



# YÜRÜTME ORGANININ KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORANI BELİRLEME YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ\*

MahcemaI SEYHAN\*\*

---

**ORCID ID:** <https://orcid.org/0000-0001-8050-4599>

**DOI:** 10.30915/abd.854300

**Makalenin Geldiği Tarih:** 10.08.2020 **Kabul Tarihi:** 10.09.2020

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

\*\* Av. Dr. / Ankara Barosu.



## ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince Cumhurbaşkanı'na vergi oranlarını belirli sınırlar dahilinde belirleme yetkisi tanınmıştır. Ancak söz konusu oranlar belirlenirken gerekçesinin açıklanması gerektiği düzenlenmemiştir. İdarenin işlem ve kararlarında gerekçe gösterme zorunluluğunun olup olmadığı tartışmalı bir konudur. Ancak kanımızca idari işlem ve kararların mutlaka bir sebebe dayanması gerekmektedir. Özellikle takdir yetkisine dayanan idari işlem ve kararlar bakımından ilgisinin işlemin sebebini öğrenmesi birçok açıdan önem arz etmektedir. Günümüz şartlarında yürütme organına vergi oranları konusunda yetki verilmesi hayatın olağan akışı gereğince gerekli olabilmektedir. Ancak bu yetkinin belirli sınırlar içerisinde kullanılması ve gerekçe sunulması gerekmektedir. Çalışmamızda, vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin işlemlerinin gerekçeli olması ilkesi irdelenerek konuya yönelik tartışmalara girilmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Katma değer vergisi, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi oranı, gerekçe, idari işlem.

AN EVALUTION OF THE AUTHORITY OF  
THE EXECUTIVE ORGAN TO DETERMINE  
THE RATE IN VALUE ADDED TAX

ABSTRACT

In accordance with the 28th article of the Value Added Tax Law No. 3065, the President has been authorized to determine tax rates within the limits. However, it hasn't been regulated that the rationale should be explained its reason. It is a debated issue whether the administration is obliged to give reason in its acts and decisions. However, administrative acts and decisions should be based on a reason. Particularly in terms of administrative acts and decisions established with discretionary power, it is crucial for the relevant person to learn the reason for the procedure in many aspects. In present conditions, authorizing the executive organ on tax rates may be necessary pursuant to the ordinary course of life. However, when this authority should be used within certain limits and a justification should be provided. In this study, the legality principle of taxes and the reasoning of the administration's acts have been examined and discussions on the subject have been initiated and proposed solutions have been presented.

**Keywords:** Value added tax, the legality principle of taxes, tax rate, reason, administrative act.

## GİRİŞ

İdarenin işlem ve kararlarının gerekçeli olması zorunluluğu konusunda tartışmalar bulunsa da kanımızca idarenin işlemlerinin gerekçeye dayanması gerekmektedir. Aksi takdirde keyfi işlemlerin önüne geçilmesi mümkün olmazken, kişiler bakımından da hukuka karşı güven duygusunun sarsılması ve işlemin sorgulanması önlenemez. Vergi oranlarının belirlenmesi bakımından da idarenin hangi sebeple söz konusu oranları belirlediğini açıklaması gerekmektedir. Mevcut haliyle birçok vergi yüküne katlanmak zorunda olan vergi mükellefleri, bir de soyut ve belirsiz gerekçelerle vergi oranlarının belirlenmesi ve vergi yükünün artırılmasıyla vergi ödemekten kaçınma ve/veya vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedir. Vergi oranlarının belirlenmesi sırasında gerekçe sunulması vergi bilincinin de oluşmasını sağlayacaktır.

Devlet kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri vergilerle elde etmektedir. Ancak vergiler aracılığıyla temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaması gerekmektedir. Türk Vergi Sisteminde vergi gelirlerinin önemli bir kısmını katma değer vergisi oluşturmaktadır. Bu sebeple katma değer vergisinde oranların belirlenmesi birçok açıdan önem arz etmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>[1]</sup> 28'inci maddesi gereğince %10 olarak düzenlenen vergi oranını, Cumhurbaşkanı, kanunda belirlenen sınırlar çerçevesinde değiştirmeye yetkili kılınmıştır. Bu sebeple listeler halinde farklı vergi oranları ortaya çıkmıştır. Ancak söz konusu oranların hangi kıstaslarla belirlendiği soyut ve belirsizdir. Çalışmamızda, öncelikle vergilerin kanuniliği ilkesi ile yürütme organının vergilendirme yetkisi hakkında bilgi verilmekte, ardından vergi oranlarının yürütme organı tarafından belirlenmesi incelenmekte, katma değer vergisi hakkında genel olarak bilgi verilmekte ve son olarak katma değer vergisi bakımından vergi oranlarının yürütme organı tarafından belirlenmesi irdelenmektedir. Konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarına başvurularak çözüm önerileri getirilmektedir.

[1] 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 02.11.1984 – S. 18563).

## I. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergilerin kanuniliği (yasallığı) ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. Başka bir ifadeyle vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yasama organının yetkisindedir. Anayasa'nın 7'nci maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesinin temelini oluşturmaktadır. “*Temsilsiz vergi olmaz*” ve “*kanunsuz vergi olmaz*” anlayışlarının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergilerin kanuniliği ilkesi bugün temel anayasal ilkelerden biridir<sup>[2]</sup> ve bu ilke sayesinde idarenin vergilerle kişilerin temel hak ve özgürlüklerine keyfi müdahalesinin önüne geçilmektedir<sup>[3]</sup>. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi sayesinde vergilendirme yetkisi yalnızca yasama organına tanınarak, yürütme organının bu konuda aslî bir yetkisinin bulunmadığı<sup>[4]</sup> ortaya konulmaktadır. Anayasa'nın 2'nci maddesi gereğince Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik sosyal hukuk devleti olması ve 7'nci maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi<sup>[5]</sup> gereğince vergilerin milletin temsilcilerinden oluşan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından konulup, değiştirilip, kaldırılması söz konusudur.

