı için geçerlidir zira bu süre en fazla üç aydır.

Yürütme organı, 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanununun yürürlüğe girmesiyle yapısal olarak değişikliğe uğramıştır. Keza, 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu, hükümet sistemine ilişkin köklü değişiklikleri de beraberinde getirerek 2017 değişikliği ile parlamenter hükümet sisteminden çıkılarak ‘‘Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi’’ne geçilmiştir. Yürütme organının kendisi olması sıfatı ile Cumhurbaşkanı, yasama ve yargı organı karşısında güçlenmiştir zira bu g, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle yasal olarak doğrudan Anayasadan kaynaklanan ve asli düzenleme yapma olanağından kaynaklanmaktadır. Eski düzenlemede Bakanlar Kuruluna verilen KHK ıkarma yetkisi gibi düşünülebilen bu yetki yeni düzenleme ile Cumhurbaşkanına verilmiştir ancak Cumhurbaşkanı, çıkartacağı kararnameleri eski sistemdeki yetki kanununa gerek görmeden ıkartabilecektir. Bu bakımdan değerlendirecek olursak Cumhurbaşkanlığı kararnamesi Cumhurbaşkanına verilen önemli ve etkili bir hukuki g olarak düşünülebilir. Ancak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin düzenlenebileceği alanlar ve konular bakımından sınırlamalarının genişletildiğini söyleyebiliriz bu durum hukuki g bakımından dikkate değer bir ereve çizildiğini göstermektedir. Konu bakımından bunu şu şekilde ifade edebiliriz, Anayasada açıkça Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin düzenlenemeyeceği konuların dışında, Anayasanın kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, normlar hiyerarşisi kapsamında değerlendirilirse, kanunun üstünlüğünü kabul etmiştir yani, kanun altı seviyede bulunmaktadır ayrıca hukuki g açısından, KHK’lere göre sınırlandırıldığı da görünmektedir.

Olağanüstü yönetim durumları bir kenara bırakılmak kaydıyla, yürütme organına verilen verginin yasallığı ilkesinin bir istisnası niteliğinde olan vergilendirme yetkisi hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerine uygun olarak kullanılması gerekmektedir. Eski düzenlemede Bakanlar Kuruluna, yeni düzenlemede Cumhurbaşkanına verilen vergilendirme yetkisi, verginin yasallığı ilkesinin bir istisnası olması nedeniyle yetki veren yasada ve bu yasadaki hareketle çıkarılan düzenleyici

işlemlerde bulunan hükümler açık bir şekilde yasada bulunması gerektiği gibi, vergi hukuku ilkeleri kapsamında da dar yorumlanması gerekmektedir. Zira ölçüsüz ve keyfi vergi uygulamalarına neden olunabilir.

Son olarak, Anayasanın 73/4. fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetkinin Anayasa Mahkemelerince geniş yorumlanmaması gerekmektedir ayrıca yürütme organının takdir yetkisinin Danıştay tarafından denetimi konusunda, konu düzenlemenin yasal ve Anayasal sınırlara uygunluğu açısından sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesi temel alınmaktadır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akad, Mehmet ve Bihterin Vural Dinçkol. **Genel Kamu Hukuku**. 3. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2004.
- Akad, Mehmet ve Abdullah Dinçkol. **1982 Anayasası ve Anayasa Mahkemesi Kararları**. (Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında 5678 Sayılı Kanun), İstanbul: Der Yayınları, 2007.
- Akbulut, Emre. **Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi**. İstanbul: Beta Basım Yayın, 2013.
- Akgüner, Tayfun ve Kahraman Berk. **İdare Hukuku**. 8. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2017.
- Akın, İlhan. **Kamu Hukuku**. 2. Baskı, İstanbul: İ.Ü.H.F. (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi) Yayını, Fakülteler Matbaası, 1980.
- Akıncı, Müslüm. **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**. 7. Baskı, İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Akyılmaz, Bahtiyar. **İdare Hukuku**. Konya: Sayram Yayınları, 2003.
- Aldıkaçtı, Orhan. **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1960.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 1996.
- Armağan, Servet. **1961 Anayasası ve Bakanlar Kurulu**. İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2455, Hukuk Fakültesi No: 551, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.
- Armaoğlu, Fahir. **Siyasi Tarih 1789-1960**. 2. Baskı, A.Ü.S.B.F. (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi) Yayını, Ankara: Sevinç Matbaası, 1973.

