

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNE KONULAN EK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERDE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ ÜZERİNE BİR DENEME*

Yrd. Doç. Dr. Cenker GÖKER**

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

**Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı,
(cenkergoker@yahoo.com).

ÖZ

Vergilerin yasallığı ilkesi kapsamında vergilendirme yetkisi yasama meclislerindedir. Ancak demokrasi ve ekonominin gelişimine bağlı olarak belirli bir kısım vergilendirme yetkisinin yürütme organına verilebileceği de kabul edilmektedir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında vergilerin ancak kanunla konulabileceği, kaldırılabilirliği ve değiştirilebilirliği ifade edilirken 4. fıkrasında aşağı ve yukarı sınırları belirlenmek şartıyla ve vergi oran, muaflik ve istisnalarında değişiklik yapma yetkisinin kanunla Bakanlar Kurulu'na verilebileceği düzenlenmiştir. Ancak 1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında, 73. maddenin 4. fıkrasından farklı olarak, vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülüklerin dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla Bakanlar Kurulu'na konulup kaldırılması için kanunla yetki verilebileceği ifade edilmektedir. Bu durumda Bakanlar Kurulu tarafından konulup kaldırılan ek mali yükümlülüklerin hukuk devleti ilkesinin gereği ve hukuki belirlilik ilkesinin bir görümü olarak öngörülebilirlik ilkesi ile bağlı olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergilendirme yetkisi, 1982 Anayasası, Ek mali yükümlülük, Öngörülebilirlik ilkesi,

AN ESSAY ON THE PRINCIPLE OF PREDICTABILITY OF ADDITIONAL FISCAL LIABILITIES ON FOREIGN TRADE TRANSACTIONS

ABSTRACT

Parliaments have the power to legislate the taxes under the principle of the legality of the taxation. However, depending on progress of the economy and democracy, taxation power could be share with the council of ministers. Taxes, fees, duties, and other such financial liabilities shall be imposed, amended, or revoked by law. (Paragraph 3 of the article 73 of the 1982 Constitution of Turkish Republic) The Council of Ministers may be empowered to amend the percentages of exemption, exceptions and reductions in taxes, fees, duties and other such financial liabilities, within the minimum and maximum limits prescribed by law. (Paragraph 4 of the article 73 of the 1982 Constitution of Turkish Republic) On the other hand in order to regulate foreign trade for the benefit of the economy of the country, the Council of Ministers may be empowered by law to introduce or lift additional financial liabilities on imports, exports and other foreign transactions in addition to tax and similar impositions. (Paragraph 2 of the article 167 of the 1982 Constitution of Turkish Republic) In this case, it should be analyze and explicate the power of the Council of Ministers in a vision of the rule of law, the principle of legal certainty and the principle of predictability.

Keywords: *Taxes, power of taxation, the Constitution of 1982, additional fiscal liability, the principle of predictability.*

I. GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır^[1]. Tarihsel süreçte vergilendirme yetkisinin kullanımı yasama ve yürütme organını sürekli olarak karşı karşıya getirmiştir. Devletin kamu harcamalarını finanse edebilmek için toplayacağı vergilerin kurucu temel öğelerinin neler olacağı, konu, vergiyi doğuran olay, yükümlü, oran, matrah gibi unsurlarının belirlenmesi noktasında bu iki erk arasında bir mücadele söz konusu olmuştur^[2]. Bunun sonucu olarak 1961 Anayasası'nın 61. maddesine 22.09.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanun'la “*Kanunun 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.*” hükmü getirilmiştir. Böylelikle yasama meclisinin Anayasada yer alan kıstaslara uymak şartıyla Bakanlar Kurulu'na sınırlı da olsa vergilendirme yetkisini paylaşabileceği öngörülmüştür. Bir başka deyişle vergi hukukunda mevcut vergilerin yasallığı ilkesi korunurken^[3], çağdaş demokrasi anlayışı çerçevesinde yürütme organına vergilendirme alanında sınırlı da olsa bir yetki bırakılmıştır^[4]. Benzer şekilde 1982 Anayasası, 73. maddesinin 4. fıkrasında 1971 değişikliğinden sonraki 1961 Anayasası'na paralel olarak “*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.*” hükmünü getirerek vergilerin yasallığı ilkesi kapsamında 1961 Anayasası'nda kurulmaya çalışılan dengeyi korumayı amaçlamıştır^[5]. Ancak 1982 Anayasası'nın 167. maddesinin