Vergilendirme yetkisi, yasama organına tanınmış bir yetkidir. Ancak ilkenin mutlak şekilde uygulanmasının mümkün olmaması sebebiyle birtakım istisnalar da tanınmaktadır. Zira ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik, sosyal, hukukî ve siyasal sebeplerden ötürü zaman zaman bazı yetkilerin

[2] Güneş Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2014 s. 14; Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 998.

[3] Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s. 201; Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 135; Kaneti Selim – Ekmekçi Esra – Güneş Gülşen – Kaşıkçı Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s. 55; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 998.

[4] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 998.

[5] Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi, şekli kanun yapma yetkisinin yasama organından başka bir mercie devredilemeyeceği olarak tanımlanmaktadır (Balta Tahsin Bekir, İdare Hukuku I Genel Konular, AÜSBF Yayını No: 326, Ankara 1970/1972, s. 167). Anayasa'da kanunla düzenleneceği belirtilen konuların başka bir organ tarafından yerine getirilmesi mümkün değildir (Teziç Erdoğan, Anayasa Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul 2019, s. 21).

devri söz konusu olabilmektedir<sup>[6]</sup>. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında da “*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*”<sup>[7]</sup> şeklinde düzenlemeye yer verilerek vergilerin kanuniliği ilkesine istisna getirilmiş ve Cumhurbaşkanı'na vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler konusunda muafık, istisna ve indirimlerle oranlara ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Ancak Cumhurbaşkanı'na tanınan bu yetki konu bakımından ve kapsam bakımından sınırlandırılmıştır<sup>[8]</sup>.

Cumhurbaşkanı'na verilen malî yükümlükleri değiştirme yetkisi, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerle ilişkin muafık, istisna ve indirimler ile oran olarak konu bakımından sınırlandırılmıştır. Ayrıca söz konusu malî yükümlülükleri değiştirme yetkisi kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar dahilinde olmak üzere kapsam bakımından sınırlandırılmıştır. Bu yetkinin kullanılabilmesi için muhakkak verginin temel unsurlarını belirleyen bir kanunun olması gerekmektedir<sup>[9]</sup>. Verginin konusu, matrahı, mükellefi, oranı ve vergiyi doğuran olay gibi temel unsurlarının kanunda belirtilmesi gerekmektedir. Ancak sayılan tüm bu unsurların aynı kanunda düzenlenme şartı olmadığı ve farklı kanunlara atıf yapılmasının Anayasa'ya aykırı olmadığı

[6] Teziç, Anayasa Hukuku, s. 22.

[7] Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında daha önce yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*” ifadesi 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle “*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*” şeklinde değiştirilmiştir. Ancak yapılan değişiklikte Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini hangi hukuki kaynakla kullanacağı tartışmalıdır. Cumhurbaşkanı'nın bu yetkiyi Cumhurbaşkanı kararnamesiyle kullanamayacağı, ancak yönetmelik ve Cumhurbaşkanı kararıyla kullanabileceği belirtilmektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Akçaoğlu Ertuğrul – Canyaş Oytun, “*Anayasa'nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 371, Ağustos 2019, s. 117 – 129.

[8] Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 184; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 998.

[9] Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 185; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 56; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1002.

belirtilmektedir<sup>[10]</sup>. Günümüzde teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı devinimler sebebiyle zaman zaman hızlı karar alınması ve kural koyulması gerekebilmektedir<sup>[11]</sup>. Bu hallerde Cumhurbaşkanı'na yetki verilmesi ihtiyacı doğabilmektedir. Ancak önem arz eden husus, verilen bu yetkiyle Cumhurbaşkanı tarafından yeni bir malî yükümlülük ihdas edilmemesi ya da varolan bir malî yükümlülüğün tamamen kaldırılmaması<sup>[12]</sup> ve temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunan keyfi uygulamalara yer verilmemesidir. Söz konusu yetki yalnızca Cumhurbaşkanı'na verilmiş olup bir başka kişi, kurum ya da makama devredilememektedir<sup>[13]</sup>. Zira Cumhurbaşkanı kaynağını yasama organından alan bağlı bir yetkiyi kullanmaktadır<sup>[14]</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası niteliğinde olan bu hükmü dar yorumlamak gerekmektedir<sup>[15]</sup>. Anayasa Mahkemesi tarafından verilen yerleşmiş kararlar da malî yükümlülükler, matrah ve oran, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları vb. unsurların kanunla yeterince belirlenmemesi halinde, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyerek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi mümkün olduğundan belli başlı unsurların açıklanması ve çerçevelerinin kesin çizgilerle belirtilmesi gerektiği yönündedir<sup>[16]</sup>. Uygulamada yürütmenin dolaylı yollarla da olsa kişilerin malî yükümlülüklerini artırıcı düzenlemelere yer vermesi, verginin belirginliği boyutu açısından, kişilerin

[10] Karakoç Yusuf, “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013, Basım Yılı: 2014, s. 1266.

[11] Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 180.

[12] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1002.

[13] Çağan Nami, “*Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi*”, Anayasa Yargısı, S. 4, Ankara 1984, s. 174; Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 181; Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 57.

[14] Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 57.

[15] Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 57.

[16] Any.M. 31.03.1987 tarih, 1987/20E. ve 1987/9K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 23, Ankara – 1989, s. 190; Any.M. 03.07.1969 tarih, 1969/23E. ve 1969/41K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 7, Ankara 1970, s. 385; Any.M. 18.04.1968 tarih, 1968/54E. ve 1968/12K., Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 6, Ankara 1969, s. 140.



mevcut düzene, kanunlara dayalı olarak yaptığı tasavvurların yürütme organı tarafından bozulması yönüyle vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemektedir<sup>[17]</sup>.

## II. YÜRÜTME ORGANININ VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devlet, kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri, vatandaşlarından hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak vergilerle sağlamaktadır. Hiç şüphesiz ki verginin temel amacı/işlevi, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için ihtiyaç duyulan harcamaların gerektirdiği ekonomik kaynakların sağlanmasıdır<sup>[18]</sup>. Ancak devletin vergilendirme yetkisini kullanırken temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunmaması gerekmektedir.