- Arsel, İlhan. **Şeriat Devleti'nden Laik Cumhuriyet'e (Teokratik Devlet Anlayışından Demokratik Devlet Anlayışına)**. 5. Baskı, İstanbul: Kaynak Yayınları, 2004.
- Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**. Bursa: Marmara Kitap Merkezi Yayıncılık, 2012.
- Arslan, Süleyman. **Bakanlar Kurulunun İktisadi ve Mali Alandaki Görev ve Yetkileri**. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 204, Ankara: Şafak Matbaası, 1982.
- Arsava, Ayşe Füsün. **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 545, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1985.
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu. **Türkçe Sözlük**. 11. Baskı, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 2011.
- Atar, Yavuz. **Türk Anayasa Hukuku**. 12. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.
- Ayanoğlu, Taner. **Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına göre İdari Eylemin Tanımlanması**. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2004.
- Bağdatlı, Selahattin. **Hukuk Sözlüğü**. Genişletilmiş Yeni Basım, İstanbul: Derin Yayınları, 2012.
- Bahçeci, Barış. **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku**. C.1, Genel konular, A.Ü.S.B.F. (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi) Yayını, Ankara: A.Ü. Basımevi, 1972.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**. Afyon: A.K.Ü. (Afyon Kocatepe Üniversitesi) Yayını No: 8, 1997.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**. 47. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2019.
- Brownlee, W.Elliot. **Federal Taxation in America a Short History**. Cambridge: Santa Barbara Woodrow Wilson International Center And Cambridge University Press, 2005.
- Bullion, John. L., **A Great And Necessary Measure: George Grenville And The Genesis of The Stamp Act, 1763-1765**. University of Missouri Press, 1982.
- Bulut, Nihat. **Feodaliteden Küreselleşmeye Ekonomik İktidar Siyasal İktidar İlişkisi**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2003.

- Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**. 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağlayan, Ramazan. **İdari Yargılama Hukuku**. 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2015.
- Çakmak, Gazi. **Üniversite Öğrencileri için Hukuk Sözlüğü**. 2. Baskı, İstanbul: Umut Kitap Yayınları, 2016.
- Çam, Esat. **Devlet Sistemleri**. İstanbul: Der Yayınları, 1987.
- Çelik, Binnur Tüzün. **Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi)**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.
- Denizhan, Hüseyin. **Türk Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- Derdiman, R. Cengiz. **Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Türk Anayasa Düzeni**. İstanbul: Alfa Yayınları, 2006.
- Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982.
- Erkin, Gözde. **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- Erkut, Celal. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**. Ankara: Danıştay Matbaası, 1990.
- Eroğul, Cem. **Anatüzeğe Giriş (Anayasa Hukukuna Giriş)**. 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınları, 2007.
- Erdoğan, Mustafa. **Anayasa ve Özgürlük**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.
- Eroğul, Cem. **Çağdaş Devlet Düzenleri**. 4. Baskı, Ankara: İmaj Yayınları, 2005.
- Eroğlu, Hamza. **İdare Hukuku Dersleri: Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi**. Ankara: Sevinç Matbaası, 1974.
- Falay, Nihat. **Maliye Tarihi**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- Fendoğlu, Hasan Tahsin. **Anayasa Hukuku (Düzeltilmiş ve 2017 değişikliği yapılmış)**. 2. Baskı, Ankara: Yetkin yayınları, 2017.
- Feyzioğlu, Turhan. **Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Kazai Murakabesi (Yabancı Memleketlerde ve Türkiye’de)**. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınlarından No: 19-1, Ankara: Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, 1951.

- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gerek Şehnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005.
- Giritli İsmet, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku (İdare Kavramı-Hukuka Bağlı İdare-Takdir Yetkisi- Olağanüstü Durumlar-Türkiye'nin İdari Yapısı- Kamu Personel Yönetimi-Kamu Malları-Kolluk-Kamu Hizmeti- İdari İşlemler- İdari Sözleşmeler)**. 5. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2001.
- Giritli, İsmet, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk. **İdare Hukuku (İdare Kavramı-Hukuka Bağlı İdare-Takdir Yetkisi- Olağanüstü Durumlar-Türkiye'nin İdari Yapısı- Kamu Personel Yönetimi-Kamu Malları-Kolluk-Kamu Hizmeti- İdari İşlemler- İdari Sözleşmeler)**. 5. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2012.
- Gören, Zafer. **Anayasa Hukuku (T.C. Anayasası ve TBMM İçtüzüğü Eki İle)**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.
- Gözler, Kemal. **İdare hukuku**. C. 1, 2. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2009.
- Gözler, Kemal, **İdare Hukukuna Giriş**. 15. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2012.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**. 7. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2008.
- Gözler, Kemal. **Devletin Temel Teorisi**. Bursa: Ekin Yayınları, 2007.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Genel Esaslar**. C.1, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukuna Giriş (Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku)**. Bursa: Ekin Yayınları, 2013.
- Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**. 22. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2018.
- Gözler, Kemal. **Kanun Hükmünde Kararnemelerin Hukuki Rejimi**. Bursa: Ekin Yayınları, 2000.
- Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukukunun Genel Esasları (Ders Kitabı)**. 10. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2018.
- Gözler, Kemal. **Cumhurbaşkanı-Hükümet Çatışması (Cumhurbaşkanı Kararnemeleri İmzalamayı Reddedebilir mi?)**, Bursa: Ekin Yayınları, 2000.

- Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukuku Dersleri**. 20. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2018.
- Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukukuna Giriş**, 19. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2017.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Anayasa Hukuku, Anayasa Metni ve 11. Protokole göre hazırlanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**. 17. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Açıklamalı Türk Anayasaları 1876, 1921,1924,1961, 1982 yapıları, özellikleri ve yapılan değişiklikler**. 6. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetim Hukuku**. 2. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1987.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetsel Yargı**. 28. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009.
- Gözübüyük A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku C.1 Genel Esaslar**. 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku, C.2 İdari Yargılama Hukuku**. 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Güven Dinçer. **İdari Yargılama Usulü (Kanun-Açıklama-İçtihat)**. 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999.
- Gül, Cengiz. **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemlerinde Yürütme**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**. 11. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2017.
- Güneş, Turan. **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 191-173, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965.
- Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 2. Baskı, İstanbul: 12. Levha Yayınları, 2008.
- Güneş, Gülsen. **Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış**, Yayın Hazırlayan Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: **Vergi Hukuku**. İstanbul: Arıkan Basım Yayıncılık, 2006.
- Gürbüz, Reşit. **İdare Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Gürbüz, Yaşar. **Karşılaştırmalı Siyasal Sistemleri**. 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1987.

- Güriz, Adnan. **Amerika Birleşik Devletleri Bağımsızlık Demeci**. A.Ü.H.F. (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi) Yayını, Ankara: Güzel Sanatlar Matbaası, 1957.
- Hançerlioğlu, Orhan. **Türk Dili Sözlüğü**. İstanbul: Remzi Kitabevi Yayınları, 1992.
- Kaboğlu, İbrahim Ö. **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**. 4. Baskı, İstanbul: Legal Yayınları, 2009.
- Kalabalık, Halil. **İdari Yargılama Usulü Hukuku**. 10. Baskı, Konya: Sayram Yayınları, 2016.
- Kaneti, Selim. **Vergi hukuku**. 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Karakoç, Yusuf. **Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Karavelioğlu, Celal. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**. 9. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Kaya, Cemil. **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**. İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2011.
- Kaya, Meral. **Anayasa Yargısında İtiraz Yolunda İlk İnceleme**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2008.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. 18. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008.
- Kıratlı, Metin. **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu**. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi (A.Ü.S.B.F.) Yayınları, 1966.
- Kili, Suna. **Türk Devrim Tarihi**. 9. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2005.
- Kili, Suna. ve Gözübüyük, A. Şeref. **Türk Anayasa Metinleri**. 1. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006.
- Köküarı, İsmail. **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- Kubalı, Hüseyin Nail. **Anayasa Hukuku Dersleri: Genel Esaslar ve Siyasi Rejimler**. İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 1417, Hukuk Fakültesi No. 312, İstanbul: Kurtulmuş Matbaası, 1969.
- Kuyucak, Hazın Atıf. **Bütçe**. İ.Ü.İ.F. (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi) Yayını, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1952.

- Kuzu, Burhan. **Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler.** İstanbul: Tasvir Matbaası, 1985.
- McNeill, William H. **Dünya Tarihi.** Çeviren Alaeddin Şenel. 8. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi, 2004.
- Memiş, Emin. **Türkiye’de Anayasa Gelişimleri Eğrisi (1808-2011) Anayasa Hukuku Notları.** İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011.
- Methibay, Yaşar. **Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi.** Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.
- Metin, Yüksel. **Ölçülülük İlkesi: Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi.** Seçkin Yayınları, Ankara: 2002.
- Mutluer M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Bütçe Hukuku.** 3. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2011.
- Nohutçu, Ahmet. **Anayasa Hukuku.** Altın Seri 6. Baskı, Ankara: Savaş Yayın Evi, 2013.
- Odyakmaz, Zehra, Ümit Kaymak ve İsmail Ercan. **Anayasa Hukuku.** 16. Baskı, İstanbul: 12 Levha Yayıncılık, 2015.
- Odyakmaz, Zehra. **İdari Yargılama Usulü Açıklamalı 1994 Yılı Değişiklikleri.** Yayın Evi ve Basım Yılı Tespit Edilememiştir, (Bahçeşehir Üniversitesi Kütüphanesi)
- Oğurlu, Yücel. **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu.** Ankara: Seçkin Yayınları, 2003.
- Okandan, Recai G. **Umumi Amme Hukuku.** İ.Ü.H.F. (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi), Yayını, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1946.
- Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku.** 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019.
- Okşar, Mustafa. **Hükümet Sistemleri Önceki Anayasalar ve Özellikle 1982 Anayasası Çerçevesinde Bakanlar Kurulu.** Ankara: Yetkin Yayınları, 2013.
- Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukuku’nun Umumi Esasları.** C.2, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul: Hak Kitabevi, 1966.
- Ortaylı, İlber. **Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi.** 3. Baskı, Ankara: Cedit Neşriyat, 2008.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku.** Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 23. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.
- Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi.** Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.