- [1] Çağan, Nami, (1982) Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s.3, Öncel, Muallâ – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, (2012) Vergi Hukuku, Ankara Turhan Kitabevi, 21. Baskı, Ankara, s.33.
- [2] Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s.117-126.
- [3] “İnsanlık tarihinde birçok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin Anayasal kuralların tarihi gelişim açısından değerlendirilmesi, Anayasa'nın 61. maddesinin temelinde yatan düşüncenin, vergiye ilişkin önemli konuların yasama meclislerince düzenlenmesini sağlamak olduğu göstermektedir.” Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1967/41, K. 1969/57.
- [4] Çağan, age., s.118.
- [5] Her ne kadar 1961 Anayasası döneminde, Anayasa Mahkemesi “...Anayasanın 61.maddesinin temelinde yatan düşünce vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclislerince düzenlenmesini sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında onların kuruluş amaçları bir yana bırakılamaz. Amaca dayanan yorum ise 61.maddedeki “vergi koyma” kavramını geniş biçimde yorumlama zorunluluğu doğurur. Vergi koyma kavramının içine vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi arttırma, indirme vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle verginin arttırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır...” şeklindeki kararından 12 yıl sonra 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4.

2. fıkrasındaki düzenleme vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organı arasındaki dengesinde bir başka noktayı düzenlemektedir. Söz konusu madde “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.” şeklindedir. Görülebildiği üzere bu hükümler Bakanlar Kurulu’na dış ticaretin düzenlenmesine yönelik olarak dışalım, dışsatım ve diğer ticaret işlemlerinde kanunla verilecek yetki nedeniyle yasama ve yürütme organı arasındaki dengede bir değişim baş göstermektedir. Geleneksel olarak vergilendirme yetkisinin parlamentolarda, dış ticarete ilişkin gümrük ve vergi politikalarının ise yürütme organında olduğu göz önünde alındığında 1982 Anayasası’nın 167. maddesini 2. fıkrasındaki hükmün demokratik yaşama uygun olduğu düşünülebilir. Ancak burada önemli olan husus madde metnindeki “ek mali yükümlülük” koyma yetkisinin vergilendirme yetkisinden ayrıştırılıp ayrıştırılamayacağıdır. Dış ticarete ilişkin devletin vergilendirme yetkisinin kullanımından başka şekilde nitelendirilemeyecek ek mali yükümlülük kavramının netleştirilmesi bu nedenle önem taşımaktadır.

II. EK MALİ YÜKÜMLÜLÜK KAVRAMI

Ek mali yükümlülük kavramı, 1982 Anayasası’nın 167. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Ancak bir tanım yapılmamıştır. Bunun aksine önce amaç sonra da üzerine vergi konabilecek alanlar belirlenmiştir. Kısaca değerlendirmek gerekirse ek mali yükümlülüğün ancak dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla getirilebileceği öngörülmektedir. Oldukça soyut bir belirleme olmak üzere vergilerin mali amaçlarından bağımsız olarak gelir elde etme amacının ya da 73. maddede yer alan kamu giderlerini karşılamak üzere değil dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olarak düzenlenmesinin bir gereği olarak ek mali yükümlülükler getirilebileceği belirtilmiştir. Hal böyle olunca ülke ekonomisinin yararına kavramına açıklık getirmek gerekecektir. Ancak tıpkı kamu yararı kavramında olduğu gibi kavramın herkes tarafından kabul göreceği bir tanımının yapılabilmesi, sınırlarının çizilebilmesi, çeşitli ölçütler getirilebilmesi mümkün değildir. Hemen belirtmek gerekir ki ülke ekonomisinin yararına ölçütüne karar verecek olan da yasama organı değil Bakanlar Kurulu’dur. Madde metni incelendiğinde ek mali yükümlülük koyma yetkisinin kanunla Bakanlar Kurulu’na verilebileceği düzenlendiğinden ülke ekonomisinin yararına bir ek mali yükümlülüğe, bunun zamanına ve miktarına