Daha önce de bahsedildiği üzere, hızla gelişen bilim ve tekniğin oluşturduğu sorunları ortadan kaldırarak çözüm yolları bulacak bir organın varlığına ihtiyaç duyulması<sup>[19]</sup>, son yıllarda batı demokrasilerinde giderek güçlenen yürütmenin üstünlüğüne yol açan ekonomik gelişimler<sup>[20]</sup> gibi sebepler yürütmeye birtakım yetkilerin devredilmesini gerekli kılabilmektedir.

Geçmişte Bakanlar Kurulu'na; yapılan anayasal düzenlemeden sonra ise, Cumhurbaşkanı'na, vergi kanunlarında sık sık geniş kapsamlı yetkiler verilmekte ve verilen bu yetkilerin uygulamada oldukça sık kullanıldığı da görülmektedir. Anayasa kapsamında yürütme organına verilen bu yetkide herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Zira vergilerin kanuniliği ilkesinin katı bir şekilde uygulanması, demokratik anayasal gelişimde rolünü oynamış, keyfi uygulamaların önüne geçmek için kullanılmış ve artık eski önemini kaybetmiştir<sup>[21]</sup>. Vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla yasama organı tarafından getirilen genel ve soyut vergi kurallarının uygulanması ve buna yönelik idarî işlemler gerçekleştirerek somut bir hukukî durumun yaratılması

[17] Güneş, Vergilerin Yasallığı, s. 188.

[18] Bulutoğlu Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, (Yapı Kredi Yayınları), İstanbul 2003 s. 337.

[19] Kuzu Burhan, Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler, İstanbul 1985, s. 64.

[20] Teziç Erdoğan, Türk Parlamento Hukukunun Kararları ve İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, İstanbul 1990, s. 91.

[21] Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuku Yayınları, İstanbul 1982, s. 109.

yürütmenin görevidir<sup>[22]</sup>. Ancak dikkat edilmesi gereken husus, siyasal ve ekonomik oluşumların birbiriyle bağlantısı, karşılıklı etkilenmesi, düzenin doğasındaki zorunluluk olmasının yanısıra özgürlüğe değer veren, hukuka saygılı devletlerde ekonomik gelişme için dahi olsa temel kural ve ilkelerin çiğnenmemesi gerektirir<sup>[23]</sup>. Anayasa Mahkemesi'nin de, yasama organının ağır işlemesi ve günlük olaylara tedbir almasının güçlüğü karşısında yürütmeye belirli sınırlar dahilinde yetki vermesinin Anayasa'ya aykırı olmadığı yönünde kararları bulunmaktadır<sup>[24]</sup>.

Kanunlara uygun olarak verginin tarh ve tahsilinin sağlanması ve düzenleyici işlemlerin yapılması idarenin görev ve yetkisine girmektedir. Burada karşımıza kanunî idare ilkesi çıkmaktadır. Kanunî idare ilkesi Anayasa'nın 8'inci ve 123'üncü maddelerine dayanmaktadır. Anayasa'nın 8'inci maddesi gereğince “Yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir”<sup>[25]</sup>. 123'üncü maddesi gereğince de “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir”. İdarenin, sınırları kanunla belirlenmiş bir düzenleme alanının

[22] Göker Cenker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 14.

[23] Güneş, Verginin Yasallığı, s. 175.

[24] Any.M. 28.03.1963 tarih, 1963/4E. ve 1963/71K. (RG. 18.10.1963, S. 11534) sayılı kararı şu şekildedir: “Anayasamız yasama yetkisini, yürütme görevini, yargı yetkisini ayrı ayrı organlara vermekle Anayasa Komisyonu raporundaki tabirle yumuşak kuvvetler ayrılığı esasını kabul etmiştir. Buna göre şüphesiz yasama organı kanun yapma yetkisini başka ellere bırakamaz. Bu prensip Anayasanın 5. maddesinde açıklanmıştır. Yasama organı, herhangi bir sahayı Anayasaya uygun olması şartı ile düzenleyebilir. Bu düzenlemede bütün ihtimalleri göz önünde bulundurarak teferruata ait hükümleri de tesbit etmek yetkisini haiz ise de; zamanın gereklerine göre sık sık tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konulmasına lüzum görülen hallerde, yasama organının, yapısı bakımından, ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbirler almasının güçlüğü karşısında esaslı hükümleri tesbit ettikten sonra ihtisasa ve idare tekniğine taallük eden hususların düzenlenmesi için Hükümeti görevlendirmesi de yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir. Şu hale göre; bu durumu yasama yetkisinin yürütme organına bırakıldığı anlamına almak doğru olamaz.” (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/4688efc4-7d96-435e-922b-6b291750f2bc?excludeGerekece=False&wordsOnly=False>, erişim: 09.10.2020).

[25] Anayasa'nın 8'inci maddesinin “idarenin kanuna bağlılığı ilkesi” ya da “idarenin kanuna saygı ilkesi”ni doğurduğu ifade edilmektedir (Gözler Kemal, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Basım Yayım Dağıtım, 21. Baskı, Bursa 2017, s.83.

olduğu kabul edilmektedir<sup>[26]</sup>. İdarenin yetkileri genel olarak bağlı yetki ve takdir yetkisi olarak ayrılmaktadır. Ancak kanunda idarî işlemin sebebinin belirsiz kavramlarla ifade edilmesi ya da hiç belirlenmemesi halinde idareye verilen yetki, takdir yetkisi olmayıp, değerlendirme yetkisi olarak nitelendirilmektedir<sup>[27]</sup>. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan “*gerekli görülen diğer hallerde*” dayanılarak düzenleyici işlem tesis etme yetkisi, idarenin değerlendirme yetkisine örnek gösterilebilmektedir<sup>[28]</sup>.

İdare hukukunda kanunilik ilkesi gereğince türevsel bir yetki kullanan idarenin her türlü işleminin kanunlara dayanması gerekmektedir<sup>[29]</sup>. Ancak idare hukukundaki kanunilik ilkesine göre vergilerin kanuniliği ilkesi daha geniş bir içerik taşımaktadır. İdare vergilendirme yetkisini kullanırken yalnızca kanuna değil, aynı zamanda yürütme organına yetki devrinin anayasal şartları gerçekleşmişse Cumhurbaşkanının düzenleyici işlemlerine, kanuna eşit ve daha üstün kaynaklara da uygun davranmak zorundadır<sup>[30]</sup>. İdareye verilen yetkinin, haklı beklentinin korunması ilkesini<sup>[31]</sup> sağlaması gerek-

[26] Öztürk K. Burak, Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s. 95.