- Özay, İlhan. **Günüşığında Yönetim**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004.
- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**. 15. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**. 18. Baskı, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.
- Özer, Atilla. **Batı Demokrasilerinde ve Türkiye’de Hükümetin Kuruluş Yöntemleri**. Ankara: A.İ.T.İ.A. (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi) Yayınları, 1981.
- Özer, Atilla. **Başkanlık Hükümeti Sistemi ve Bu Sistemin Türkiye Açısından Uygulanabilirliği**. 2. Baskı, Ankara: Irmak Yayınevi, 1998.
- Özer, Atilla. **Türk Anayasa Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.
- Öztürk, Namık Kemal. **Cumhurbaşkanı ve Parlamenter Sistem**. Ankara: Atilla Yayınları, 1999.
- Pakalın, Mehmet Ziya. **Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü**. Ankara: M.E.B. (Milli Eğitim Bakanlığı) Yayınları, 1993.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Der Yayınevi, 2009.
- Sağlam, Fazıl. **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 506, Ankara: S.B.F. (Siyasal Bilgiler Fakültesi) İnsan Hakları Merkezi Yayınları: 4, 1982.
- Sancakdar, Oğuz. **İdare Hukuku (Teorik Çalışma Kitabı)**. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2012.
- Sencer, Muzaffer. **Türkiye’nin Yönetim Yapısı**, İstanbul: Alan Yayıncılık, 1986.
- Seyitdanlıoğlu, Mehmet. **Tanzimat Devrinde Meclis-i Vela (1838-1868)**. Ankara: T.T.K. (Türk Tarih Kurumu) Yayınları, 1994.
- Sezginer, Murat. **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.
- Smith, Adam. **Ulusların Zenginliği**. Çeviren Ayşe Yunus ve Mehmet Bakırcı, İstanbul: Alan Yayıncılık, 1997.
- Soydan, Billur Yaltı. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**. İstanbul: İstanbul Beta Yayınları, 1995.
- Sönmez, Erdal ve Garip Ayaz. **Vergi Yargısı**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 1999.
- Söyler, Yasin. **Yeni Başkanlık Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

- Şakar, Müjdat. **1981 Anayasası ve Önceki Anayasası ve Önceki Anayasalar**. İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994.
- Şaylan, Gencay. **Çağdaş Siyasal Sistemler**. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No. 192, Ankara: Sevinç Matbaası, 1981.
- Şener, Esat. **Açıklamalı-Madde Atıflı Hukuk Sözlüğü**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2001.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Hukuku Genel Hükümler**. Bursa: Ekin Yayınları, 2006.
- Tanör, Bülent. **Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri**. 24. Baskı, İstanbul: Yapı kredi Yayınları, 2014.
- Tanör, Bülent. **İki Anayasa 1961-1982**. 4. Baskı, İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2012.
- Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**. 17. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Şubat 2018.
- Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**. 17. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2014.
- Türk, Ender. **1982 Anayasası'na göre Kanun Hükmünde Kararnameler ve Yargısal Denetimi**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2013.
- Tunç, Hasan, Faruk Bilir ve Bülent Yavuz. **Türk Anayasa Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş 6. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- Tunaya, Tarık Zafer. **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**. 5. Baskı, İstanbul: Ekin Yayınları, 1982.
- Turhan, Mehmet. **Hükümet Sistemleri ve 1982 Anayasası**. Diyarbakır: Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:9, 1989.
- Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**. 4. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000.
- Uslu, Ferhat. **Türk Anayasa Hukuku**. (16 Nisan 2017 Tarihindeki Halkoylamasıyla Kabul Edilen Anayasa Değişikliğine Göre), Ankara: Adalet Yayınevi, Haziran 2017.
- Üçok, Coşkun, Ahmet Mumcu ve Gülnihal Bozkurt. **Türk Hukuk Tarihi**. 10. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2002.
- Ülgen, Özen. **İptal ve İtiraz Başvuruları Bakımından Anayasa Yargısında İlk İnceleme**. İstanbul: Beta Yayınları, 2013.

- Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- Yaşar, Hasan Nuri. **İdare Hukuku**. 2. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2014.
- Yayla, Yıldızhan. **İdare Hukuku**. 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2009.
- Yelbaşı, Cengiz. **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**. (Yayın evi Belirtilmemiştir.) Ekim 2014.
- Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**. 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Yıldırım, Turan. **İdari Yargı**. 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2010.
- Yıldırım, Turan, Melikşah Yasin, Nur Karan, Eyüp Özdemir, Gül Üstün ve Okay Tekinsoy. **İdare Hukuku**. 4. Baskı, İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2012.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre. **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları, (Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme)**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Yokuş, Sevtap. **Türkiye’de Yürütme Erkinde Değişen Dengeler**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.
- Yüzbaşıoğlu, Necmi. **Anayasa El Kitabı**. İstanbul: Beta Yayınları, 2007.
- Yüzbaşıoğlu, Necmi. **1982 Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Türkiye’de kanun Hükmünde Kararnameler Rejimi**. İstanbul: Beta Yayınları, 1996.
- Yüzbaşıoğlu, Necmi. **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 703, 1993.

