

## CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİ'NDE CUMHURBAŞKANI KARARLARIYLA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ UYGULAMALARININ ANALİZİ (2018- 2024)

Recep TEMEL<sup>©1</sup>İrem SÖKMEN<sup>2</sup>

| Araştırma Makalesi                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | ÖZET                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Makale Süreci:</b></p> <p>Gönderme: 05/01/2025<br/>Düzeltilme: 25/07/2025<br/>Kabul: 30/08/2025<br/>Yayın: 05/10/2025</p> <p>Bu makale control edildi<br/><br/>oranı: %20</p> <p>JEL Kodları: H20, H30, K34</p>  | <p>Türkiye Cumhuriyeti, 09.07.2018 tarihinde fiilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi adı verilen yönetim modeline geçmiştir. Bu yönetim modelinde, Parlamenter Demokratik Sisteme kıyasla daha işlevsel bir yürütme erki oluşturmak amacıyla çift başlı yürütme, Cumhurbaşkanının şahsında teke indirilmiş ve yetkileri de genişletilmiştir. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanının genişleyen yetkilerinin bir kısmı hukuk kaynaklarına ilişkindir. Bunlardan bir tanesi Cumhurbaşkanına tek yanlı irade beyanıyla bireysel ve düzenleyici nitelikte idari işlem yapma yetkisi veren Cumhurbaşkan Kararı şeklinde isimlendirilen emredici mahiyetteki hukuk kaynağıdır. Cumhurbaşkanı, bu yetkiye dayalı olarak genelde kamu hukuku özelde de vergi hukukunu ilgilendiren alanlarda düzenlemeler yapmaktadır. Cumhurbaşkanının, Cumhurbaşkan Kararlarıyla vergi hukukuna ilişkin yaptığı düzenlemeler ağırlıklı olarak 1982 Anayasasının 73/4 ve 162/2 madde hükümleri ve ilgili vergi yasaları hükümlerinin kendisine vermiş olduğu yetkilerin kullanımıdır. Bu çalışmada Cumhurbaşkanının 2018-2024 yılları arasında Cumhurbaşkan Kararı olarak isimlendirilen hukuk normuyla vergi hukukunu ilgilendiren vergi uygulamaları incelenmiştir. Öncelikle Mevzuat Bilgi Sistemi üzerinden 2018-2024 döneminde yayımlanan Cumhurbaşkan Kararlarının tamamına erişilmiş ve erişilen belgeler Doküman Analizi Yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgular sınıflandırılarak değerlendirilmiş ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde yürütme erkinin diğer bir ifadeyle Cumhurbaşkanı'nın, vergi uygulamalarını yönlendirmede etkinliğini sağlayan önemli hukuk kaynaklarından birinin Cumhurbaşkanlığı Kararları olduğu sonucuna ulaşılmıştır.</p> <p><b>Anahtar Kelimeler:</b> Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, Cumhurbaşkan Kararı, Cumhurbaşkanı, Vergi Uygulamaları, Vergi Hukuku.</p> |

© Sorumlu Yazar/Corresponding author.

<sup>1</sup> Doç. Dr., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü. [recep.temel@ibu.edu.tr](mailto:recep.temel@ibu.edu.tr). Bolu, Türkiye.

<sup>2</sup> Yüksek Lisans Öğrencisi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı. [iremsokmeen@gmail.com](mailto:iremsokmeen@gmail.com). Bolu, Türkiye.

| Analysis of Tax Practices Implemented By President Decisions in The Presidential Government System (2018- 2024)                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Research Article                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | ABSTRACT                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <p><i>Article Process:</i></p> <p>Submitted: 05/01/2025<br/>Revised: 25/07/2025<br/>Accepted: 30/08/2025<br/>Available: 05/10/2025</p> <p><i>This article checked by</i><br/> <b>iThenticate</b><br/>score: %20</p> <p><i>JEL Codes:</i> H20, H30, K34</p> | <p>Republic of Turkey has de facto switched to the Presidential Government System as of 09.07.2018. In this government model, in order to create a more functional executive power compared to the Parliamentary Democratic System, the dual executive has been reduced to a single executive in the person of the President and its powers have been expanded. In the Presidential Government System, some of the expanded powers of the President are related to legal sources. One of these is the imperative legal source called the President Decisions, which grants the President the authority to execute individual and regulatory administrative transactions with a unilateral declaration of will. Based on this authority, the President makes regulations in areas generally concerning public law and specifically tax law. The regulations made by the President on tax law through President Decisions are essentially the exercise of the powers granted to him by Articles 73/4 and 162/2 of the 1982 Constitution and the relevant tax laws. This study examines the tax practices implemented by the President between 2018 and 2024 through the legal norm called the President Decisions. First of all, all President Decisions issued between 2018 and 2024 were accessed through the Legislation Information System and the accessed documents were analyzed using the Document Analysis Method. The findings obtained as a result of the analysis were classified and evaluated, and it was concluded that one of the important legal sources that ensure the effectiveness of the executive power, namely the President, in directing tax practices in the Presidential Government System is the President Decisions.</p> <p><b>Keywords:</b> Presidential Government System, President Decisions, President, Tax Practices, Tax Law.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <p> <b>Makale/Article Doi:</b><br/>10.52703/ay.214.</p>                                                                                                                                                                                                  | <p><b>EXTENDED ABSTRACT</b></p> <p>Transition to the Presidential Government System in Turkey on July 9, 2018, marked the beginning of a new era in the constitutional and administrative structure of the state, symbolizing a profound transformation in its functioning. With the shift from the dual-executive model of the parliamentary system to a single-centered structure, executive power was consolidated under the President. This change represented not merely a political reform but also a legal and administrative reconfiguration. In this new era, President Decisions have emerged as a distinctive normative instrument granting the President the authority—within constitutional and statutory limits—to perform regulatory or individual acts. Unlike Presidential Decrees, President Decisions do not possess an original regulatory power but instead serve as secondary legal sources that operationalize the powers delegated by the legislature and enable the practical implementation of the constitutional framework.</p> <p>Tax law is one of the most revealing fields for observing the boundaries of executive authority, as taxation essentially falls within the legislative domain under the principle of legality. Accordingly, the impact of President Decisions on tax policies holds special importance in demonstrating how executive powers in fiscal matters are exercised within constitutional boundaries. This study, covering the period from 2018 to 2024, examines the effects of President Decisions on tax law and fiscal policy, aiming to reveal the scope, limits, and function of the executive's fiscal discretion. Using the document analysis method, a total of 4,802 President Decisions published through the Official Legislation Information System were examined, 193 of which are directly or indirectly related to tax practices.</p> <p>These decisions were classified according to the types of taxes—income, expenditure, and wealth—and analyzed in terms of their content, such as rate changes, exemptions, exceptions, and extensions. Compared with the existing literature (Acuner, 2018; İba and Söyler, 2019; Uyanık, 2020; Özdemir, 2021; Erdem, 2023), this study provides an original contribution based on empirical data. While</p> |

previous research has largely focused on the legal nature, hierarchical status, or judicial review of President Decisions, this study fills a gap in the literature by empirically analyzing their practical use in the tax field. The findings are consistent with theoretical perspectives advanced by Gözler (2019) and Görücü (2024) concerning the expansion of executive flexibility, yet they also introduce a new dimension by showing that President Decisions operate within the limits of legality without weakening legislative authority.

Since the implementation of the Presidential Government System in 2018, the scope, number, and content of President Decisions have increased significantly, producing notable impacts on public administration, fiscal governance, and tax policy. Between 2018 and 2024, the total number of President Decisions showed a year-by-year increase, with a particularly sharp rise observed after 2023. Approximately 59.3% (around 2,852) of these decisions pertain to appointments and dismissals, reflecting the President's decisive role over high-level public administrators and the increasingly centralized nature of the bureaucratic structure.

The second-largest category comprises urgent expropriation decisions, which constitute about 23.9% of the total and enable the rapid implementation of public investments. Decisions related to tax practices account for roughly 29% of all President Decisions, most of which involve adjustments to tax rates, exemptions, exceptions, restructuring processes, or procedural aspects of taxpayer obligations. Moreover, the existence of 193 President Decisions concerning the enactment of international tax agreements indicates that such decisions serve as active instruments in Turkey's process of global fiscal integration. The decision implementing the FATCA information exchange agreement with the United States, for instance, exemplifies how President Decisions facilitate international fiscal compliance.

From a legal standpoint, these decisions transcend mere individual administrative acts and often possess a regulatory nature. Within the constitutional and statutory framework, the President may introduce direct or indirect modifications in the tax field, thereby situating these decisions within the category of normative acts. Such regulatory actions are subject to judicial review, with the Council of State (Danıştay) serving as the court of first instance in disputes concerning their legality.

President Decisions operate as instruments that remain within the limits of delegated legislative authority while providing the executive with a means of rapid intervention. For example, temporary reductions in VAT on essential goods, temporary exemptions from Special Consumption Tax (SCT), or modifications to income tax withholdings demonstrate the executive's capacity to maintain economic balance and flexibly steer fiscal policy without awaiting legislative action. Following the 2023 earthquake disaster, there was a notable increase in such decisions, illustrating that the Presidential Government System strengthens the state's ability to act swiftly during crises.

These developments also shed light on theoretical debates concerning the balance of power between the executive and the legislature. President Decisions can be characterized as a form of "administrative legislation," softening the rigidity of statutes and enabling an adaptive administrative structure in economic governance. This corresponds with the concept of "adaptive governance" found in comparative public law literature. While the centralization of executive power raises certain questions regarding accountability, the publication of these decisions in the Official Gazette and their subjection to judicial oversight constitute balancing mechanisms that ensure transparency and reviewability within the system.

The judicial review of President Decisions by the Council of State plays a vital role in ensuring that they remain within legal limits and that delegated powers are exercised in accordance with the constitutional framework. Thus, while these decisions effectively expand the executive's policymaking capacity, they continue to operate within constitutional confines and remain subject to administrative oversight.

In conclusion, the President Decisions issued between 2018 and 2024 have become a key instrument in both the restructuring of public administration and the flexible implementation of fiscal and tax policies. These decisions enable swift and effective executive intervention while functioning in harmony with constitutional balance and judicial control mechanisms. The growing executive activity in a field as sensitive as taxation—governed by the principle of legality—reveals the transformation of Turkey's fiscal governance and the emergence of a new, executive-centered model of fiscal coordination.