[27] Gözler Kemal, İdare Hukuku, Ekin Yayınevi, C. 1, Bursa – 2003, s. 820.

[28] Oytun Canyaş, Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012, 143.

[29] Günday, s. 226; Sancakdar Oğuz, İdare Hukuku, Seçkin Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Ankara 2014, s. 77.

[30] Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 42. Danıştay 1. Daire'nin 31.10.1986 tarih, 1986/378E. ve 1986/326K. sayılı kararı bu yönde olup şu şekildedir: “*Yasal İdare*” ilkesine göre, idarenin belirli konularda eylem ve işlem yapabilmesi için yasal yetkiye gereksinimi vardır. Bu konuların başında idare edilenlerin temel hak ve özgürlükleriyle öteki hak alanları gelir. Bu itibarla, yürütme ve idare, Anayasa ve yasalar çerçevesinde kalmak kaydıyla ve bunlara dayanarak kendi görev alanında yeni ve ayrıntılı kurallar koyabilir. Başka bir anlatımla, bu ilke gereği olarak bir düzenleyici işlemin yapılabilmesi için, önce yasamanın o konuya ilişkin bir yasa hükmü koymuş olması zorunludur ve bununla ilgili olarak çıkarılacak yönetmelik de anılan hükmün çerçevesiyle sınırlı kalmak durumundadır. Böyle olunca, yürütme ve idare herhangi bir konu ya da sorunu ilk olarak ve doğrudan doğruya düzenleyemeyeceği gibi, bu esas çerçevesinde düzenleyebildiği hallerde de dilediği kapsamda ve yönde hükümler koyamaz” (Güneş, Verginin Yasallığı, s. 177).

[31] Haklı beklenti ilkesi, “*kimi zaman yerleşmiş idari teamülün ansızın değişmesinden, kimi zaman idare tarafından verilen taahhüde uyulmamasından, kimi zaman yetkili idari makamların yanıltıcı beyanlarından, kimi zaman bir devlet tasarrufuna olan*

mektedir. Yapılan idarî işlemlerle kişilerin hukuka olan güveni sarsılmamalı, menfaati ihlal edilmemelidir.

### III. VERGİ ORANLARININ YÜRÜTME ORGANI TARAFINDAN BELİRLENMESİ

#### A. Genel Açıklama

Cumhurbaşkanına, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanındığından daha önce bahsetmiştik. Ancak Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan şartlara uyulmaması, Cumhurbaşkanının vergilendirme alanındaki yetkisinin sınırlarının muğlak olması ve tam anlamıyla tespit edilememesinden ötürü, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı düşen ve verginin kurucu temel öğelerine ilişkin düzenlemelerin ortaya çıktığı görülmektedir<sup>[32]</sup>. Kanun hükmünde yer alan anlatım zayıflığı sebebiyle aşağı ve yukarı sınırların ne anlama geldiği belirsiz olup; Cumhurbaşkanı'na oranlar ve tutarlar konusunda yetki verilirken yasama organına tanınmış bulunan vergi koyma ve vergi kaldırma yetkilerine girilmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir. Ülkemizde verginin aslını etkileyen, matrah ve oranını değiştiren kuralların yürütme organı tarafından çıkarılabildiği görülmektedir<sup>[33]</sup>. Bazı vergilerin oranlarının sıfıra indirilmesi, bazılarının on katına kadar çıkarılması, maktu vergi belirlenmesi, bundan vazgeçip nisbî vergiye geçilmesine karar verilmesi bu yetkilerin yerli-yersiz, sınırlı-sınırsız ve gerekçesiz kullanılması hukuka ve Anayasa'ya aykırıdır<sup>[34]</sup>. Bir verginin sıfır oranına indirilmesi verginin alınmaması anlamına

---

*güvenden kaynaklanan; menfaati ihlal edilen veya zarara uğrayan iyiniyetli bireyin hukuka uygun objektif nitelikteki, hukuken korunmaya değer aşamaya gelmiş, baskın kamu yararına üstün gelen ve hakkın kötüye kullanılması niteliğini taşımayan, bireye idareye karşı kendi lehinde bir tasarrufta bulunulmayı talep etme imkanı veya dinlenilme hakkı tanıyan hukukun genel bir ilkesi"* olarak tanımlanmaktadır (Boz Selman Sacit, İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara 2017, s. 41).

[32] Güneş, Verginin Yasallığı, s. 179.

[33] Aksoy Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, İstanbul 2010, s. 18.

[34] Karakoç, Anayasal Vergilendirme, s. 1268.

gelmektedir<sup>[35]</sup>. Ancak maalesef Anayasa Mahkemesi aksi görüştedir<sup>[36]</sup>. Vergi oranlarının ya da vergi tarifelerinin mutlak olarak kanunda yer alması gerektiği<sup>[37]</sup>, oran ve yükümlülüklerin belli olmaksızın bir vergi kanununda bulunması gereken temel esaslardan yoksun olduğunu<sup>[38]</sup> belirten Anayasa

[35] Güneş, Verginin Yasallığı, s. 186; Karakoç, Anayasal Vergilendirme, s. 1268.

[36] Any.M. 19.03.1987 tarih, 1986/5E. ve 1987/7K. (RG. 12.11.1987 – S. 19632) sayılı kararı şu şekildedir: “...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 sifira indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir. Bu nedenle öne sürülen iddia yerinde olmayıp 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun değişik 94. maddesinin Anayasa’ya aykırılığı söz konusu değildir.” (<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, erişim: 20.09.2020).