Makaleler

- Akıllıoğlu, Tekin. “Yönetmel Yargı ve Denetiminin Etkinliği”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.23, S.1, Mart-1990, ss.1-12.
- Akşın, Sina. “Sened-i İttifak İle Magna Carta’nın Karşılaştırılması”, *A.Ü.D.T.C.F.T.B.T.A.D. (Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi)*, C.16, S.27, 1-4 Temmuz 1992, ss. 115-123.
- Aktalay, Alptekin. “Bakanlar Kurulunun Düzenleyici İşlemleri ve Karar Alma Usulü”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.5, S.2, 2014, ss. 69-98.
- Aktan, Coşkun Can ve Ufuk Gencel. “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği ilkesinin İhlali”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.5, S.1, 2003, ss.1-22.
- Aktan, Coşkun Can. “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C.9, S.2, 2017, ss.100-116.
- Akyılmaz, Bahtiyar. “Milli Egemenlik Kavramının Gelişimi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.1-2, 1998, ss. 213-222.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara: 1981, ss. 67-87.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergilendirme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.33, Mayıs 1984, ss. 49-51.
- Arıkan, Zeynep. “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri/Yıl 1996/1997. ss. 269-282.
- Avcı, Mehmet Alpertunga. “Yasamanın Birincil Güçlü Silahı Bütçe Hakkı: Teorik Bir Yaklaşım”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.19, S.1, 2015, ss. 69-80.
- Başaran, Funda. “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.118, Temmuz 1998, ss. 114-133.
- Başaran, Funda. “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?” Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, **Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 13**, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, Temmuz 2000, ss. 87-102.
- Başpınar, Recep. “İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması”, **Danıştay Dergisi**, Yıl 1, S. 3, 1971, ss. 59-84.

- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Yasin Sezer. “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, A.K.Ü.İ.İ.B.F.D. (**Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**), C. 11, S.1, Temmuz 2000, ss. 157-172.
- Bozkurt, Gülnihal. “Osmanlı Devleti’nde Parlatonun Evrimi”; Milli Egemenlik ve Demokrasi Kurultayı, **TBMM Yayınları**, No. 77, Ankara: 1995, ss. 80-88.
- Boztepe, Mehmet. “2017 Yılı Anayasa Değişikliği Sonrası Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S.9, Bahar 2018, ss. 5-30.
- Can, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, S.145, 2004, ss. 37-96.
- Cilavdaroğlu Ahmet A. ve Birol Ekici. “Türkiye Büyük Millet Meclisinin Bütçe Hakkını Kullanabilme Kapasitesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.46, S.3, Eylül 2013, ss. 59-88.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.37, S. 1, 1980, ss. 129-151.
- Çağan, Nami. Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlatenter Kontrolü, Anayasa Yargısı, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, Ankara: 1986, ss. 199-224.
- Çağlar, Selda, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik - Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları** 227, Ankara Şubat 2015, ss. 25-139.
- Çağlayan, Ramazan. “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, A.Ü.E.H.F.D. (**Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**), C.7, S. 3-4, Aralık: 2015, ss. 171-208.
- Çelikleş, İlyas. “Vergi Mahremiyetinin Kapsamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, S.67, 1997, ss. 31-39,
- Çımat, Ali. “Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi- II”, **Vergi Raporu** S. 25, Ekim-Kasım 1996, ss. 42-53.
- Doğrusöz, A. Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.43, Mart İstanbul: 1985, ss. 66-76.
- Doğrusöz, A. Bumin. “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın** No:12, İstanbul: 2000, ss.135-160.

- Duran, Lütfi. “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 20, S. 4, Aralık: 1987. ss. 3-18.
- Duran, Lütfi. “İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular”, **Başbakanlık Basımevi**, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu 17-18 Ocak, Ankara: 1998, ss. 26-34.
- Egemen, Ali. ve Seher Talat. “414 Seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasasının 73’üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisi Kullanması Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.239, Temmuz: 2001, ss. 74-80.
- Erkin, Gözde. “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Temel İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 3, 2012, ss. 235-249.
- Esen, Selin. “2016 Anayasa Değişiklik Teklifinin Değerlendirilmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 4, 2016, ss. 45-73.
- Gedik Gülşen. “Amerikan Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, **Ankara Üniversitesi Yayınları** No. 243, C. 2, Ankara: 2009, ss. 1015-1032.
- Gerçek, Adnan. “Vergilendirme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl. 28, S.204, Eylül 2005, ss. 107-122.
- Gerçek, Adnan. ve Feride Bakar. “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance (IJPF)**, C.2, S.1, 2017, ss. 7-26.
- Güneş, Gülsen. “Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan, **Aybay Yayıncılık**, İstanbul: 1996, ss. 240-253.
- Güneş, Gülsen. “Yeni Binyıl Türkiye’inde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof.Dr. Arif Nemli’ ye Armağan, 39. Seri, 2000/2001, **İstanbul Üniversitesi Yayın** No: 4286, İstanbul: 2001, ss. 71-86.
- İpek, Elif Ayşe Şahin. “Bütçe Hakkının Kullanılması Bakımından TBMM’nin Bütçe Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi”, **Maliye Finans Yazıları Dergisi**, Sayı 107, 2017, ss. 69-108.
- İpek, Nilgün. “Vergilendirmede Kamu Yararı – Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Yaklaşımları, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu:149. Yıl, **Danıştay Yayınları** No:93, 11 Mayıs, Ankara: 2017, ss. 172-223.
- Kaboğlu, İbrahim Ö. “Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi”, İnsan Hakları Yıllığı, C. 12, **TODAİE**, Ankara 1990, ss. 139-166.