fikrasiyle getirilen düzenlemenin yasallık ilkesine uygunluğu konusundaki tartışmalara ışık tutmuştur. Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1970/55, K.1971/57.

da karar verecek olanın Bakanlar Kurulu olduğu görülmektedir^[6]. 167. maddenin 2. fıkrası hükmündeki bir başka önemli nokta üzerine vergi konulabilecek alanların ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri olduğudur. Günümüzün küreselleşen dünyası düşünüldüğünde ticaretin sadece ülke içinde cereyan etmesi ancak küçük ölçekli işletmeler için geçerlidir. Bu kadar geniş bir alanın dış ticaret alanı olarak belirlenmesi, Bakanlar Kurulu'na kanunla verilecek yetkinin 73. maddenin 4. fıkrasında düzenlenen ve yine kanunla verilebilecek yetkiyi aşan bir vergilendirme yetkisi olduğu sonucunu doğurmaktadır. Madde metninde yer alan vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler ifadesinden de her ne kadar vergi değil ek mali yükümlülük adı verilmiş olsa da geniş anlamda vergi kavramına atıf yapıldığı da kabul edilmelidir. Anayasa Mahkemesi 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un anayasaya uygunluğunu denetlediği ve Bakanlar Kurulu'na ek mali yükümlülükler koyma yetkisi veren söz konusu kanunu anayasaya aykırı bulmadığı kararında;

“Görüldüğü gibi, Anayasa Koyucu burada «Vergi Ödevi»nde öngörülenden tamamen ayrı bir esas benimsemiştir: Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflik, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Oysa Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen «ek mali yükümlülüklerin» konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetki verilmesi söz konusudur. Bir «ek mali yükümlülüğün konulması», onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, öncede nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik kolaylara bakılarak günü güne alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır.” düşüncesinde olmuştur^[7].

Anayasa Mahkemesi'nin görüşünün doğruluğundan bağımsız olarak Bakanlar Kurulu'na kanunla verilebileceği öngörülen bir yetkinin verilmesi durumunda bu yetkinin kapsamının da belirlenmesi gerekliliği açıktır. Bu yapılmadan vergilendirme yetkisinin devrinin söz konusu olduğu bir durumda

[6] Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin sınırların bulunmaması eleştirilmektedir. Bkz. Güneş, age., s.178.

[7] Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1984/6, K.1985/1.

“dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılman Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır.” şeklindeki mahkeme kararına katılmak mümkün değildir. Vergi kanunlarının verginin temel unsurlarını (konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlar gibi) açıkça belirlenmesi^[8], bir vergi kanununun olmazsa olmazlarını oluşturur. Bunların eksikliği üstelik genel bir yetki devri şeklindeki “ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasının gerektiriyorsa” ifadesinin kabulü mümkün değildir^[9].