[37] Any.M. 18.04.1968 tarih, 1967/54E. ve 1968/12K. sayılı kararı şu şekildedir: “Anayasa Koyucunun, her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını kastettiği şüphesizdir. Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir mali yükümlün alınmasına izin vermesi, bunun, kanunla konulmuş sayılması için yeter neden teşkil edemez. Mali yükümlerin, mükellefleri matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani mükellef matrah ve oran yönleri, her mali yükümlün özelliğine göre değişmekte olduklarından, bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtmeli ve bazılarının niteliklerine göre, matrah ve oranı, bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırla tayin olunmalıdır. Aksi halde idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur.” (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/430f76b8-b36b-4c48-beda-5aa506bb39eb?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, erişim:20.09.2020).

[38] Any.M. 15.06.1971 tarih, 1971/55E. ve 1971/57K. sayılı kararı şu şekildedir: “Anayasa Koyucusu her çeşit mali yükümlün kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini gütmüştür. Yükümler, belli başlı unsurları açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir. Anayasa’nın 61. maddesinin temelinde yatan düşünce vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclislerince düzenlenmesi sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında onların konuluş amaçları bir yana bırakılmaz. Amaca dayanan yorum ise 61. maddedeki “vergi koyma” kavramını geniş biçimde

Mahkemesi kararı da bulunmaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin bu yöndeki kararlarına rağmen vergi oranı yürütme tarafından belirlenebilmektedir. Doktrinde bir vergi oranının sifıra indirilmesinin o verginin kaldırılmadığı, yalnızca sıfır olarak belirlendiği süre için uygulandığı görüşü mevcuttur<sup>[39]</sup>.

Ülkemizde çok sayıda vergi yükümlülüğünün bulunması sebebiyle yürütmeye vergi oranları konusunda yetki verilmesi hayatın olağan akışı gereğince gerekli olabilmektedir. Ancak malî yükümlülüklerin nasıl ve hangi oranda olacağı gerekçeli olarak belirlenmelidir. Yetkinin kanunla verilmesi ve o yılın Bütçe Kanunu'nda da bulunması gerekmektedir. Yetki yıl içinde kullanılacaksa Ek Bütçe Kanunu ile kullanılmaktadır. Zira ön-izin ilkesi gereğince bir verginin bir bütçe yılı içinde tahsil edilip edilmeyeceği yasama tarafından belirlenmektedir<sup>[40]</sup>. Bu sayede yürütme, gerekçeli olarak bu yetkisini daha etkin kullanacak ve kişiler vergi oranları belirlenirken dayanılan sebebi öğrenebilecektir. Netice itibarıyla kişiler vergiden kaçınmak ve/veya vergi kaçırmak yoluna daha az başvuracak ve vergi bilinci oluşacaktır.

## B. İdarenin İşlemlerinin Gerekçeli Olması İlkesi

Gerekçe, idareyi söz konusu işlem ya da kararı yapmaya yönelten etkenlerin işlem metninde gösterilmesidir<sup>[41]</sup>. İdarî işlem ve kararların gerekçeli olması ilkesi, idari işlemin ya da kararın ilgisine idarî işlemin ya da kararın sebebini/gerekçesini bildirmek olarak tanımlanabilmektedir. İdarenin işlem ve kararlarında gerekçe gösterme zorunluluğunun olup olmadığı tartışmalı bir konudur. İdarenin işlem ve eylemlerinin gerekçeli olmasının kural olarak

---

*yorumlama zorunluğunu doğurur. Vergi koyma kavramının içine vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır, bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır. Onun içindir ki kararname ile vergi oranlarında değişiklik yapılması Anayasa'nın 61. maddesine aykırıdır.”* (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/430f76b8-b36b-4c48-beda-5aa506bb39eb?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, erişim: 20.09.2020)

[39] Çağan Nami, “*Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*”, Anayasa Yargısı, Ankara 1984, S. 4, s.175.

[40] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 1024.

[41] Akıllıoğlu Tekin, “*Yönetmeliklerde Gerekçe İlkesi*”, Amme İdaresi Dergisi, 1982, Cilt 15, S. 2, s. 7.

bir şekil şartı olmadığı<sup>[42]</sup>, Türk Hukuku'nda esasen idarî işlem ve kararlarda gerekçe ilkesinin kabul edilmiş olduğunu söylemenin mümkün olmadığı<sup>[43]</sup> ifade edilse de kanımızca her idarî işlemin gerekçeli olması gerektiği yönündeki görüş<sup>[44]</sup> daha kabul edilebilir.

Kanunlar bazı idarî işlem ve kararların gerekçeli olarak kaleme alınmalarını özellikle belirtmektedir<sup>[45]</sup>. Kanun gereğince gerekçeli olarak kaleme alınması gereken idarî işlem ya da kararların gerekçesiz olması, idarî işlem ya da kararı şekil ve sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kılmaktadır. İdarî işlem ve kararların mutlaka bir sebebe dayanması gerekmektedir. “*Ancak, ilgilinin talebine uygun olarak yapılan işlemler, ilgililerin haklarını etkileyen işlemler, düzenleyici işlemler, seçim işlemleri, not verme işlemleri ve ivedi yapılması gereken işlemlerde gerekçe gösterilmeyebilir*”<sup>[46]</sup>. Her ne kadar idare, kararın dayandığı sebebi işlem metninde göstermek zorunda olmasa da dava açıldığında ya da 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu<sup>[47]</sup> gereğince ilgilisi tarafından idarî işlem ya da kararın sebebinin ve gerekçesinin bildirilmesinin talep edilmesi halinde idare gerekçeyi bildirmekle yükümlü kılınmıştır.

Özellikle idareye takdir yetkisi tanınan idarî işlem ve kararlarda işlemin gerekçeli olması idarenin yetkisini daha etkin kullanmasını sağlamaktadır. Çünkü takdir yetkisine dayanan işlem ve kararlarda gerekçenin bildirilmesi, takdir yetkisinin hem hukuka hem de ihtiyaca uygunluğunun denetimini

[42] Yenice Kazım – Esin Yüksel, Açıklamalı – İçtihatlı – Notlu İdarî Yargılama Usulü, Ansan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, Ankara 1983, s. 185; Günday Metin, İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011, s. 145.