- Kalabalık, Halil. “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.1, Ankara: 1997, ss. 1-38.
- Karabulut, Şahnaz Gencay. “Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu, **Danıştay Tasnif ve Yayınları**, No: 71, Ankara: 2004, ss. 117-132.
- Karahanoğulları, Onur. “İngiliz Hukukunda İkincil Yasama,” *A.Ü.S.B.F.D. (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi)* C.50, S. 3, Prof. Dr. Turan Güneş’e Armağan, Ankara: 1995, ss. 211-230.
- Karakoç, İrem. “1876 Tarihli Kanun-ı Esasi’de Yürütme Organı”, *D.E.Ü.H.F.D. (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi)*, C.8, S.2, İzmir: 2006, ss. 115-150.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.15, Özel Sayı, 2013, (Basım Yılı: 2014) ss.1259-1308.
- Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı Sempozyumu, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, Ankara: 1996, ss. 249-373.
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *A.Ü.H.F.D. (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi)* Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, C. 36, S.1, Ankara: 1981, ss. 147-162.
- Kuzu, Burhan. “Parlamentar Rejimde Devlet Başkanının Konumu ve 1961-1982 Anayasalarında Durum”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 3, S. 1-4, İstanbul: 1991, ss. 37-86.
- Küçük, Adnan. “Yeni Anayasa Değişikliği ile Getirilmek İstenen Türkiye’ye Özgü Başkanlık Sistemi: Korkular, Algılar, Beklentiler”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Yıl: 22, S. 85, 2017, ss. 157-189.
- Metin, Yüksel. “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (SDÜHFD), C. 7, S.1, 2017, ss.1-74.
- Oytan, Muammer. “Yargılamanın, Yargılama Teknikleri ile Sınırlandırılması”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, (1-4 Mayıs 1990, Ankara), **Danıştay Yayınları**, No: 53, Ankara: 1991, ss. 139-149.
- Öden, Merih. “Anayasa Mahkemesi ve Olağanüstü Hal ve Sıkıyönetim Kanun Hükmünde Kararnemelerinin Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (A.Ü.H.F.D.), C. 58, S. 3, Ankara: 2009, ss. 659-691.

- Özbudun, Ergun. “İngiltere’de Parlamento Egemenliği Teorisi”, A.Ü.H.F.D. (**Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**), C. 25, S.1-2, Ankara: 1968, ss. 59-79.
- Özer, M. Akif. “Gelişmiş Ülkeler ve Yeni Kamu Yönetimi Düşüncesi”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl.78, S. 452, 2006, ss. 1-28.
- Özkol, Adil. “Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi”, A.Ü.H.F.D., (**Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**), C. 26, S. 3, Ankara: 1969, ss.131-148.
- Özman, M. Aydoğan. “Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 21, S.1, Ankara: 1964, ss. 53-97.
- Özpençe, Aylin İdikut ve Özay Özpençe. “Küreselleşen Dünyada Uluslararası Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi”, **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, C. 4, S. 1, Sakarya: 2007, ss. 1-21.
- Palamut, Mehmet E. “Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Hukuk”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl 25, C.15, S. 11, Kasım 1988, ss. 49-53.
- Palamut, Mehmet E. “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi”, **Türmob Yayınları**, Türkiye 17. Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs, No:185, Ankara: 2002, ss. 219-245.
- Sağlam, Fazıl. “Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları: Uygulamanın Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar”, **Anayasa Yargısı**, Cilt 1, Ankara: 1984, ss. 261-271.
- Saygılıoğlu, Nevzat. “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 5, S. 59, Temmuz 1986, ss. 57-63.
- Schmölders, G. “Alman Vergi Sistemi” (1), Çev. İ. Hakkı Ülkmen, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 8, S.1, 1953, ss. 111-127.
- Sencer, Muzaffer. “Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat Sonrası Siyasal ve Yönetimsel Gelişmeler”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, **Amme İdaresi Dergisi**, C.17, S.3, Eylül 1984, ss. 46-72.
- Sencer, Muzaffer. “Tanzimat’a Kadar Osmanlı Yönetim Sistemi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 17, S. 2, Haziran 1984, ss. 21-45.
- Soydan, Billur Yaltı. “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 119, Ağustos 1998, ss. 98-118.
- Şanver, Salih. “Vergi Ödevi”, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İ.Ü.İ.B.F, **Atatürk Kültür Merkezi Yayını**, Meteksan, 5-6-7 Şubat İstanbul: 1982, ss. 391-403.