This study stands as one of the first comprehensive and empirical analyses of President Decisions related to taxation under the Presidential Government System in

|                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>License:</b><br><br>This work is licensed under<br>Creative Commons Attribution-<br>NonCommercial 4.0<br>International License | <i>Turkey, contributing uniquely to both administrative and fiscal law scholarship. The findings demonstrate that President Decisions have evolved into constitutional instruments that simultaneously ensure flexibility and accountability in contemporary Turkish tax administration. Consequently, the study provides a solid foundation for evaluating the long-term implications of executive-based policymaking within democratic systems and offers an integrated framework for analyzing the impact of normative transformation on fiscal governance in public law.</i> |
| <b>Atıf Nasıl Yapılır?</b>                                                                                                                                                                                         | Temel R. & Sökmen İ. (2025). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanlığı Kararlarıyla Gerçekleştirilen Vergi Uygulamalarının Analizi (2018-2024)", <i>Türk Dünyası Akademik Bakış Dergisi</i> , 5(10): 124- 151, DOI: <a href="http://dx.doi.org/10.52703/ay.214">http://dx.doi.org/10.52703/ay.214</a> .                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>How to Cite?</b>                                                                                                                                                                                                | Temel R. & Sökmen İ. (2025). "Analysis of Tax Practices Implemented By President Decisions in The Presidential Government System (2018-2024)", <i>Journal of Turkic World Academic Perspective</i> , 5(10): 124- 151, DOI: <a href="http://dx.doi.org/10.52703/ay.214">http://dx.doi.org/10.52703/ay.214</a> .                                                                                                                                                                                                                                                                   |

## GİRİŞ

20.07.1961 tarihinde yürürlüğe giren 1961 Anayasasında, Türkiye Cumhuriyeti devletinin Parlamenter Hükümet Sistemi ile yönetilmesi öngörülmekteydi (Atar, 2019). 21.01.2017 tarih ve 6771 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1982 Anayasası'nda öngördüğü değişiklikler gereği 16.04.2017 tarihinde önce referandum ve akabinde 24.06.2018 tarihinde seçimler yapılmıştır. Seçim sonuçları itibariyle yeni sistemin ilk Cumhurbaşkanı olarak seçilen R. Tayyip Erdoğan, 9 Temmuz 2018 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde (TBMM) yemin ederek göreve başlamış ve böylelikle Parlamenter Hükümet Sistemi yerini fiilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne bırakmıştır. Parlamenter sistemde görece sembolik nitelikte olan Cumhurbaşkanı yetkileri Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde genişletilmiş; Başbakanlığın ve Bakanlar Kurulu'nun kaldırılmasıyla da yürütme erki tek başına Cumhurbaşkanının şahsında toplanmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanının genişleyen yetki alanlarından bir tanesi de yapabileceği hukuki düzenlemelere ilişkindir. Bu hukuki düzenlemelerden bir tanesi Türk hukuk mevzuatına Cumhurbaşkanı Kararı ismiyle kazandırılan hukuk normudur. Cumhurbaşkanı, 2018-2024 döneminde kendisine verilmiş bu yetkiyi kullanarak hem vergi hukuku alanında hem de diğer alanlarda çok sayıda Cumhurbaşkanı Kararı düzenlemesi yapmıştır. Bu araştırmada yeni dönemde (2018-2024) Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararlarının vergi uygulamalarındaki durumu, gelişimi araştırılmış ve değerlendirilmiştir.

Acuner, "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Vergi Hukukunun Asli Kaynaklarına Etkisi" başlıklı çalışmada Cumhurbaşkanı Kararını da ele almıştır. Parlamenter Demokratik Sistem'de yürütmeyi oluşturan Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu yeni sistemde yerini sadece Cumhurbaşkanına bırakmıştır. Bakanlar Kurulu'nun kaldırılmasıyla, düzenlemelerini ifade eden Bakanlar Kurulu Kararları da yürürlükten kalkmış yerlerini Cumhurbaşkanı ve onun çıkartabileceği Cumhurbaşkanlığı Kararları almıştır. Acuner araştırmasında 1982 Anayasası'nın

vergi uygulamalarına ilişkin 73/4 ve 167/2 madde hükümleri icabının Cumhurbaşkanı tarafından Cumhurbaşkanlığı Kararı vasıtasıyla yapılabileceğini vurgulamıştır. Ayrıca Acuner Cumhurbaşkanlığı Kararlarının tıpkı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve Yönetmeliklerde olduğu gibi anayasal dayanağa kavuşturulması gerektiğini ileri sürmüştür (Acuner, 2018).

İba ve Söyler, “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle Cumhurbaşkanlığı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları” başlıklı araştırmalarında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı Kararı arasındaki nitelik farkı ve hukuki sonuçları üzerinde durmuşlardır. İba ve Söyler’e göre Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi dayanağını Anayasadan alan, düzenleyici niteliği haiz bulunan, resmi gazetede yayımlanması zorunlu ve de yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi’nce gerçekleştirilen aslî nitelikte bir hukuk normudur. Cumhurbaşkanlığı Kararı ise kanunlara dayalı ve kanunlar çerçevesinde çıkartılan ve yargısal denetimi Danıştay’ca gerçekleştirilen bireysel nitelikli işlem boyutu ağır basan talî bir hukuk normudur. Bireysel idari işlemlerin yanı sıra Cumhurbaşkanlığı Kararları ile düzenleyici mahiyette işlemler de yapılabilmektedir, ancak bu düzenlemeler aslî norm hüviyetinde değildir. Özellikle de konumuzu ilgilendiren 1982 Anayasası’nın 73/4 ve 167/2 madde hükümleri çerçevesinde Cumhurbaşkanlığına tanınan vergilendirme konularına ilişkin yetkilerin Cumhurbaşkanlığı Kararlarıyla düzenlenmesi bu türdendir (İba ve Söyler, 2019).

Şahan, “Cumhurbaşkanlığı’nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi” başlıklı araştırmasında Cumhurbaşkanlığı’nın yeni sistemde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Yönetmelik ve Cumhurbaşkanlığı Kararı hukuk normlarıyla yapabileceği vergisel düzenlemeleri ve bu normların yargısal denetimlerini ele almıştır. Konumuz özelinde Cumhurbaşkanlığı Kararlarının eski sistemdeki Bakanlar Kurulu Kararları yerine ikame edildiğini, daha önce 1982 Anayasası’nın 73/4 ve 167/2 madde hükümlerinde Bakanlar Kurulu Kararları ile yapılması öngörülen değişikliklerin yeni sistemde Cumhurbaşkanlığı Kararları ile yapıldığını uygulamadan sınırlı örneklerle teyit etmiştir. Cumhurbaşkanlığı Kararlarının yargısal denetimlerinin ise Bakanlar Kurulu Kararlarında olduğu gibi Danıştay tarafından yapılacağını vurgulamıştır (Şahan, 2019).

Uyanık, “Bir Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Cumhurbaşkanlığı Kararı” başlıklı araştırmasında Cumhurbaşkanlığı Kararlarının Parlamenter Demokratik Sistemde bireysel idari işlemler için kullanıldığını, yeni sistemde ise hem bireysel idari işlemler hem de düzenleyici işlemler (Anayasanın 73/4 ve 167/2 maddeleri bağlamında) için kullanılmasının hukuki belirsizliklere neden olduğunu vurgulamıştır (Uyanık, 2020).

Özdemir, “Cumhurbaşkanlığı Kararlarının Yargısal Denetim” başlıklı araştırmasında Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile Cumhurbaşkanlığı Kararlarını hukuki nitelikleri ve yargısal

denetimleri bağlamında karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin asli nitelikli düzenleyici hukuk normu olmasına rağmen yer yer bireysel idari işlemler için de kullanılabildiğini; Cumhurbaşkanı Kararlarının ise talî nitelikli olup bireysel idari işlemler için kullanılmasına rağmen yer yer türev nitelikte de olsa düzenleyici işlemler için kullanıldığını vurgulamıştır. Bu karmaşanın giderilmesi için iki hususa vurgu yapmıştır. Bunlardan ilki Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin düzenleyici işlemlerde, Cumhurbaşkanı Kararlarının ise bireysel idari işlemlerde kullanılmaları; ikinci husus ilk hususun sonucu olarak, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin yargısal denetimlerinin Anayasa Mahkemesi'nce, Cumhurbaşkanı Kararlarının yargısal denetimlerinin ise Danıştay tarafından yapılması yoluyla hukuki güvenceye kavuşturulmasıdır (Özdemir, 2021).

Erdem, "Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme" başlıklı araştırmasında konumuzla ilgili olarak Cumhurbaşkanı Kararlarının bireysel idari işlemlerin yanı sıra Anayasanın 73/4 ve 167/2 madde hükümleri çerçevesinde düzenleyici işlem niteliğiyle kullanıldığını kimi örnekler de vermek suretiyle açıklamıştır. Bu konularda Cumhurbaşkanı Kararlarıyla yapılan düzenlemeleri, ek mali külfet oluşturduğu ve bu yetkinin de ancak yasama organında olması gerektiği düşüncesiyle eleştirmiştir (Erdem, 2023).

Literatür taraması sonucunda Cumhurbaşkanı Kararları hakkında yapılan araştırmalarda daha çok hukuki nitelik ve özellikle de Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinden farklı yönler ile yargısal denetim boyutuna odaklanıldığı görülmüştür. Vergi uygulamaları bağlamında ise 1982 Anayasası'nın 73/4, 167/2 madde hükümleri ile ilgili vergi yasalarının Cumhurbaşkanına verdiği muafiyet, indirim, istisna ve oran belirleme yetkilerini yeni sistemde Cumhurbaşkanı Kararları aracılığıyla kullanılacağı vurgulanmış, ancak bu durumun uygulamada nasıl somutlaştığının yeterince ele alınmadığı görülmüştür. Bu nedenle 2018-2024 yıllarını kapsayan dönemde Cumhurbaşkanının yetkisine verilen ve Cumhurbaşkanı Kararı olarak isimlendirilen, Türk hukuk mevzuatının yeni kaynağının vergi hukukundaki yeri ve vergi uygulamalarındaki süreci/rolü araştırmanın konusunu oluşturmuştur.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanı tek başına yürütmeyi temsil etmektedir. Yeni sistemde Cumhurbaşkanının yürütme yetkisini nasıl kullandığı vergi uygulamaları başta olmak üzere tüm kamusal faaliyetler açısından merak konusudur. Bu araştırmanın amacı Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanının tasarrufuna bırakılan ve yeni bir hukuk normu olan Cumhurbaşkanı Kararlarıyla vergi uygulamalarında ne tür düzenlemelere gidildiğinin ortaya çıkarılmasıdır. Ayrıca bu çalışma vergi uygulamalarına ilişkin Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan Cumhurbaşkanı Kararlarının tespiti,



sınıflandırılması ve bu konuda yapılacak değerlendirmeler bu yeni vergi hukuku kaynağının ileriye dönük olarak daha doğru ve yerinde kullanımına rehberlik oluşturacaktır.