[43] Kanlıgöz Cihan, “*İdarî İşlemlerde Yazılı Bildirim*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 40, S. 1, Y. 1998, s. 182.

[44] Gözübüyük Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, 36. Baskı, Ankara 2017, s. 321; Sancakdar, s. 377.

[45] Örneğin Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında “*Gümrük idareleri tarafından gerek başvuruların reddine ve gerekse muhatabı kişinin aleyhine olarak verilen yazılı kararlar, On ikinci Kısımda belirtilen şekilde itiraz yolu açık olmak üzere gerekçeli olarak alınır ve bu hususlar kararda belirtilir*” denilerek gümrük idaresi tarafından alınan idarî kararın gerekçesinin bildirilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

[46] Sancakdar, s. 377.

[47] 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu, (RG. 24.10.2003 – S. 25269).

kolaylaştırmaktadır<sup>[48]</sup>. Özellikle takdir yetkisiyle kurulan idarî işlem ve kararlar bakımından ilgisinin işlemin sebebini öğrenerek tatmin olması ve böylece yargı yoluna gitmekten vazgeçmesi gerekçe ilkesi sayesinde olabilmektedir<sup>[49]</sup>.

#### IV. KATMA DEĞER VERGİSİNDE ORANIN BELİRLENMESİ

##### A. Genel Açıklama

Türk Vergi Sistemi'nde vergiler, konu unsuru bakımından gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmıştır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Harcamalardan alınan vergilerde, gelir veya servet elde edildiğinde değil, harcadığı zaman verginin konusuna girmektedir. Bu sebeple dolaylı vergilerdir. Çoğunlukla miktarının, yapılan harcamalara göre değişmesi ve gelir arttıkça ödenen verginin toplam gelir içindeki oranın azalması sebebiyle tersine artan oranlı vergilerdir<sup>[50]</sup>.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan katma değer vergisi, vergi sistemimize 1985 yılında girmiştir. 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğü giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile birlikte Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler, kanunda belirtilen diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı vergilendirilmeye başlanmıştır.

Gerek Katma Değer Vergisi Kanunu taslak halindeyken gerekse Kanun'un yürürlüğe girmesinden günümüze kadar geçen süre boyunca sürekli tartışma konusu olmuştur. Tüm eleştirilere rağmen katma değer vergisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerden farklı olarak, vergiye konu mal ve hizmet üretiminin her aşamasında satış fiyatı üzerinden vergi alınırken indirim mekanizmasının devreye girmesi ve alıcı ile satıcı arasında üretim-tüketim zincirinde hazine lehine sonuçlanan çıkar çatışmasından ötürü vergi

[48] Kaya Cemil, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011, s. 33.

[49] Seçkin Sinan – Üstün Gül, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/273387>, s. 530.

[50] Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 427.



kaçakçılığını önlenmesi<sup>[51]</sup> sebebiyle, katma değer vergisinin harcamalar üzerinden alınan diğer vergilerden üstün olduğunu söylemek mümkündür.

Katma değer vergisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin<sup>[52]</sup> bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılar arasında hazine lehine sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi diğer harcamalar üzerinden alınan vergiler nazarında üstün kılmaktadır. Vergi matrahını azaltma, dolayısıyla vergi kaçakçılığı yapma saikiyle fatura ve benzeri belgeleri gizleyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenleyen/kullanan vergi mükellefinin önü kesilmekte ve gelir ve kurumlar vergisinin hasılatı artırılmaktadır<sup>[53]</sup>. Bir vergi sisteminin ancak fatura ve muhasebe usullerinin ülkede geniş çapta yerleşmesiyle başarılı olabileceği göz önüne alındığında katma değer vergisinin Türk Vergi Sistemi'ne dâhil edilmesi olumlu bir durum olup<sup>[54]</sup>, katma değer vergisinin harcamalar üzerinden alınan diğer vergilere göre daha iktisadî, âdil, tarafsız ve modern ekonomi koşullarına uygun bir vergi olduğu<sup>[55]</sup> da açıktır.

[51] Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul 2020, s. 185; Öncel Mualla, "Katma Değer Vergisi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1972, Cilt: XXIX, Sayı: 3-4, s. 300; Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 429.

[52] Vergi piramidi, başka bir ifadeyle vergi piramitleşmesi, vergiye konu mal ve hizmet üretiminin her aşamasında, satış fiyatı üzerinden vergi alınmasıdır. Vergiden vergi alınmasıyla başka bir ifadeyle mükerrer vergilendirmeye oluşmaktadır. "Yayıllı gider (satış) vergilerinde mallar, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçtikleri her aşamada ve her seferinde vergi oranı toplam satış fiyatına uygulanmak suretiyle vergilendirilir. Böylece bir üreticinin işleyip, üzerine vergisini de ekleyerek sattığı ve diğer teşebbüsler için ham madde niteliğinde olan mal, ikinci, üçüncü ve daha sonraki üreticiler tarafından biraz daha işlenerek satılırken tekrar tekrar vergiye konu olacağından, fiyatlar mükerrer vergilemenin etkisi ile çığ gibi büyür. Bu nitelikleri yüzünden çok aşamalı (yayıllı) gider vergilerine şelâle vergiler adı verilir." (Öncel Mualla, Katma Değer Vergisi, s. 291). Yayıllı muamele vergilerinden katma değer vergisinde vergi piramitleşmesinin görülmemesinin sebebi, üretim ve değişimin her halkasında alınmakla birlikte, vergi konusunun, her seferinde yalnız o aşamada mamule eklenen değerden oluşması ve her aşamada verginin indirilebilmesidir.

[53] Öncel, Katma Değer Vergisi, s. 300.

[54] Erginay Akif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s. 114.

[55] Turhan, s. 185; Erginay, Vergi Hukuku, s. 281; Şenyüz Doğan – Yüce Mehmet – Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi Yayınları, 14. Baskı, Bursa 2017, s.