- Şen, Mahmut. “İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Oğuz Kürşat Ünal’a Armağan, C.17, S.1-2, Ankara: 2013, ss. 1623-1642.
- Şenyüz, Doğan. “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, S. 83, Kasım 1999, ss. 19-23.
- Taşkan, Yusuf Ziya. “Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:38, S. 446, Ekim: 2018. ss. 6-13.
- Tavşancı, Aykut. “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 189, Haziran: 2004, ss. 148-156.
- TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri Parlamenter sistem** (Almanya, Güney Afrika, Hindistan, İtalya İngiltere, Japonya Örnekleri), TBMM Basımevi Ankara, Haziran: 2015.
- Tekbaş, Abdullah ve Ersan Öz. “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.178. Temmuz 2003, ss. 176-185.
- Tekbaş, Abdullah. “Türk Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararları”, **Türk İdare Dergisi**, S.437, Aralık 2002, ss. 39-79.
- Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel Sayı, 2010, Basım Yılı: 2012, ss.123-191.
- Tekbaş, Abdullah. **Türk Vergi Hukukunda Bakanlar Kurulu Kararlarının Yeri ve Önemi**, (Yüksek Lisans Tezi), 2001.
- Tetik, Ahmet Talha. “Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.25, S.2, 2017, ss. 249-276.
- Teziç, Erdoğan. “Batı demokrasilerinde Yürütme’nin Üstünlüğü ve Yeni Kuramlar Dengesi”. İ.H.İ.D. (**İdare Hukuku ve ilimleri Dergisi**) C.1, S.2, İstanbul: 1980, ss. 91-106.
- Teziç, Erdoğan. “Kanunların Anayasaya Uygunluğunun ‘Esas’ Açısından Denetimi”, **Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayını**, Ankara: 1986, ss. 21-38.
- Teziç, Erdoğan. “Yasama Yetkisi ve Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.5, S.1, 1972, ss. 3-15.

- Wiseman, H. V. **Magna Carta efsanesi**, Çeviren: Münci Kapani, A.Ü.H.F. (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi) Yayınları No: 210, 40. Yıl Armağanı, Türk Matbaası, Ankara: 1966, ss. 463-471.
- Yakar, Soner ve Tamer Budak. “Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: ‘Sıfır Oran’ ın Anlamı”, **Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.22, S.1, Adana: 2013, ss. 399-426.
- Yamaç, Müzehher. “İlk Anayasa (1876 Kanun-i Esasi)”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, C.3, S.5, 2014, ss. 54-68.
- Yereli, Ahmet Burçin ve Metin Meriç. “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Kullanımı”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, C.8, S.85, 1993, ss. 63-74.
- Yıldırım, Turan. “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C.23, S.2, 2017, ss.13-28.
- Yılmaz, Güneş ve Özgür Biyan. “Vergi Hukukunda bir Belirsizlik: ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, C.38, S.2, Aralık İstanbul: 2016, ss. 335-360.
- Yüksel, İsmail. “6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu’nun Ardından Kanun Yapma Yöntemi”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7, S.2, 2017, ss. 251-274.
- Yürekli, Sabahattin. “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.2, Aralık Ankara: 1997, ss. 281-292.

İnternet Kaynakları

- About America, **The constitution of the United States of America With Explanatory Notes Adapted From The World Book Encyclopedya**, 2004, s. 21-28, <https://usa.usembassy.de/etexts/gov/constitution.pdf> (04.09.2018)
- Arıkan, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, 1994, s.4, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, (09.05.2018)
- Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Cumhurbaşkanlığı teşkilatı hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Kararname Numarası: 1, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180710-1.pdf> (15.11.2018)
- Çağan, Nami. **Türk Anayasa Açısından Vergilendirme Yetkisi**, Anayasa Mahkemesi Yayın No: 4, Ankara, 1984, s.175 http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf (22.06.2018)
- Çelik, Nazlı Kübra. **İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**, s. 147 <http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/wpcontent/uploads/2015/10/2013-XVII-1.6.pdf> (21.06.2018)
- Dareste; Çeviren, Akbay, Muvaffak. **Amerika Birleşik Devletleri'nin Anayasa Tarihi**, 1950, s. 25, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/245/2174.pdf> (01.10.2018)
- Dinçkol, Hulusi Alphan. **İdari Yargı'da Hakimın Takdir Yetkisinin Denetlenmesi**, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, s.1573-1574 <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/528> (11.10.2018)
- Gönenç, Levent. http://www.tepav.org.tr/upload/files/1295967249-5.Yasalarin_Anayasaya_Uygunlugunun_Denetimi_ve_Anayasa_Yargisi.pdf (05.11.2018)
- Görür, Hamit. **İdari Yargı Denetiminin Kapsam ve Sınırları**, İzmir, 2010, s.28, <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/belgeler/makaleler/mesleki/%C4%B0DAR%C4%B0%20YARGI%20DENET%C4%B0M%C4%B0N%C4%B0N%20SINIRLARI.doc> (05.11.2018)
- Güran, Sait. **İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları**, s. 58, Sempozyum, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:77, 12 Mayıs 2008, Danıştay Matbaası, 2009, <file:///Users/nergiskaplan/Desktop/YARGI%20DENETI%CC%87MI%CC%87.pdf> (05.11.2018)