2018-2024 yılları arasında Cumhurbaşkan tarafından devletin vergi uygulamalarına ilişkin olarak düzenlenen Cumhurbaşkan Kararlarının tamamı bu araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırma evreninde yer alan dokümanlar erişilebilir olduklarından örneklem belirleme gereksinimi duyulmamıştır. Bu çerçevede araştırma dönemi boyunca vergi uygulamalarına ilişkin düzenlenmiş olan Cumhurbaşkan Kararları, T.C. Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği, Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Mevzuat Bilgi Sistemi üzerinden tespit edilmiş ve ilgili oldukları vergi türüne göre sınıflandırılmıştır.

20. yüzyılın başlarından itibaren Doküman Analizi Yönteminin kullanıldığı araştırmaların sayısında ciddi artışlar görülmüştür. Özellikle de sosyoloji biliminin kurucusu kabul edilen Emile Durkheim'in bu yöneme bağlılığı ve bu yöntemde rastgele değil de eleştirel bir bakış açısıyla derlenmiş dokümanların araştırmanın kilit noktasını oluşturduğu vurgusu yöntemi tercih edilir kılmıştır (Seggie ve Bayyurt, 2015). Bu yöntemde farklı nitelikteki dokümanlar, kurumların kayıt ve toplantı tutanakları (Raporlar, anket verileri, çeşitli kamu kayıtları); elektronik ve basılı materyaller (kitap, dergi, gazete, broşür, mektup, basın bültenleri, harita vb. gibi); iletişim araçları kayıtları (Radyo ve televizyon program metinleri) sistematik olarak değerlendirilebilecek belgelerdir (Bowen, 2009). Nitekim araştırmamızda resmi nitelikli bir kamu hukuku kaynağı sayılan Cumhurbaşkan Kararları vergi türlerine göre sınıflandırılmış ve incelenmiştir. Bu yöntem genellikle diğer araştırma yöntemlerini tamamlayıcı mahiyette kullanılmakla birlikte bağımsız bir yöntem olarak da kullanılabilmektedir (Morgan, 2022; Kırıl, 2020) ki araştırmamızda bağımsız bir yöntem olarak kullanılmıştır. Doküman Analizi Yöntemi, araştırma konusuna ilişkin yazılı belgelerin incelenmesi suretiyle veri elde edilmesi (Karataş, 2015) sonrasında da bu verilerin incelenip, yorumlanmasından hareketle anlam çıkarılması, anlayış oluşturulması ve ampirik bilgi geliştirilmesidir (Sak, Sak, Şendil ve Nas, 2021). Diğer bir ifadeyle araştırmacının verileri nesnel biçimde değerlendirerek tutarlılıkları ya da tutarsızlıkları tespit edip, sonuçları genellemesidir (Muşmal ve Gürbüz, 2018). Araştırmamızda öncelikle 2018-2024 döneminde yayımlanan Cumhurbaşkan Kararları tespit edilmiş, sonrasında bu kararlardan vergi hukukuna ilişkin olanlar vergi türlerine göre sınıflandırılmış; içeriklerinin incelenmesi sonrasında elde edilen bulgular tablolara dönüştürülmüş; tablo verileri esas alınarak Cumhurbaşkan Kararlarının işlevleri hakkında tespitler yapılmıştır.

## 1. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

### 1.1. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanlığı Kararı

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde yürütme görevi tek başına Cumhurbaşkanının şahsında toplanmıştır. Bu husus 1982 Anayasası'nın 'Genel Esaslar'ının Birinci Kısımında, 'Yürütme Yetkisi ve Görevi' başlığıyla düzenlenen 8. Maddesi'nde *"Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir."* şeklinde düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanının yürütmeye ilişkin yetki ve görevleri ise 1982 Anayasası'nın cumhuriyetin temel organlarının gösterildiği Üçüncü Kısımının "Yürütme"yi düzenleyen 2. bölümünün 'Görev ve Yetkiler' başlığını taşıyan 104. Maddesinde sayma yöntemiyle belirlenmiştir<sup>3</sup>.

Yürütme işlevini somutlaştıran hukuki düzenlemelerden birisi 'Cumhurbaşkanlığı Kararı' olarak isimlendirilen hukuk normudur. Karar niteliğindeki düzenlemeler, Türk Anayasa Hukuku sözlüğünde 'TBMM Genel Kurulu tarafından kabul edilmekle yürürlüğe giren ve Cumhurbaşkanının onayına sunulmayan yasama işlemleridir' (Uslu, 2022) şeklinde tanımlanmışsa da Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'yle birlikte Türk hukuk mevzuatına giren Cumhurbaşkanlığı Kararı bu mahiyette bir norm değildir. Daha öncesinde mevzuatımızda bulunmayan "Cumhurbaşkanlığı Kararı" ifadesini mevzuatımıza taşıyan kanuni düzenleme 7 Haziran 2018 tarihli 700 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'dir (Özata, 2022). Cumhurbaşkanlığı Kararı, Cumhurbaşkanının Anayasaya, Kanuna veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine dayanarak çıkardığı düzenleyici veya bireysel işlem niteliğindeki tek yanlı irade açıklamalarıdır (Kağıtçıoğlu, 2019). Cumhurbaşkanlığı Kararı, Kanun, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve Yönetmelik gibi hukuk normlarının sahip oldukları türden bir anayasal dayanaktan yoksundur (Acuner, 2018).

Cumhurbaşkanlığı Kararı, bağlayıcılık açısından temel bir hukuk metni, diğer bir deyişle emredici bir metin, doğduğu organ açısından da yürütmeye ait hukuki bir düzenlemedir. Görücü, Cumhurbaşkanlığı kararlarının, kural olarak Danıştay tarafından denetlendiği; bireysel işlem niteliğindeki atama kararlarına konu olan Cumhurbaşkanlığı Kararlarına karşı da Ankara

<sup>3</sup> 1982 Anayasasının 104.maddesinde Cumhurbaşkanının görev ve yetkileri sayılmıştır. Konumuzla ilgili kısımları şu şekildedir: Üst kademe kamu yöneticilerini atar, görevlerine son verir ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenler.

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.

Cumhurbaşkanı, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilir. Kararnameler ve yönetmelikler, yayımdan sonraki bir tarih belirlenmemişse, Resmî Gazetede yayımlandıkları gün yürürlüğe girer (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).



İdare Mahkemesi'nde dava açıldığı bilgisinden hareketle Cumhurbaşkanlığı Kararlarının normlar hiyerarşisinde Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin altında yer alacağı görüşündedir (Görücü, 2024). Gözler ise Cumhurbaşkanlığı Kararlarının adsız düzenleyici işlem nitelikleri nedeniyle yönetmelik hükmünde sayılacaklarından normlar hiyerarşisinde yönetmeliklerle aynı düzeyde olmaları gerektiği kanaatindedir (Gözler, 2019).

1982 Anayasası'nda Cumhurbaşkanlığı Kararlarının Resmi Gazete' de yayımlanma zorunluluğuna dair genel bir hükme yer verilmemiştir<sup>4</sup>. Hukuki metinlerin hangilerinin Resmi Gazete' de yayımlanabileceklerine ilişkin 10 Sayılı "Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" düzenlenmiş ve kararnamenin 4. Maddesinde Resmi Gazete' de yayımlanacak hukuki metinler sayılmak suretiyle sıralanmıştır. 4.Maddenin 1/ç Fıkrası her Cumhurbaşkanlığı Kararının Resmi Gazete' de yayımlanma zorunluluğu olmadığını, ancak Resmi Gazete' de yayımlanması uygun görülen kararların yayımlanabileceğini düzenlemiştir.<sup>5</sup> Bu kararnamenin gerek 4. Maddesinin 1/ç Fıkrası hükmü gerekse de 4. Maddesinin 2. Fıkrası hükmü<sup>6</sup> yetkinin Cumhurbaşkanında olduğunu belirlemiştir (İba ve Söyler, 2018). Bu konuda Kâğıtçıoğlu, Resmi Gazete' de yayımlanmayan ve düzenleyici işlem niteliğindeki Cumhurbaşkanlığı Kararlarının Cumhurbaşkanlığının resmi internet sayfasında yayımlanması ve hukuki belirliliğin sağlanması; bireysel işlem niteliğinde olup Resmi Gazete' de yayımlanmayan Cumhurbaşkanlığı Kararlarının da ilgisine tebliğ yoluyla bildirilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Kâğıtçıoğlu, 2019).

Tek yanlı irade açıklamasına dayalı bir idari işlem olan Cumhurbaşkanlığı Kararının yargısal denetimi ile ilgili görevli kurum Danıştay'dır. 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olduğu konular tahdidi olarak sayılmış, 1/a bendinde<sup>7</sup> Cumhurbaşkanlığı Kararlarına karşı açılacak davaları karara bağlayacağı madde metninde düzenlenmiştir (Danıştay Kanunu, 1982).

İlk Cumhurbaşkanlığı Kararı, 10.07.2018 tarihinde, 2018/1 sayılı "*Cumhurbaşkanı Yardımcılığına ve Bakanlıklara Yapılan Atamalar Hakkında Karar*" başlığıyla yayımlanmıştır. Atama kararları içerikli Cumhurbaşkanlığı Kararları Resmi Gazetede önce 'Cumhurbaşkanı Kararları' başlığı altında; 27.10.2018 tarihli Resmi Gazete' den itibaren ise 'Atama Kararı'

<sup>4</sup> Böyle olmakla birlikte 1982 Anayasasında Olağanüstü Hal İlanı Kararı (119/2), Cumhurbaşkanınca Halkoyuna Sunulacak Anayasa Değişikliklerine İlişkin Kanunlar (175/4), Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliklerden bazılarının Resmî Gazete' de yayımlanacaklarıyla ilgili özel hükümler mevcuttur.

<sup>5</sup> 10 Sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 4. maddesinin 1/ç bendi: Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile Cumhurbaşkanlığınca Resmi Gazete' de yayımlanması uygun görülen karar ve genelgeler Resmi Gazete' de yayımlanır (Resmî Gazete, 2018).