## B. Katma Değer Vergisinde Oranı Belirlemede Yürütme Organının Gerekçe Sunma Zorunluluğu Getirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Oran" başlıklı 28'inci maddesi şu şekilde düzenlenmiştir: "*Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar arttırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.*"

Buna göre Cumhurbaşkanı<sup>[56]</sup>, katma değer vergisi oranını %40'a çıkarmaya ya da %1'e indirmeye, farklı vergi oranları belirlemeye yetkilidir. Bu yetkiye istinaden 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla<sup>[57]</sup> mal ve hizmetlere uygulanan katma değer vergisi oranları listeler halinde düzenlenmiştir. (I) nolu ekli listede yer alan mal ve hizmetlere %1, (II) nolu ekli listede yer alan mal ve hizmetlere %8, geri kalan tüm mal ve hizmetlere ise %18 katma değer vergisi oranı uygulanacağı belirtilmiştir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, toplam vergi gelirlerimizin %60'ını aşmaktadır<sup>[58]</sup>. Katma değer vergisi ise, tüm vergi gelirlerimizin yaklaşık %30.7'sini oluşturmaktadır<sup>[59]</sup>. Türk Vergi Sisteminde bu denli büyük

245; bkz. Kızılot Şükürü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, s. 53.

[56] 02.07.2018 tarih ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 90'inci maddesiyle daha önce Bakanlar Kurulu'nda olan oranı belirleme yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

[57] 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (RG. 30.12.2007 – S. 26742).

[58] 2019 yılı Bütçe Gerekçesi'nde açıklanan 2017 verileri baz alınmış olup, söz konusu oran, harcamalar üzerinden alınan tüm vergileri kapsamaktadır. [http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11294,butce-gerekcesi-2019pdf.pdf?0&\\_tag1=EFDDCDEAC342628405BFBF26F2F1388F7DADEDEC](http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11294,butce-gerekcesi-2019pdf.pdf?0&_tag1=EFDDCDEAC342628405BFBF26F2F1388F7DADEDEC), erişim tarihi: 10.12.2019.

[59] 2017 yılı verilerine göre; dahilde alınan katma değer vergisi oranı %15.8, ithalde alınan katma değer vergisi oranı % 14.9 olup toplam oran %30.7'dir. Özel tüketim vergisi ise toplam vergi gelirlerinin %20.7'sini oluşturmaktadır. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin oranı %2, özel iletişim vergisinin oranı %0.6, şans oyunları vergisinin oranı %0.1, damga vergisinin %2.4, gümrük vergisinin oranı ise yine %1.9 civarındadır. Gelişmiş ülkelerin vergi hasılatına bakıldığında dolaylı vergilerin oldukça düşük oranda olduğu görülmektedir. Örneğin katma değer vergisinin gayri safi milli hasıla içindeki oranı İsviçre'de %12.2, Japonya'da %13.3, Avustralya'da 12.9,

paya sahip olan katma değer vergisinde oranların belirlenmesi de önem arz etmektedir. Oran sayısının farklılığı, birden fazla olması, neye göre belirlendiğinin bilinmemesi sebebiyle vergi mükellefleri tarafından hangi mal ve hizmete ne oranda katma değer vergisi ödeneceği karıştırılmaktadır. Bu sebeple kanunda belirlenmiş tek bir vergi oranının, Cumhurbaşkanı tarafından değiştirilmeksizin, tüm mal ve hizmetler bakımından uygulanmasının, pratikte de kolaylık sağlayacağını düşünmekteyiz. Ancak pek tabii yerli üretim karşısında ithalatın baskın olmasını engellemek, pozitif ayrımcılık yaparak çocuklar ve engelli kişileri desteklemek gibi malî olmayan amaçlarla; diğer bir ifadeyle sosyal, kültürel ve benzeri amaçlarla birtakım oran farklılıklarının olması gerekli olabilmektedir. İşbu hallerde dahi gerekçenin sunulması gerektiği kanısındayız.

(I) nolu ekli listeye baktığımızda %1 oranının uygulanacağı mal ve hizmetlerin; kuru üzüm, kuru incir gibi bitkisel gıdalar, gazete ve dergiler, ikinci el motorlu taşıtlar, penetrasyon asfalt teslimi, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, cenaze işleri gibi birbirinden bağımsız ve genelleme yapılması mümkün olmayan mal ve hizmetler olduğu görülmektedir. İdarenin bunları nasıl sınıflandırdığı ve %1 orana tâbi tuttuğunu anlamak mümkün değildir. Aynı şekilde (II) nolu ekli listeye baktığımızda da %8 oranın uygulandığı mal ve hizmetlerin nasıl sınıflandırıldığı ve oranlarının neye göre belirlendiğini anlamak mümkün değildir. Gerek Bakanlar Kurulu Kararı'nda gerekse Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de buna ilişkin açıklama sunulmamış, yalnızca oranlar ve listeler açıklanmıştır. Ancak idarenin işlem ve eylemlerinin gerekçeli olması ilkesi gereğince yapılan işlemlerin gerekçesi ve sebebinin açıklanması gerekmektedir. Vergi gibi, devletin kişilerin kesesine/kasasına el attığı<sup>[60]</sup> ve temel hak ve özgürlüklerine müdahale ettiği hassas bir konuda idarenin işleminin gerekçesiz olması birçok anayasal ilkeye ve insan haklarına aykırıdır. Hak ve hürriyetlerin kullanılmasının idarî makamların iznine bağlanması, o hak ya da hürriyetin

---

Kanada'da %13.5, İtalya'da %14.4, Letonya'da %26.8, Litvanya'da %26.2, Şili'de %41.2, Türkiye'de ise %19.8'dir. Söz konusu oranlar, OECD ülkelerinin 2018 yılına ilişkin gelir istatistiklerini gösteren "Revenue Statistics 2018 – Tax Revenue Trends 2018" isimli metinde yer alan "Summary of key tax revenue ratios in the OECD" isimli tablodan alınmış olup 2016 yılına ilişkindir. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>, s. 3, erişim tarihi: 09.12.2019.

[60] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 994.