III. EK MALİ YÜKÜMLÜLÜKTE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ

Vergi normlarının zaman bakımından uygulanmasında hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin gereği olarak vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi kabul edilmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukukunda vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkesini içeren bir üst kavramdır^[10]. Hukuki güvenlik ilkesi bakımından vergi kanunlarının kabul edilmişinden önceki olaylara uygulanmaması ve etkisini gelecekteki olaylarda göstermesi gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.^[11] Yürürlük bakımından kabul edilen durum, bireylerin hukuki güvenliklerinin, yasanın veya yasa değişikliğinin ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanabileceğini ve yürürlük tarihinin de yasanın yapıldığı tarihten önceki bir tarih olarak belirlenmemesi gerekliliğine işaret eder. Yargı kararları ve doktrinde genel kabul gören vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi de hukuki güvenlik ilkesinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir^[12]. Ancak kanunların yürürlüğe girmesi bakımından geriye yürümezliği ile birlikte önem taşıyan bir husus, vergi normlarının öngörülebilirlik niteliği taşıyıp taşımadığıdır. “Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin unsurlarından biri de, vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlamasıdır. Hukuk güvenliği, kurallarda belirlilik ve öngörülebilirlik gerektirir. Hukuk güvenliği ilkesi ise, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir. Zira ekonomik yaşam belirlilik

[8] Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.14.

[9] 2976 sayılı Kanun’un Anayasa Mahkemesi denetimini sırasındaki düşüncelerinin eleştirisi için bkz. Oktar, Ateş, “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik düzenlemenin Analizi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 37. Seri/Yıl 1996/1997, s.155-189.

[10] Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.46.

[11] Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.47; Özgüven, Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.47.

[12] Öncel-Kumrulu-Çağan, age., 47.

ve kararlılık ister."^[13] Hukuki belirlilik ilkesiyle ayrılmaz bir bütün oluşturan öngörülebilirlik ilkesinin vergi kanunlarının uygulanması bakımından tartışma konusu olması sık görülmemektedir. Bunun nedeni vergi kanunlarının yürürlüğe giriş tarihlerine ilişkin problemlerin geriye yürüme şeklinde gerçekleşmesidir. Anayasa mahkemesinin pek çok kararı geriye yürümezlik ilkesine aykırılık nedeniyle önüne gelmiş kanun maddelerinin yürürlük tarihlerine ilişkindir.^[14] Öngörülebilirlik ve belirlilik ilkeleri birlikte ele alındığında vergi kanunlarının kabul edilip, Resmi Gazete'de yayımlandığında veya sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesi söz konusu olduğunda da hukuk devleti açısından bir sorun mevcut değildir. Bunun nedeni, kanunlaştırma sürecinin belirli sürelerle bağlanmış olması olduğu kadar bireylerin herhangi bir vergi normunun Meclis tarafından ele alındığını ve bunun belirli bir süre sonra yürürlüğe gireceği konusunda bilgi sahibi olmalarının mümkün olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak çalışmanın konusunu teşkil ettiği üzere 1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hükme dayanılarak Bakanlar Kurulu'na kanunla verilmiş bir yetkinin kullanılması, üstelik geriye yürüme söz konusu olmaksızın, yayımı tarihinde yürürlüğü giren bir ek mali yükümlülük söz konusu olduğunda hukuki güvenlik ilkesi ve buna bağlı olarak öngörülebilirlik ilkesi zedelenmekte midir? Bu konu incelenmeye muhtaçtır.

IV. EK MALİ YÜKÜMLÜLÜK UYGULAMASI VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ KAPSAMINDA OLMASI GEREKEN HUKUK BAKIMINDAN BİR ÖNERİ

1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında kanunla Bakanlar Kurulu'na verilebileceği öngörülen dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülük koyma yetkisine ilişkin mevzuatta pek çok yetki veren kanun ve bunlara dayanan kararlar mevcuttur. Bunlar içinde en önemlisi 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'dur. Adı geçen kanunun anayasaya aykırılı iddiasına bakan Anayasa Mahkemesi,

"Gerçekten, her ülkede, önceden, gelecekteki ekonomik gelişmeleri anlayıp, buna göre, bir takım çerçeveler çizmenin mümkün olamaması; ithalât ve ihracatın her an değişebilen şartlara tabi bulunması, hükümetlere birtakım geniş vs. esnekliği olan yetkiler verilmesini zorunlu kılmıştır.

...Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasının vermiş olduğu yetkiye dayanarak Yasama Organı, "dış ticaretin düzenlenmesini yürütme organına

[13] Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2006/52, K.2007/27.

[14] Ör/Anayasa Mahkemesi Kararları; E.1989/6, K.1989/42, E.2001/392, K.2003/60, E.2009/39, K.2011/68.

bırakmıştır. O halde, Bakanlar Kurulu, Anayasa'ya uygun olmak koşuluyla bu konunun çerçevesini, genel esaslarını, temel yönlerini ve ayrıntılarını tümüyle düzenleme yetkisine sahiptir.

... Çağımızda önemli olan bir kamu hizmeti niteliği kazanan “*Dış Ticaretin Düzenlenmesi*” kalkınma planlarında geniş ölçüde yer alan madde politikasının takibini, fiyat istikrarının sağlanmasını, ihracat darboğazının aşılmasını, dış ticaret açığının kapatılmasını, amaçlamaktadır.^[15]” hükmü ile adı geçen kanunu anayasaya aykırı bulmamıştır.

Bakanlar Kurulu bu ve benzeri kanunlara dayanarak dış ticaret alanında ek mali yükümlülükler koymaktadır. Yukarıda kısaca belirtildiği üzere Bakanlar Kurulu tarafından dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin etkisi bakımından sıkıntılı bir durum söz konusu olabilmektedir. Şöyle ki, Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinden farklı olarak öngörülebilirlik ilkesinde kişilerin temel, hak ve özgürlüklerinin en önemlilerinden biri olan mülkiyet haklarına bir müdahale niteliği taşıyan vergilendirmenin önceden bilinen ve öngörülen bir maliyet unsuru olması sağlanmaktadır. Bireyler/ Firmalar maliyet-karlılık hesaplamalarını vergi kanunlarını gözeterek yaparlar ve bu nedenle o ticari iş/hizmet gerçekleşir veya maliyetler yüksek bulunarak gerçekleştirilmez. Örneğin, dış ticaret alanında konulabilen ek mali yükümlülüğe ilişkin bir Bakanlar Kurulu Kararı henüz yokken maliyet hesaplamaları yapılmış, yurtdışındaki firmalarda satım sözleşmesi imzalanmış, malların bedellerini o firmalara ödenmiş, malların Türkiye'ye getirilmesi için gemilere yüklenmesi işi gerçekleştirilmiş, gemilerin yola çıktığı ancak henüz Türkiye'ye ulaşmadığı bir döneme denk gelen bir ek mali yükümlülük konulması durumunda, hukuki güvenlik bakımından bu düzenlemenin öngörülebilirlik ilkesine uygunluğu tartışmalı olacaktır. Ancak Bakanlar Kurulu'nun hangi alanda ek mali yükümlülükler getirmeyi planladığını kamuoyu ile paylaşması, ek mali yükümlülüklerin hızla karar verilmesi gereken ekonomik kararlar olması niteliği ile bağdaşmaz^[16]. Bunun yanında vergi kanunlarında yapılan değişikliklerde genellikle yürürlük tarihi ileri bir tarih, çoklukla da yeni yılın başlangıcı olan 1 Ocak olarak düzenlenmektedir. Kanunlar, KHK'lar ve Bakanlar Kurulu Kararlarının yürürlük tarihlerinin yayımlandıkları günden başlaması bir yasama siyaseti gereğidir. Bakanlar Kurulu kararlarında görülen “*Bu Karar yayımı tarihinde yürürlüğe girer*” ifadesi ise özünde bir ek mali yükümlülük getirmesi nedeniyle

[15] Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1984/6, K.1985/1.