<sup>6</sup> (2) Birinci fıkrada sayılanlar dışında Resmi Gazete' de yayımlanmasına lüzum görülen hususlar Cumhurbaşkanlığınca belirlenir (Resmî Gazete, 2018).

<sup>7</sup> Danıştay Kanunu, 24. madde 1/a bendi: Danıştay ilk derece mahkemesi olarak Cumhurbaşkanlığı Kararlarına karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını karara bağlar (Danıştay Kanunu, 1982).

başlığıyla yayımlanmıştır. Atama Kararı başlığıyla yayımlanan Cumhurbaşkan Kararlarında, diğerlerinden farklı olarak önceki yıldan gelen numara takip edilmemiş, her yılın başında yeni baştan numara verilmiştir.

2018-2024 yılları arasında farklı konulara ilişkin olmak üzere toplam 4802 adet Cumhurbaşkan Kararı çıkarılmıştır. Bu kararlar tek bir konuya ilişkin olmayıp farklı konularda düzenlemeleri içermektedir. İlgili dönemde çıkarılan Cumhurbaşkan Kararları konu, sayı ve dönem değişiklikleri itibariyle Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1:** Cumhurbaşkan Kararlarının İlişkin Olduğu Konular ve Sayıları (2018-2024)

| İçerik/Yıllar                     | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 |
|-----------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| Atama Kararları                   | 263  | 360  | 436  | 470  | 552  | 429  | 342  |
| Acele Kamulaştırma Kararları      | 59   | 150  | 165  | 229  | 161  | 193  | 191  |
| Vergi Düzenlemeleri               | 17   | 23   | 26   | 43   | 31   | 32   | 20   |
| Bakanlar Kurulu Karar Değişikliği | 16   | 51   | 53   | 43   | 36   | 21   | 20   |
| İthalat                           | 23   | 32   | 47   | 31   | 31   | 40   | 28   |
| İhracat                           | 1    | 2    | 3    | 1    | 5    | 1    | 1    |
| İhale Usul ve Esasları            | 5    | 9    | 11   | 4    | 20   | 7    | 7    |
| Covid-19                          | -    | -    | 9    | 3    | -    | -    | -    |
| Deprem                            | -    | 1    | 5    | 2    | -    | 20   | 4    |
| Vize Muafiyeti                    | 2    | 3    | 1    | 1    | 5    | 1    | 4    |
| Toplam                            | 386  | 631  | 756  | 827  | 841  | 744  | 617  |

Kaynak: 2018-2024 Dönemi Cumhurbaşkan Kararları incelenerek tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 1 verileri incelendiğinde 2018-2024 döneminde çıkarılan Cumhurbaşkan Kararlarında konu açısından ilk beş sırada Atama Kararları (2852 adet)<sup>8</sup>, Acele Kamulaştırma Kararları (1148 adet)<sup>9</sup>, Bakanlar Kurulu Karar Değişiklikleri (240 adet), İthalat İşlemleri (232 adet) ve Vergi Düzenlemeleri (192 adet) olduğu görülmüştür. Cumhurbaşkan Kararlarının sayısal dağılımları yıllar itibariyle incelendiğinde ise her yıl bir önceki yıla oranla artış eğiliminde oldukları (2023,2024 hariç) görülmüştür. 2018 yılında toplam 386 adet Cumhurbaşkan Kararı çıkarılırken, bu sayı 2019’da 631’e, 2020’de 756’ya, 2021’de 827’ye, 2022’de 841’e yükselmiş;2023 yılında bir önceki yıla göre düşüş göstererek sayı 744 olmuş ve bu düşüş 2024’de devam ederek 617 olmuştur.

Cumhurbaşkan Kararlarının konu itibariyle sayısal dağılımları değerlendirildiğinde de genel olarak artış eğiliminde oldukları gözlenmiştir. Atama Kararları 552 adetle 2022 yılında, Acele Kamulaştırma Kararları 229 adetle 2021 yılında, Bakanlar Kurulu Karar Değişiklikleri 53

<sup>8</sup> Atama Kararı, üst derece kamu yöneticilerinin atanması ve görevden alınmasını içerir. Atama Kararı niteliğindeki Cumhurbaşkan Kararları, 27.10.2018’den itibaren ‘Atama Kararları’ başlığı altında yayımlanırken; Atama Kararı içerikli olmayan Cumhurbaşkan Kararları ise ‘Cumhurbaşkan Kararları’ başlığı altında yayımlanmıştır (Kağıtçıoğlu, 2019).

<sup>9</sup> Acele kamulaştırma usulü, kamu hizmetinin hızlı bir şekilde görülmesini gerektiren olağanüstü hallerde, idare tarafından taşınmazın mülkiyet hakkı devralınmadan, malikin mülkiyet hakkından kaynaklanan yetkilerini kısıtlayan taşınmaz mal edinme yöntemlerinden birisidir. İdareler, kamu hizmetinin görülmesi amacıyla başlattıkları projelerde, gayrimenkul malikleri ile uzun süre uzlaşamamaları üzerine, projenin planlanan sürede bitirilememesi ve sürecin çıkmaza girmesi hallerinde de, başladıkları projenin hızlıca bitirilebilmesi için Cumhurbaşkan Kararı ile bu yönetime başvurabilmektedir (Öztürk, 2019).

adetle 2020 yılında, İthalat İşlemleri 47 adetle 2020 yılında ve Vergi Düzenlemeleri 43 adetle 2021 yılında dönemin en yüksek sayısına ulaşmıştır.

## **1.2. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Vergi Uygulamalarıyla İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararları**

1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin 4. Fıkrası "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirimleriyle oranlarına ilişkin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi öncesinde Bakanlar Kuruluna ait olan bu yetki 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı 'Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 16. Maddesindeki "*73. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan 'Bakanlar Kuruluna' ibaresi 'Cumhurbaşkanına' şeklinde değiştirilmiştir.*" düzenlemesiyle yeni sistemde Cumhurbaşkanına verilmiştir. Dolayısıyla daha önce Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan "*muafık, istisna, indirimleriyle oranlarına ilişkin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi*" Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanlığı tarafından Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılacağı düzenlenmiştir. Bu değişiklik kapsamında Parlamenter Demokratik Sistem'de;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. ve 94. Maddeleri,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. Maddesi,
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. Maddesi,
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. Maddesi,
- Damga Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesi,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesi
- Emlak Vergisi Kanunu'nun 18. ve 29. Maddeleri

çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılan yetkiler yeni sistemde Cumhurbaşkanlığı tarafından Cumhurbaşkanlığı Kararı ile düzenlenebilir hale gelmiştir.

1982 Anayasası'nın 167. Maddesinin 2. Fıkrası ise "*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 Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddede de daha önce Bakanlar Kurulu'na verilmiş yetki, kanunda belirtilen sınırlar dâhilinde kalınmak üzere Cumhurbaşkanına devredilmiştir.

1982 Anayasası'nın gerek 73/4, gerekse de 167/2 madde hükümlerinin Cumhurbaşkanına vermiş olduğu ve Cumhurbaşkanlığı Kararları aracılığıyla kullanabileceği

yetkiler sınırlıdır. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkan Kararları vasıtasıyla yeni bir vergi ihdas edemeyeceği gibi mükellefler üzerinde ayrı ayrı sonuçlar doğurucu tasarruflarda da bulunamaz. Bu demektir ki Cumhurbaşkan Kararı, yasama organının yürütme organına bir kanunla verdiği yetkinin kullanımıyla gerçekleştirilebilecek idari bir işlem hüviyetindedir (Uyanık, 2020).

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Cumhurbaşkanı, 1982 Anayasası'nın yukarıda verilen hükümleri bağlamında vergi uygulamalarına ilişkin kendisine verilen yetkileri Cumhurbaşkan Kararları aracılığıyla kullanmaya başlamıştır. Tablo 2'de Cumhurbaşkanının 2018-2024 döneminde vergi uygulamalarına ilişkin çıkardığı Cumhurbaşkan Kararları hem tür hem de sayı itibarıyla ayrıntılı olarak verilmiştir.

**Tablo 2.** Vergi Türlerine İlişkin Cumhurbaşkan Kararları ve Sayıları (2018-2024)

| İçerik/Yıllar                                                                        | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | Toplam |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|--------|
| Gelir Vergisi                                                                        | 1    | 3    | 6    | 16   | 6    | 7    | 6    | 45     |
| Kurumlar Vergisi                                                                     | 1    | 2    | 2    | 5    | 2    | 2    | 3    | 17     |
| Motorlu Taşıtlar Vergisi                                                             | 1    | 1    | -    | 1    | 1    | -    | -    | 4      |
| Katma Değer Vergisi                                                                  | 3    | 4    | 5    | 8    | 4    | 6    | 1    | 31     |
| Özel Tüketim Vergisi                                                                 | 5    | 6    | 7    | 7    | 6    | 4    | 4    | 39     |
| Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun | -    | 1    | -    | -    | -    | 2    | -    | 3      |
| Gider Vergileri                                                                      | -    | 3    | 3    | 1    | 2    | 1    | -    | 10     |
| Gümrük Vergisi                                                                       | -    | -    | 2    | 3    | 6    | 9    | 6    | 26     |
| Eğlence Vergisi                                                                      | -    | -    | 1    | 2    | 2    | -    | -    | 5      |
| Toplam                                                                               | 11   | 20   | 26   | 43   | 29   | 31   | 20   | 180    |

Kaynak: 2018-2024 Dönemi Cumhurbaşkan Kararları incelenerek tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 2 verileri incelendiğinde 2018-2024 döneminde doğrudan vergi türleriyle ilgili Cumhurbaşkan Kararı sayısının toplam 180 adet olduğu görülmüştür. Bu vergi türleri kaynakları itibarıyla değerlendirildiğinde ikisinin gelir üzerinden (Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi), birisinin servet üzerinden (Motorlu Taşıtlar Vergisi), kalan altısının (Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Gider Vergileri, Gümrük Vergisi ve Eğlence Vergisi) ise harcamalar üzerinden alınan vergiler grubuna dâhil oldukları görülmüştür. Vergi türlerine ilişkin Cumhurbaşkan Kararı sayısı yıllar itibarıyla de istikrarlı bir artış seyri izlemiştir. 2018 yılında 11 adet olan sayı, 2019'da 20, 2020'de 26, 2021'de 43, 2022'de 29, 2023'de 31 ve 2024 yılında 20 adet olarak gerçekleşmiştir. Vergi türleri itibarıyla bakıldığında ise 45 adetle en çok Gelir Vergisi'ne ilişkin Cumhurbaşkan Kararı çıkarıldığı; Gelir Vergisi'ni sırasıyla Özel Tüketim Vergisi (39 adet), Katma Değer Vergisi (31 adet), Gümrük Vergisi (26 adet) ve Kurumlar Vergisi'nin (17 adet) izlediği tespit edilmiştir.