- Güran, Sait. **Yargı Denetiminin Kapsamı**, Danıştay'ın 117. Kuruluş Yılına Kutlama Sempozyumu'na sunulan bildiridir. (13-14 Mayıs 1985; Danıştay, Ankara), s. 35 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/95703> (09.10.2018)
- Karayalçın, Yaşar. **Hukukun Üstünlüğü (Kavram- Bazı Problemler)**, 1992, s. 203, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5205.pdf> (10.05.2018)
- Saygın, Engin. **Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz**, s. 67 <http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/tekmakale/2017-2/2.pdf> (20.05.2018)
- Saygılıoğlu, Nevzat. “**Anayasa'nın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları**”, Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu, Ankara, 11-12.05.2006, s.12. http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105203.pdf (10.06.2018)
- 2949 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun** <http://www.anayasa.gen.tr/2929sk.htm> (15.11.2018)
- Seçkin, Sinan. – Üstün, Gül. **İdari işlemlerde Takdir yetkisi ve Gerekçe İlkesi**, Mehmet Akif Aydın'a Armağan, s.517 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/273387> (12.10.2018)
- Tan, Turgut. **1982 Anayasası Yönünden Yürütme Görevi ve Yetkisinin Niteliği (Güçlü Devlet Ya Da Güçlü Yürütme)**, Anayasa Mahkemesi, s. 45 http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/turgut.pdf (22.06.2018)
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm> (22.06.2018)
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (Madde Gerekçeleri), TBMM, Ankara 2008, s.267 <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/bitstream/handle/11543/1169/200901027.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (03.11.2018)
- Ulusoy, Ali D. **Aralık 2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?**, s.9, <http://www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf> (17.11.2018)
- Vincent, Nicholas. British Library, <https://www.bl.uk/magnacarta/articles/consequences-of-magna-carta> (02.09.2018)
- Yavaşlar, Funda Başaran. **Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır**, s. 156 <https://www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-yoluyla-temel-hak-ve-ozgurluklere-mudahalede-sinir.pdf> (02.06.2018)
- 1961 Anayasası, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm> (14.05.2018)

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c7e38fd21c2b6.80057624 (05.03.2019)

https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (20.11.2018)

<http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm> (04.06.2018)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf> (09.10.2018)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2935.pdf> (15.11.2018)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6216.pdf> (10.11.2018)

<http://www.uhdigm.adalet.gov.tr> (15.11.2018)

<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf> (06.09.2018)

https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf (06.11.2018)

https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (17.11.2018)

https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tc_anayasasi.maddeler?p3=148 (10.11.2018)

<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6216.html> (11.11.2018)

<https://www.yasalar.org/anayasa/madde-150/> (08.11.2018)

<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/368406> (10.05.2018)

http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/FRANSA_ANAYASASI.pdf (09.09.2018)

Anayasa Mahkemesi Kararları

- Anayasa Mahkemesi, K:2000/27, E:2000/45, RG: 28.10.2000
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/4cdfbc06-6a91-402e-9317-b611c8d974b5?excludeGerekce=False&wordsOnly> (06.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K:1990/3, E:1988/62, RG: 12.10.1990
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/1f81866e-cd35-415d-95f9-af1d572316c5?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (06.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K:2011/147, E:2011/60, RG: 15.12.2011
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/80fe1a2c-8c3d-4d22-b330-2d9f8489177c?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (06.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K: 1990/22, E:1992/6, RG: 27.11.1993
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/45d6dabc-35d9-49e9-9bcc-0d98a5e55a24?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (08.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K: 2012/192, E:2012/106, RG: 02.04.2013
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8fdbb112-b265-4578-9773-9a527db5d145?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (11.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K: 2012/34, E:2011/59, RG: 02.04.2013
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bae8fd21-ec86-466c-b2df-159dc30b15ee?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (12.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K: 2012/192, E:2011/106, RG: 02.04.2013
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8fdbb112-b265-4578-9773-9a527db5d145?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (12.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K: 1991/1, E:1990/25, RG: 05.03.1992
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b1077894-6c60-4143-b866-5918178b684e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K: 2017/123, E:2017/141, RG: 26.09.2017
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d1168653-6439-49d0-bf61-6c37443ebda8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (17.11.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K:2004/101, E:2003/33, RG: 02.03.2005
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ea6b9fb6-ba12-486b-8c57-5949cbd50d70?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (10.06.2018)
- Anayasa Mahkemesi, K:1987/7, E:1986/5, RG: 12.11.1987
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (04.06.2018)