özünü zedeleyici bir sınırlama olarak kabul edilmektedir<sup>[61]</sup>. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince Cumhurbaşkanı'na kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar dahilinde vergi oranlarını değiştirme yetkisi verilmiş olsa da gerekçesiz olarak yapılan oran değiştirme işlemi hukuk devleti, vergilendirmede adalet, vergilerin kanuniliği, vergilerin öngörülebilirliği, kanuni idare ilkesi gibi birçok ilkeye aykırılık teşkil etmektedir. Bu sebeple Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince oranlar Cumhurbaşkanı tarafından belirlenirken işlemin neye göre yapıldığının ve gerekçesinin mutlaka açıklanması gerektiği kanısındayız. Kanun hükmünde bu yönde açık ve net düzenlemenin yapılması ve katma değer vergisinde oran belirlerken gerekçe sunma zorunluluğunun getirilmesi gerekmektedir.

---

[61] Özbudun Erdoğan, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 17. Basım, Ankara 2017, s. 44.

## SONUÇ

Günümüz şartlarında çeşitli sebeplerle vergilerin kanuniliği ilkesine istisna getirilebilmektedir. Ancak istisnanın kanunla sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Vergi oranlarının belirlenmesi hususunda da Cumhurbaşkanı'na yetki verildiğinde bu yetkinin kanunla belirlenen sınırlar içerisinde kullanılması ve gerekçe sunulması gerekmektedir. Bu sayede söz konusu yetki daha etkin kullanılacak ve kişilerin hukuka ve idareye duyduğu güven artacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince, (kanunun belirttiği sınırlar dahilinde) oran belirlemede Cumhurbaşkanı'na tanınan yetkinin de daha etkin kullanılabilmesi için belirlenen oranların hangi kıstaslara dayanılarak belirlendiğinin başka bir ifadeyle gerekçesinin sunulmasının bu amaca hizmet edeceği kanısındayız. 28'inci maddede düzenleme yapılarak, kişilerin katlanmak zorunda oldukları vergi yükünü doğrudan etkileyen vergi oranlarının gerekçeli olarak belirlenmesi zorunluluğu getirilmesi, toplumda vergi bilincinin oluşmasını sağlayacak ve kişilerin vergi sistemine duyduğu güven artacaktır. Bu sayede vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma yoluna daha az başvurulması da mümkündür. Dolaylı olarak yalnızca katma değer vergisi değil, aynı zamanda gelir vergisi ve kurumlar vergisi hasılatı da artacaktır.

## KAYNAKÇA

**Akçaoğlu Ertuğrul – Canyaş Oytun**, “Anayasa’nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 371, Ağustos 2019.

**Akıllıoğlu Tekin**, “Yönetmeliklerde Gereke İlkesi”, Amme İdaresi Dergisi, 1982, Cilt 15, S. 2.

**Aksoy Şerafettin**, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, İstanbul 2010.

**Balta Tahsin Bekir**, İdare Hukuku I Genel Konular, AÜSBF Yayını No: 326, Ankara 1970/1972.

**Boz Selman Sacit**, İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.

**Bulutoğlu Kenan**, Kamu Ekonomisine Giriş, (Yapı Kredi Yayınları), İstanbul 2003.

**Çağan Nami**, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı, Ankara 1984 (Vergileme Yetkisi).

**Çağan Nami**, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuku Yayınları, İstanbul 1982 (Vergilendirme Yetkisi).

**Erginay Akif**, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998.

**Göker Cenker**, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

**Gözler Kemal**, İdare Hukuku, C. 1, Ekin Yayınevi, Bursa 2003.

**Gözler Kemal**, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 21. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2017.

**Gözübüyük Şeref**, Yönetmelik Yargısı, 36. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2017.

**Günday Metin**, İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011.

**Güneş Gülsen**, Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2014.

**Kaneti Selim – Ekmekçi Esra – Güneş Gülşen – Kaşıkçı Mahmut**, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.

**Kanlıgöz Cihan**, “*İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 40, S. 1, Y. 1998.

**Karakoç Yusuf**, “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013 (Anayasal Vergilendirme).

**Karakoç Yusuf**, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2014 (Genel Vergi Hukuku).

**Kaya Cemil**, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011.

**Kızılot Şükrü**, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998

**Kuzu Burhan**, Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler, İstanbul 1985.

**Oytun Canyaş**, Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012.

**Öncel Mualla – Kumrulu Ahmet – Çağan Nami – Göker Cenker**, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2019.

**Öncel Mualla**, “*Katma Değer Vergisi*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1972, Cilt: XXIX.

**Özbudun Erdoğan**, Türk Anayasa Hukuku, 2017 Anayasa Değişikliklerine Göre Gözden Geçirilmiş 17. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.

**Öztürk K. Burak**, Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.

**Sancakdar Oğuz**, İdare Hukuku, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2014.

**Seçkin Sinan – Üstün Gül**, “*İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi*”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/273387>

**Şenyüz Doğan – Yüce Mehmet – Gerçek Adnan**, Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2017.

**Teziç Erdoğan**, Anayasa Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul 2019 (Anayasa Hukuku).

**Teziç Erdoğan**, Türk Parlamento Hukukunun Kararları ve İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, İstanbul 1990 (Parlamento Hukuku).

**Turhan Salih**, Vergi Teorisi ve Politikası, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2020.

**Yenice Kazım – Esin Yüksel**, Açıklamalı – İçtihatlı – Notlu İdari Yargılama Usulü, Ansan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, Ankara 1983.

### **Kararlar**

Any.M. 18.04.1968 tarih, 1967/54E. ve 1968/12K.

Any.M. 03.07.1969 tarih, 1969/23E. ve 1969/41K.

Any.M. 15.06.1971 tarih, 1971/55E. ve 1971/57K.

Any.M. 31.03.1987 tarih, 1987/20E. ve 1987/9K.

Any.M. 19.03.1987 tarih, 1986/5E. ve 1987/7K.

Dş. 1. D. 31.10.1986 tarih, 1986/378E. ve 1986/326K.

### **İnternet Kaynakları**

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>

[http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11294,butce-gerekcesi-2019pdf.pdf?0&\\_tag1=EFDDCDEAC342628405BFBF26F2F1388F7DADEDEC](http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11294,butce-gerekcesi-2019pdf.pdf?0&_tag1=EFDDCDEAC342628405BFBF26F2F1388F7DADEDEC)