### **1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları**

Türk vergi mevzuatında gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'dir ki bu vergiler aynı zamanda dolaysız vergiler kategorisinde yer alırlar. 2018-2024 döneminde bu vergilerle ilgili çıkarılan toplam Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısı 62 adettir (Gelir Vergisi 45 adet, Kurumlar Vergisi 17 adet-Tablo 2). Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısı itibariyle gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergilerden sonra ikinci sıradadır.

#### **1.2.1.1. Gelir Vergisi ile İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararları**

2018-2024 döneminde Gelir Vergisi Kanunu hakkında düzenlenen Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısının toplam 45 adet olduğu ve bu konuya ilişkin en çok Cumhurbaşkanlığı Kararının 2021 yılında (16 adet) düzenlendiği görülmektedir (Tablo 2). Bu dönemde Gelir Vergisi hakkında düzenlenen Cumhurbaşkanlığı Kararlarının içeriklerine bakıldığında ise dört farklı duruma ilişkin oldukları tespit edilmiştir. İlk olarak, Gelir Vergisi Kanunu hakkında düzenlenen Cumhurbaşkanlığı Kararları - ki çoğunluk bu içeriklidir - stopaj oranlarının düzenlenmesi, arttırılması veya azaltılmasına dair yapılan düzenlemelerdir. İkinci sırada kanunda öngörülen ve değiştirilmesi hususunda Cumhurbaşkanının yetkilendirilmiş olduğu sürelerin uzatılmasına ilişkin düzenlenen Cumhurbaşkanlığı Kararları bulunmaktadır. Üçüncü sırada Parlamenter Demokratik Sistem döneminde çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararlarının Eki Kararları (10731, 14592, 6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları Eki Kararlar) üzerinde yapılan değişiklikleri içeren Cumhurbaşkanlığı Kararları yer almaktadır. Bu kararlarda yine süre uzatımı, vade uzatımı ve stopaj değişikliklerine dair düzenlemeler mevcuttur. Son olarak bir Cumhurbaşkanlığı Kararı (18.12.2018 tarihli 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı) ile de daha önce vergi kesintisine konu olmayan bir alan olan internet ortamında verilen reklam hizmetleri bedelinin vergi kesintisi kapsamına alınmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

#### **1.2.1.2 Kurumlar Vergisi ile İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararları**

2018-2024 döneminde Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısının toplam 17; en çok Cumhurbaşkanlığı Kararının çıkarıldığı yıl ise 5 adetle 2021 yılıdır (Tablo 2). KVK ile ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararlarının içeriklerine bakıldığında stopaj oranlarının düzenlenmesi, sürelerin uzatılması, istisna konuları ve indirim kabul edilmeyecek giderlerin belirlenmesine ait oldukları gözlenmiştir. İstisna düzenlemelerine ait Cumhurbaşkanlığı Kararları KVK'nın Geçici 14. Maddesine ilişkindir. Bu madde kapsamında Türkiye'de tam mükellefiyete tabi şirketlerin yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar istisna kapsamına alınmıştır. Yine işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun kurum kazancının tespitinde indirim

olarak kabul edilmeyeceğine dair Cumhurbaşkanî Kararı (03.02.2021 tarihinde yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı), işletmelerin aşırı borçlanarak finansman giderlerini sınırsız şekilde vergiden düşmesini önlemeye yönelik bir karar olduğundan dikkat çekicidir.

### 1.2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Cumhurbaşkanî Kararları

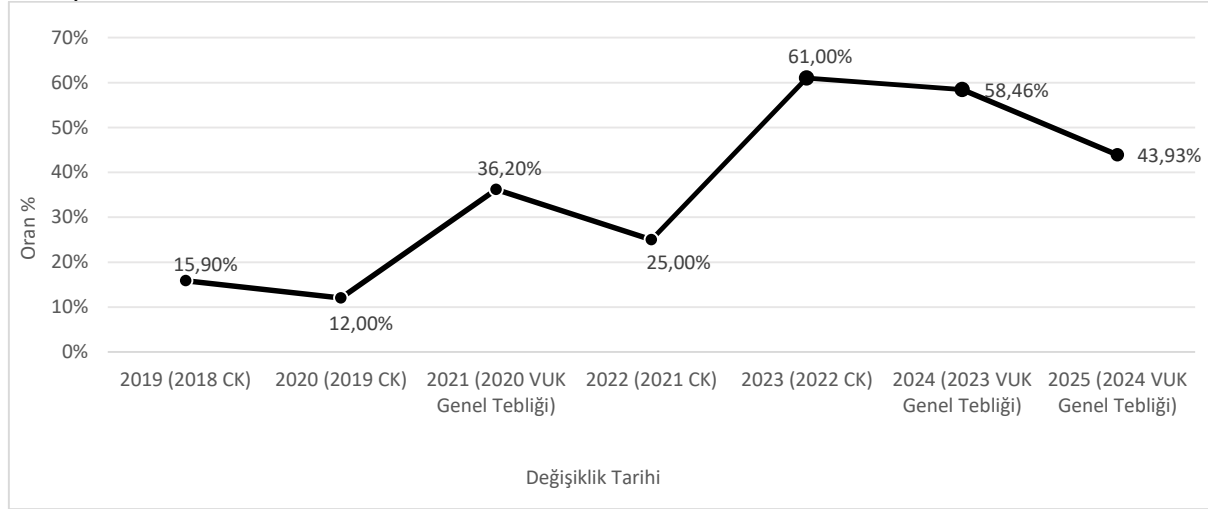
2018-2024 döneminde servet üzerinden alınan vergilerden sadece Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) hakkında Cumhurbaşkanî Kararı düzenlemesi yapılmıştır. Bu dönemde MTVK'ya ilişkin olarak toplam 4 adet Cumhurbaşkanî Kararı çıkarılmıştır. Bu kararların tamamının içeriği, takip eden yıldaki Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) tutarlarında uygulanacak yeniden değerlendirme oranlarının belirlenmesine ilişkindir. Cumhurbaşkanî, çıkardığı bu Cumhurbaşkanî Kararları ile MTVK'nın 10. Maddesinin a fıkrasınca<sup>10</sup> kendisine verilmiş olan MTV tutarını belirleme yetkisini kullanmıştır.

Bu dönemde MTVK'ya ilişkin Cumhurbaşkanî Kararları incelendiğinde MTV tutarlarına uygulanmak üzere yeniden değerlendirme oranının 2019 yılında %15,90 (31.12.2018 Tarih ve 537 Sayılı Cumhurbaşkanî Kararı), 2020 yılında %12,00 (23.12.2019 Tarih ve 1839 Sayılı Cumhurbaşkanî Kararı), 2022 yılında %25,00 (09.12.2021 Tarih ve 4892 Sayılı Cumhurbaşkanî Kararı) ve 2023 yılında %61,00 (21.12.2022 Tarih ve 6582 Sayılı Cumhurbaşkanî Kararı) olarak belirlendiği tespit edilmiştir. 2018 yılı MTV yeniden değerlendirme oranı 2017 yılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla, 2021 ve 2024 yılları MTV yeniden değerlendirme oranları ise Cumhurbaşkanî Kararlarıyla değil Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle belirlenmiştir. 2021 yılında 31672 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 533 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'yle yeniden değerlendirme oranı %36,20 olarak belirlenirken, 2024 yılında 32059 sayılı mükerrer Resmi Gazete' de yayımlanan 554 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yeniden değerlendirme oranı %58,46 olarak kabul edilmiştir. Bahse konu yıllara ilişkin MTV yeniden değerlendirme oranları ve seyri Grafik 1'de gösterilmiştir.

<sup>10</sup> MTVK 10/a'ya göre Cumhurbaşkanî;

a) Yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, taşıt değerlerini ayrı ayrı veya birlikte yeniden belirlemeye yetkilidir (MTVK,1963).

**Grafik 1. Motorlu Taşıtlar Vergisi Yeniden Değerleme Oranlarının Yıllara Göre Değişimi (2018-2024)**



**Kaynak:** 2018-2024 Dönemi Cumhurbaşkanlığı Kararları incelenerek tarafımızdan hazırlanmıştır.

### 1.2.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları

2018-2024 döneminde harcamalar üzerinden alınan vergilere ilişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısı 114 adetle diğer vergilendirme kaynaklarının önünde yer almıştır. Harcama vergilerinden olan Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) hakkında düzenlenen Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısı 39 adetle ilk sırada yer alırken onu sırasıyla Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK-31 adet), Gümrük Vergisi Kanunu (26 adet), Gider Vergileri Kanunu (10 adet), Eğlence Vergisi (5 adet), Şans Oyunları Vergisi Kanunu (3 adet) hakkında düzenlenenler izlemiştir (Tablo 2).

#### 1.2.3.1 Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararları

ÖTVK hakkında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararları incelendiğinde çoğunluğu II ve III sayılı listeler üzerinde yapılan değişikliklere ilişkin oldukları görülmüştür. ÖTVK'ya ekli II sayılı liste, motorlu taşıtları (Binek otomobiller, minibüsler, otobüsler, kamyonetler) kapsayan ve bu taşıtların türüne göre belirlenmiş ÖTV oranlarını içeren bir listedir. Bu listedeki vergi oranları, araçların motor silindir hacmi, türü, fiyat aralığı ve çevreye etkisi gibi faktörlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu listeye ilişkin düzenlenen Cumhurbaşkanlığı Kararlarının içerikleri bu listede yer alan taşıtlara ait ÖTV oranlarının artırılıp azaltılması düzenlemesini içermektedir. Bu konuda farklı olarak 2024 yılında 9321 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile ÖTVK'da yer alan istisnaya tabi engellilerin kullandığı kayıt ve tescile tabi binek otomobillerde, istisnanın uygulanabilmesi için yerli katkı oranının %20 olması koşulunun %40'a çıkarılması düzenlemesi dikkat çekmiştir. ÖTVK'ya ekli III sayılı liste ise kolalı gazozlar ve alkollü içeceklerden alınacak ÖTV oranlarını düzenleyen listedir, dolayısıyla bu listeye ilişkin



düzenlenen Cumhurbaşkan Kararları bu listedeki ürünlerin ÖTV oranlarında değişiklik yapılmasına ilişkindir.