[16] Dış ticarete ilişkin söz konusu düzenlemenin ekonomik ve teknolojik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında hızla ve gizli bir şekilde ekonomi politikasına uygun düzenlemeler yapmak şeklinde algılanmaktadır. Doğrusöz, Bumin, “*Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*” İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Cilt:6, Sayı:1-3, 1985, s.75.

öngörülebilirlik ilkesine de uygunluk taşınmalıdır. Öngörülebilirlik ilkesi, vergi mükelleflerinin kendilerine uygulanacak vergi rejimleri hakkında önceden bilgi sahibi olmalarını bu sayede mameleklerini ilgilendiren konularda devlet ile karşı karşıya gelmelerini engelleyen bir nitelik taşımaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin bir görünümü olarak vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin de kabul edilmesinin nedeni budur. Bu durumda çözüm Bakanlar Kurulu'nun ek mali yükümlülük getireceğine ilişkin bilgiyi paylaşması değil ve fakat ek mali yükümlülüğün yürürlük tarihini takdir edeceği ileri bir tarihten başlatması olabilir. Böylelikle yukarıda verilen örnekte olduğu gibi tüm maliyet hesaplamalarını mevcut duruma göre yapan ama sonrasında bir ek mali yükümlülükle karşılaşan kişiler bakımından hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelenmemiş olur. Nitekim Bakanlar Kurulu tarafından getirilen ek mali yükümlülüklerle ilişkin kararlarda benzer örneklere rastlanılmaktadır^[17]. Sonuç olarak Bakanlar Kurulu'nca konacak ek mali yükümlülüklerin öngörülebilirlik ilkesini zedelememesi için kararların yürürlük tarihlerine ilişkin bir sistemin tartışılmasının gerekmektedir.

V. SONUÇ

Vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasında paylaşımı konusunun ek mali yükümlülük kavramı 1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrası ile anayasal bir dayanağa sahiptir. Bakanlar Kurulu'na vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ülke ekonomisinin yararına olmak üzere dış ticaret alanında ek mali yükümlülükler koymaya kanunla yetki verilebilmektedir. Ancak adı ek mali yükümlülük olsa da vergi ve benzerlerinin tabii olduğu hukuk devleti ilkelerinden farklı bir rejime tabii olması mümkün değildir. Bu nedenle ek mali yükümlülüklerin her ne kadar amaçlar dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi olsa da bu durum hukuki güvenlik, belirlilik, geriye yürümezlik, öngörülebilirlik gibi ilkelere aykırılık taşıması söz konusu olmamalıdır. Bu noktada yukarıda değinildiği üzere öngörülebilirlik ilkesi yönünden ek mali yükümlülüklerin yürürlüğe giriş tarihleri bakımından bir sisteme ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç, ek mali yükümlülüklerde ekonomik kararların hızla ve gizlice alınmasına ilişkin saptamalardan bağımsız olmamakla birlikte hukuk devleti ilkesinin devletin tüm eylem ve işlemlerine hakim olması gerekliliği nedeniyle.

[17] Ör/6 Mart 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/2823 sayılı ek mali yükümlülüğe ilişkin Bakanlar Kurulu kararının yayımını takip eden 30. gün yürürlüğe gireceği; 7 Mayıs 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3138 sayılı ek mali yükümlülüğe ilişkin Bakanlar Kurulu kararının 19 Mayıs 2012 tarihinde yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir.

KAYNAKÇA

- Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Doğrusöz, Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü” İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Cilt:6, Sayı:1-3, 1985.
- Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2008.
- Oktar, Ateş, “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik düzenlemenin Analizi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 37. Seri/Yıl 1996/1997, s.155-189.
- Öncel, Muallâ – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Ankara Turhan Kitabevi, 21. Baskı, Ankara, 2012.
- Özgüven, Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1967/41, K. 1969/57.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1970/55, K.1971/57.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1984/6, K.1985/1.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1984/6, K.1985/1.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1989/6, K.1989/42.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2001/392, K.2003/60.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2006/52, K.2007/27.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2009/39, K.2011/68.