ÖTVK'ya ekli I ve IV sayılı listeler hakkında çıkarılan Cumhurbaşkan Kararları sayıca diğerlerine göre daha azdır. I sayılı liste petrol ve doğal gaz ürünleri gibi enerji kaynaklarını ve bazı madeni yağları kapsarken; IV sayılı liste lüks tüketim ürünleri, bazı elektronik cihazlar ve ev aletleri gibi malların ÖTV oranlarını kapsayan bir listedir. Bu listelere ilişkin Cumhurbaşkan Kararları da bu listelerdeki ürünlerin ÖTV oranları üzerinde değişiklik yapan düzenlemeleri konu edinmektedir.

#### **1.2.3.2. Katma Değer Vergisi Kanunu ile İlgili Cumhurbaşkan Kararları**

KDVK hakkında çıkartılan 31 adet Cumhurbaşkan Kararının 26 adedi mevcut ürünlerin KDV oranları hakkında Cumhurbaşkanına verilen değişiklik yetkisinin kullanımına veya sürelerin uzatımına ilişkindir. 4 adet Cumhurbaşkan Kararı ise yeni bir madde-oran eklenmesine dairdir. Örneğin 14.08.2018 tarihinde çıkartılan 22 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile büyükbaş ve küçükbaş hayvanların kamu yararına çalışan derneklere ve vakıflara tesliminde KDV oranının %18'den %1'e düşürülürken: 29.08.2020 tarihinde çıkartılan 2913 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile üniversite eğitim öğretim hizmetlerinde KDV oranı %8'den %1'e düşürülmesi düzenlenmiştir. Yine bazı hizmetlere getirilen KDV düzenlemesi çerçevesinde ikinci el araç alımında KDV tutarının %18; Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen özel tıbbi amaçlı gıdaların KDV oranının %10; havayolu taşımacılığı hizmetlerinde KDV oranının %1 olarak uygulanacağına karar verilmiştir. Ayrıca II sayılı listeye 1594 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile *"Aile mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve çocuk mahkemelerinin görev alanına giren davalar ve işler, vesayet davaları ve işleri; bu davalara bağlı kanun yolları; iş uyuşmazlıklarında dava şartı olarak arabuluculuk ile bunlara bağlı ilamlı icra takipleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri"* cümlesi eklenmiş ve 7346 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile II sayılı listenin KDV oranı %8 den %10 a yükseltilmiştir. Aynı şekilde *"6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katma kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri"* ibaresi I sayılı listeye eklenmiş ve KDV oranının %1 olarak uygulanacağı düzenlenmiştir.

#### **1.2.3.3. Harcama Üzerinden Alınan Diğer Vergiler ile İlgili Cumhurbaşkan Kararları**

Gümrük Vergisi hakkındaki Cumhurbaşkan Kararlarının tamamı (26 adet) 31.12.2020 tarihinde yayımlanan 3351 karar sayılı İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Kararda değişiklik yapılmasına dair yapılan düzenlemeleri içermektedir.

Gider Vergileri Kanunu hakkındaki Cumhurbaşkanlığı Kararları (10 adet) vergi oranlarının belirlenmesi, azaltılması ve artırılması konularını kapsamaktadır. İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararları incelendiğinde çoğunluğunun Gider Vergileri Kanunu'nun 33. Maddesine ilişkin olduğu görülmüştür. Gider Vergileri Kanunu'nun 33. Maddesi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi oranlarına ve bu oranlar üzerinde Cumhurbaşkanının değişiklik yapabileceğine dair düzenlemeyi içermektedir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 21. Maddesinde yer alan Eğlence Vergisi hakkında çıkartılan Cumhurbaşkanlığı Kararları (5 adet) genel olarak Geçici 1. Maddede yer alan yerli ve yabancı film gösterimi için belirlenen Eğlence Vergisi oranlarının %0 olarak belirlenmesi kararının süre uzatımı hakkındadır.

Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a ilişkin Cumhurbaşkanlığı Kararlarının (3 adet) ise oran artırımı, indirimi ve şans oyunlarından elde edilen gelirlerin KDV'lerine dair ret ve iade durumlarını konu edindiği tespit edilmiştir.

#### 1.2.4. Vergi Usul Kanunu ve Diğer Kanunlara İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları

Cumhurbaşkanlığı Kararları ile vergi türlerine ilişkin değişikliklerin yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer kanunlarda da değişiklikler yapılmıştır. 2018-2024 döneminde Cumhurbaşkanlığı Kararları ile usul kanunlarında ve diğer kanunlarda yapılan değişiklikler Tablo 3'de gösterilmiştir.

**Tablo 3.** Usul Kanunları ve Diğer Kanunlara İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları (2018-2024)

| İçerik/Yıllar                                                                                                                 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | Toplam |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|--------|
| Vergi Usul Kanunu                                                                                                             | 1    | -    | -    | -    | -    | -    | -    | 1      |
| Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun                                                                                | 1    | 3    | -    | -    | 1    | 1    | 1    | 7      |
| 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun | 4    | -    | -    | -    | -    | -    | -    | 4      |
| Toplam                                                                                                                        | 6    | 3    | -    | -    | 1    | 1    | 1    | 12     |

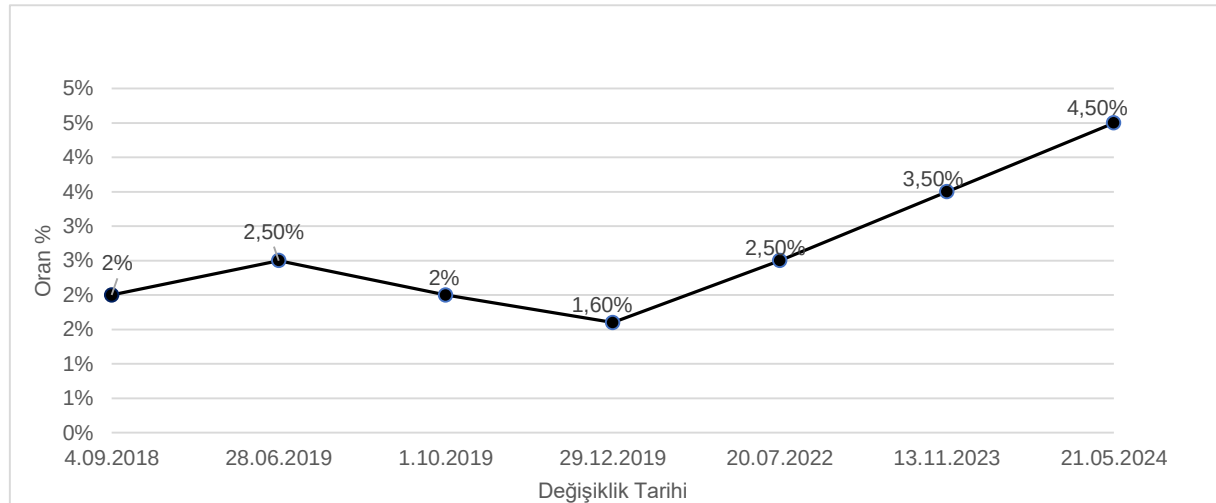
**Kaynak:** 2018-2024 Dönemi Cumhurbaşkanlığı Kararları incelenerek tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 3 verileri 2018- 2024 döneminde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararlarının 12 adedinin usul kanunları ve diğer kanunlarda değişiklik yapan düzenlemelere ait olduğunu göstermektedir. Bunlardan 1 adedi Vergi Usul Kanunu (VUK), 7 adedi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ve 1 adedinin de 7143 Sayılı 'Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun' hakkında düzenlendiğini göstermektedir.

VUK'ya ilişkin olarak çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararlarında (18.12.2018 tarih ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı) Cumhurbaşkanı, VUK'nın 11. Maddesinin 7. Fıkrasında<sup>11</sup> kendisine verilen yetkiyi kullanmıştır. Bu yetki kapsamında Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanlığı Kararı ile GVK'nın 94. Maddesi ile 5520 Sayılı KVK'nın 15 ve 30. Maddelerinde yer alan vergi kesinti oranları hakkında düzenlemeler yapmıştır.

AATUHK hakkında düzenlenen Cumhurbaşkanlığı Kararları (7 adet) ile cari gecikme zammı oranlarında artış ve azalışlar yapıldığı gözlenmiştir. Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarında değişiklik yapma yetkisini AATUHK'nun 51. Maddesinin 4. Fıkrası<sup>12</sup> hükmü çerçevesinde kullanmıştır. Grafik 2'de 2018-2024 döneminde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararları ile gecikme zammı oranlarında yapılan değişikliklerin seyri gösterilmiştir.

**Grafik 2.** Gecikme Zammı Oranlarının Yıllara Göre Değişimi (2018-2024)



**Kaynak:** 2018-2024 Dönemi Cumhurbaşkanlığı Kararları incelenerek tarafımızdan hazırlanmıştır.

Parlamente Demokratik Sistem'de gecikme zammı oranlarında değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Bu yetki Bakanlar Kurulu tarafından en son 19.10.2010 tarih ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %1,40 olarak tespit edilmiş ve bu oran 2018 yılına kadar uygulanmıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçilmesiyle birlikte çıkarılan 04.09.2018 tarihli ve 62 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bu oran aylık %2 olarak

<sup>11</sup> Bu maddede vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Maddenin ilgili fıkrası hükmü şu şekildedir: Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir (VUK, 1961).

<sup>12</sup> İlgili fıkrası hükmü şu şekildedir: Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir (AATUHK, 1953).

belirlenmiştir. Bu oran sonradan çıkartılan Cumhurbaşkanlığı Kararları ile 28.06.2019'da %2,5'a çıkartılmış; 01.10.2019'da %2,0'ye indirilmiş; 29.12.2019 tarihinde de %1,6'ya düşürülmüştür. 2022 yılının Temmuz ayına kadar %1,6 olarak uygulanan aylık gecikme zammı oranı bu tarihte %2,5'a 13.11.2023 tarihinde %3,5'a ve 21.05.2024 tarihinde de %4,5 seviyesine çıkarılmıştır.

7143 sayılı 'Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun' 2018 yılında çıkartılan ve torba kanun niteliğinde bir kanundur. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçişle birlikte çıkartılan Cumhurbaşkanlığı Kararları ile bu kanunda verilen yetkiler kullanılmıştır. Cumhurbaşkanı, bu kanunun 9. Maddesinin 17. Fıkrasında<sup>13</sup> kendisine verilen değişiklik yapma yetkisinin kullanmış ve çıkardığı Cumhurbaşkanlığı Kararları aracılığıyla süre uzatımlarına ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

#### 1.2.5. Vergi Uyumuna İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları

Cumhurbaşkanlığı Kararları ile vergi kanunlarına yönelik yapılan değişikliklerin yanı sıra vergi uyumu ile ilgili de düzenlemeler yapılmıştır. Tablo 4'de vergi uyumuna ilişkin çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararları gösterilmektedir.

**Tablo 4.** Vergi Uyumuna İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları (2018-2024)

| İçerik/Yıllar                                                                                                               | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|--------|
| Türkiye Cumhuriyeti ile ABD Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması | -    | -    | -    | -    | 1    | -    | -    | 1      |
| Toplam                                                                                                                      | -    | -    | -    | -    | 1    | -    | -    | 1      |

**Kaynak:** 2018-2024 Dönemi Cumhurbaşkanlığı Kararları incelenerek tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 4 verileri 2018-2024 döneminde ülkeler arasında vergi uyumunu sağlamak üzere 1 adet Cumhurbaşkanlığı Kararı çıkarıldığını göstermektedir. Bu Cumhurbaşkanlığı Kararı ile (6032 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı) Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti arasında imzalanan 'Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Antlaşması'nın<sup>14</sup> yürürlük tarihi 14.06.2021 olarak tespit edilmiştir.

<sup>13</sup> 7143 Sayılı Kanunun 9. Maddesinin 17. Fıkrasına göre Bakanlar Kurulu, bu Kanunda öngörülen başvuru ve ilk taksit ödeme sürelerini bir aya kadar, yabancı ülkelerde de faaliyette bulunan vergi mükelleflerinden, Ekonomi Bakanlığı tarafından olağanüstü politik riskin gerçekleştiği tespit edilen ülkede faaliyette bulunan ve bu ülkedeki faaliyetleri nedeniyle durumları 213 sayılı Kanunun 13. maddesine göre mücbir sebep hâli kabul edilenlerin, bu Kanun kapsamında alacakları yapılandırılan alacaklı idarelere mücbir sebep hâllerinin devam ettiği süre içinde ödemeleri gereken taksitlerin ödeme süreleri ile 213 sayılı Kanunun 15. maddesine göre mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerdeki dairelere (alacaklı idarelere) mücbir sebep hâlinin vukuu tarihinden itibaren ödenmesi gereken taksitlerin ödeme süreleri, mücbir sebep hâlinin bitim tarihini takip eden aydan başlamak üzere topluca veya ayrı ayrı bir yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

<sup>14</sup> Bu antlaşma, ABD'nin 2010 yılında çıkardığı Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA) kapsamında yapılmıştır. FATCA'nın amacı, ABD vatandaşlarının ve ABD vergi mükellefi statüsündeki kişilerin yabancı finansal kurumlar ve finansal varlıklar yoluyla vergi kaçırmasını önlemektir.

Cumhurbaşkanı, yürürlük tarihini belirleme yetkisini 9 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 3. maddesinden almıştır.

## 2. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte yürütme organı yeni bir yapıya ve işleyişe kavuşmuştur. Parlamenter demokrasideki çift başlı olan yürütme Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’nde Cumhurbaşkanının şahsında teke indirilmiş ve güçlü bir yürütme oluşturmak için Cumhurbaşkanı ilave yetkilerle donatılmıştır. Bu yetkilerden bir tanesi yürütmenin işlevselliğinin artırılması amacıyla Cumhurbaşkanına, bireysel ve düzenleyici mahiyette idari işlem yapma yetkisi veren Cumhurbaşkanlığı Kararı çıkarma yetkisidir.

Bu araştırmada Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte Türk hukuk mevzuatına giren ve Cumhurbaşkanlığı Kararı olarak isimlendirilen hukuk normunun vergi uygulamaları özelinde nasıl kullanıldığı tespit edilmiştir. İlk olarak dikkat çeken husus araştırmaya konu dönemde (2018-2024) toplam 4802 adet Cumhurbaşkanlığı Kararının çıkarılması ve 2018 yılından itibaren sayının giderek artan bir seyir (2023,2024 yılları hariç) izlemesidir. Cumhurbaşkanlığı Kararları, sayı ve konu itibarıyla incelendiğinde atama içerikli Cumhurbaşkanlığı Kararının toplam Cumhurbaşkanlığı Kararının %59,3’ünü (2852 adet) oluşturduğu görülmektedir. Üst derece kamu yöneticilerinin atanması ve görevden alınmasını kapsayan ‘Atama Kararı’ nitelikli Cumhurbaşkanlığı Kararlarının, toplam Cumhurbaşkanlığı Kararı içerisindeki çokluğu Cumhurbaşkanının kamu bürokrasisini yeniden yapılandırma ve bu yapılandırmaya uygun olduğunu düşündüğü bürokratları görevlendirme, aksi olanları ise görevden alma tercihi olarak değerlendirilebilir.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi sürecinde Atama Kararı niteliğindeki Cumhurbaşkanlığı Kararlarının ardından en fazla çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararı, Acele Kamulaştırma Kararı niteliğinde olanlardır ki araştırma dönemi boyunca çıkarılan toplam Cumhurbaşkanlığı Kararının %23,9’u (1148 adet) Acele Kamulaştırma Kararı niteliğindedir. Acele Kamulaştırma Kararı niteliğindeki Cumhurbaşkanlığı Kararlarının çıkarılmasının arkasındaki ana neden ülkenin kalkınmasına yönelik (*Enerji ihtiyacının karşılanması için yapılacak projeler, kentsel dönüşüm aracılığıyla eskiyen kent dokusunun yenilenmesi için yapılacak projeler, ulaşımın hızlandırılması için yapılacak otoyol-hızlı tren projeleri, tarımsal sulama amaçlı sulama projeleri vb.*) projelerin zorunlu kıldığı kamulaştırma faaliyetleridir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanının bu kararlarla, ülke ekonomisinin büyümesine yönelik girişimleri hızlandırmak istemesi anlaşılabilir bir durumdur. Yalnız mülkiyet hakkının el değiştirmesiyle

sonuçlanan Acele Kamulaştırma Kararı nitelikli Cumhurbaşkan Kararları ile hak mahrumiyetine neden olunmaması konusunda özenli olunması gerektiği açıktır.

Acele Kamulaştırma Kararı içerikli Cumhurbaşkan Kararlarını ‘Bakanlar Kurulu Kararları ve Eki Kararlarda yapılan değişiklikler izlemiştir. 2018-2024 döneminde çıkarılan toplam Cumhurbaşkan Kararının %4,9’u (240 adet) bu değişikliklerle ilgilidir. Parlamenter demokraside yürütmenin ana organı hüviyetini taşıyan Bakanlar Kurulu’na verilmiş olan düzenleme yetkileri Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’nde Cumhurbaşkanına devredilmiş, Cumhurbaşkan da çıkarmış olduğu Cumhurbaşkan Kararları aracılığıyla ilgili Bakanlar Kurulu Kararları ve Eki Kararlarda değişikliklere gitmiştir. Bu değişiklikler genellikle ibare eklenmesi, süre uzatılması, madde içeriklerinin değiştirilmesi, geçici madde eklenmesi şeklindeki düzenlemelerdir. Cumhurbaşkan Kararlarıyla, Bakanlar Kurulu Kararı ve Eki Kararlarda yapılan bu değişiklikler Parlamenter Sistemin yerine Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’nin; Bakanlar Kurulunun yerine Cumhurbaşkanının ikame edilmesinin olağan bir sonucu olduğu düşünülebilir.

Cumhurbaşkan Kararları ile gerçekleştirilen Atama Kararları ve Acele Kamulaştırma Kararları hukuki nitelikleri itibariyle ele alındıklarında bireysel idari işlem olarak nitelenmektedirler. Yargısal denetimleri bağlamında ortaya çıkacak uyuşmazlıkların çözümünde yargı yeri olarak da ilk derece yargı yeri sıfatıyla Danıştay görev yapacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararları ve Eki Kararlardaki değişiklikleri, ithalat ve ihracat işlemlerini konu edinen Cumhurbaşkan Kararları takip etmiştir. İthalat ve ihracat işlemleri ile ilgili toplam 246 adet (Toplam Cumhurbaşkan Kararlarının %5,1’i) Cumhurbaşkan Kararı çıkarılmış, bunların 232 adedi ithalat, 14 adedi ise ihracat işlemleriyle ilgilidir. İthalat işlemlerine ilişkin Cumhurbaşkan Kararı sayısının fazlalığı ithalatın kontrol altına alınması ve bu işlemlerin düzenlenmesi iradesinin yansıması olarak okunabilir.

2019 yılı itibariyle başlayıp hızla yayılan COVID-19 salgınına karşı önlemler sadedinde 2020 yılında çıkarılmış olan Cumhurbaşkan Kararı sayısı 9 adettir. Salgının Türkiye özelinde kontrol altına alınmasıyla birlikte 2021 yılında bu sayı 3’e düşmüştür. Ayrıca 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ili merkezinde yaşanan ve çevre 11 ilde de etki oluşturan depremlerin zayıyatının giderilmesine ilişkin Cumhurbaşkan Kararları da (2023 yılında 20 adet) dikkat çekicidir. Zira salgın ve deprem gibi olağanüstü durumlar sonrasında yürütmenin Cumhurbaşkan Kararları aracılığıyla doğal afetlerin kriz yönetiminde etkin olma iradesini göstermektedir.

2018-2024 döneminde vergi uygulamalarıyla ilgili Cumhurbaşkan Kararı sayısı 193 adettir (Toplam Cumhurbaşkan Kararının %4,0’ü). Bu Cumhurbaşkan Kararlarının dağılımları

incelendiğinde 180 adedinin doğrudan vergi kanunlarıyla (Tablo 2), 12 adedinin usul ve yapılandırma kanunlarıyla (Tablo 3) ve 1 adedinin de vergi uyumuyla (Tablo 4) ilgili olduğu görülmüştür. Vergi kanunlarıyla ilgili olan 180 adet Cumhurbaşkan Kararının 114 adedi (Vergilere ilişkin toplam Cumhurbaşkan Kararlarının %63,3'ü) harcamalar üzerinden alınan vergilere (ÖTV 39 adet, KDV 31 adet, Şans Oyunları Vergisi 3 adet, Gider Vergileri 10 adet, Gümrük Vergisi 26 adet, Eğlence Vergisi 5 adet); 62 adedi (Vergilere ilişkin toplam Cumhurbaşkan Kararlarının %34,4'ü) gelir üzerinden alınan vergilere (GV 45 adet, KV 17 adet); 4 adedi ise servet üzerinden alınan vergilere (Vergilere ilişkin toplam Cumhurbaşkan Kararlarının %2,2'si - MTV 4 adet) ilişkindir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler özelinde en çok Cumhurbaşkan Kararının çıkarıldığı vergi türü ÖTV'dir. Bu konuya ilişkin Cumhurbaşkan Kararlarının içerikleri incelendiğinde, ÖTVK'da düzenlenen I, II, III ve IV sayılı listelerde sayılmış ÖTV'ye konu malların ÖTV oranlarının değiştirilmesi, yeniden belirlenmesi ve indirimlerine ilişkin oldukları gözlenmiştir. Parlamenter sistemde ÖTVK'nın 12. Maddesi hükümleri çerçevesinde Bakanlar Kurulu'na verilmiş olan yetkinin Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'yle birlikte Cumhurbaşkanına devredildiği<sup>15</sup> ve Cumhurbaşkan tarafından Cumhurbaşkan Kararları aracılığıyla kullanıldığı tespit edilmiştir. İkinci sırada yer alan KDVK'ya ilişkin Cumhurbaşkan Kararlarının içeriklerine bakıldığında da Cumhurbaşkanının yine kendine tanınan yetki çerçevesinde<sup>16</sup> KDV'ye konu mal ve hizmetlerin oranlarında değişiklikler yaptığı görülmüştür. Bu değişiklikler dönem itibarıyla genellikle KDV oranlarının düşürülmesi yönünde, istisna olarak da oran yükseltilmesi doğrultusunda olmuştur. Cumhurbaşkan, Cumhurbaşkan Kararları aracılığıyla bazı mal ve hizmetlerde kullandığı indirim tercihlerine ilişkin süre uzatımlarının yanı sıra bazı işlemlerin KDV iade ve indirimleriyle ilgili düzenlemeler yapılması yönünde de tasarruflarda bulunmuştur. Cumhurbaşkanının yine harcama vergileri sınıfında yer alan Şans Oyunları Vergisi, Gider Vergileri (Özellikle de Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi<sup>17</sup>), Gümrük Vergisi ve Eğlence Vergisine dair çıkardığı Cumhurbaşkan Kararlarında, zikredilen vergilerin oranları, KDV'lerine dair ret ve iade halleri, ilave vergi uygulaması gibi düzenlemelerle kendisine verilen yetkileri kullandığı gözlenmiştir.

Gelir üzerinden alınan vergilere (GV, KV) ilişkin Cumhurbaşkan Kararları vergi uygulamalarına ilişkin toplam Cumhurbaşkan Kararının %34,4'ünü (62 adet) oluşturmaktadır.

<sup>15</sup> Bu konuya ilişkin düzenleme 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı ÖTVK'nın 12. Maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yine ÖTV'ye tabi malların ve oranlarının gösterildiği I, II, III ve IV sayılı listeler bu kanunun sonunda düzenlenmiştir (ÖTVK,2002).

<sup>16</sup> Bu konudaki düzenleme KDVK'nın 28 ve 36. Maddelerinde düzenlenmiştir. Parlamenter sistemde Bakanlar Kurulu'na verilmiş bu yetkiler Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte yapılan hukuki düzenleme çerçevesinde Cumhurbaşkanına verilmiştir (KDVK,1984).

<sup>17</sup> Bu konudaki düzenleme Gider Vergileri Kanunu'nun 33. Maddesiyle yapılmıştır. Bu madde hükmü kapsamında Cumhurbaşkanına Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi oranlarında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir (Gider Vergileri Kanunu, 1965).

GV<sup>18</sup> ve KV<sup>19</sup> Kanunlarına ilişkin Cumhurbaşkan Kararlarında Cumhurbaşkanına verilen değişiklik yapma yetkisi birbirine benzerlik göstermektedir. Bu minvalde Cumhurbaşkan, her iki kanunla kendisine verilen yetkileri kullanmış ve Cumhurbaşkan Kararları ile GV ve KV stopaj oranlarında değişiklikler yapılması (artış-azalış şeklinde), stopaj oranlarının uygulama sürelerinin uzatılması, bazı hizmetlerden elde edilen gelirlerin stopaja tabi tutulması, yapılan kimi giderlerin indirim konusu olmaması, bazı hizmetlerin tutarlarının belirlenmesi, kimi gelirlerin istisna kapsamına alınması hususlarını içeren düzenlemeler yapmıştır.

Servet üzerinden alınan vergilere ilişkin Cumhurbaşkan Kararları ise MTVK'nın<sup>20</sup> Cumhurbaşkanına verdiği yetkinin kullanımına dair düzenlemeleri (4 adet) içermektedir. Bu Cumhurbaşkan Kararlarında takip eden yılda uygulanacak MTV miktarlarının hesaplanmasında kullanılacak yeniden değerlendirme oranlarının belirlendiği görülmüştür. Yalnız bu konuda bir istikrar olmadığı gözlenmiştir. 2018 yılında MTV yeniden değerlendirme oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. 2019, 2020, 2022 ve 2023 yıllarında MTV yeniden değerlendirme oranları Cumhurbaşkan Kararları ile belirlenirken; 2021 ve 2024 yıllarında MTV yeniden değerlendirme oranlarının belirlenmesinde VUK tebliğleri kullanılmıştır (Grafik 1).

Araştırmaya konu dönemde Cumhurbaşkan, Cumhurbaşkan Kararları aracılığıyla doğrudan vergi kanunlarına dair düzenlemeler yaptığı gibi sayıca sınırlı da olsa usul kanunları (VUK 1 adet, AATUHK 7 adet) ile vergi ve diğer bazı alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin de (4 adet) düzenlemeler yapmıştır (Tablo 3). VUK'ya ilişkin Cumhurbaşkan Kararı, vergi kesenlerin sorumluluklarının düzenlenmesine; AATUHK'ya ilişkin Cumhurbaşkan Kararları vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına uygulanacak gecikme zammı oranlarının yeniden düzenlenmesine (artış-azalış yönünde) (Grafik 2); 7143 Sayılı Kanuna ilişkin Cumhurbaşkan Kararları ise süre uzatımlarına dair yetki kullanımları içeriklidir.

Son olarak araştırma döneminde çıkarılan 1 adet Cumhurbaşkan Kararı uluslararası vergi uyumu içeriklidir (Tablo 4). 2022 tarihli bu Cumhurbaşkan Kararı ile Türkiye ile ABD arasında imzalanmış 'Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması'nın yürürlük tarihi Cumhurbaşkan tarafından belirlenmiştir.

Atama Kararları ile Acele Kamulaştırma Kararları haricinde vergi kanunlarına ilişkin (ilgili kanunların Cumhurbaşkanına verdiği yetki doğrultusunda) Cumhurbaşkan Kararlarının hukuki nitelikleri ele alındığında bireysel idari işlem mahiyetinde değil de düzenleyici işlem

<sup>18</sup> GVK'nın 23, 94, Geçici 67 ve Geçici 93. Maddeleri kapsamında Cumhurbaşkanına verilen yetkiler Cumhurbaşkan Kararları çıkarılmak suretiyle kullanılmıştır (GVK,1961)

<sup>19</sup> KVK'nın 15 ve 30. Maddeleri kapsamında Cumhurbaşkanına verilen yetkiler Cumhurbaşkan Kararları çıkarılmak suretiyle kullanılmıştır (KVK,2006).

<sup>20</sup> Bakınız 9 numaralı dipnot.



niteliğinde oldukları görülmüştür. Olağan şartlarda düzenleyici işlemlerin ancak Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yapılabileceği düşünülebilirse de Cumhurbaşkanlığı Kararlarıyla getirilen düzenlemelerin türev mahiyetinde olmaları münasebetiyle Cumhurbaşkanlığı Kararları aracılığıyla da yapılabileceği literatürde kabul görmüştür. Bu nedenle uyuşmazlıkların çözümü konusunda yetkili mercii Anayasa Mahkemesi değil, Danıştay Kanunu'nun 24/1/b'deki hükmü icabı ilk derece yargı yeri sıfatıyla Danıştay olacaktır.

## SONUÇ

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nin yürürlüğe girdiği 2018 yılından itibaren 2024 yılına kadar (2024 yılı dâhil) çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararlarının vergi uygulamaları üzerindeki etkilerine yönelik bu araştırmada aşağıdaki sonuçlara varılmıştır.

Her ne kadar araştırmada vergi uygulamalarına dair Cumhurbaşkanlığı Kararlarına odaklanılmışsa da dönem boyunca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararlarının çoğunluğunun üst düzey kamu bürokrasisindeki atama/görevden alma ve acele nitelikli kamulaştırma işlemleri içerikli oldukları görülmüştür.

Vergi uygulamalarını konu edinen Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısı, dönem boyunca çıkarılan toplam Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısının %4,0'ünü (193 adet) oluşturmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Kararlarının ağırlıklı olarak atama ve kamulaştırma işlemlerinde yoğunlaşması yeni sistemde Cumhurbaşkanının kamu bürokrasisini ve ekonomisini sevk ve idaredaki etkinliğinin artırılmasına dönük adımlar olarak görülebilir.

Vergi uygulamalarına ilişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı sayısında yıldan yıla artışlar olmuştur (2023,2024 yılları hariç). Bu artışlar Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'yle birlikte hem 1982 Anayasası'nın 73/4 ve 167/2 madde hükümlerinin ve hem de ilgili vergi yasaları hükümlerinin Cumhurbaşkanınca kullanılacağını öngördüğü yetkilerin Cumhurbaşkanlığı tarafından kullanımının doğal sonucudur.

Cumhurbaşkanının, Cumhurbaşkanlığı Kararı düzenlemesi yapabileceğine ilişkin Kanun, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve Yönetmelik normlarının aksine açık anayasal bir dayanak yoktur. Böyle olmakla birlikte, gerek 1982 Anayasası'nın 8, 104, 73/4 ve 167/2 madde hükümleri gerekse de ilgili vergi yasaları hükümleri Cumhurbaşkanını yetkilendirmiş, Cumhurbaşkanlığı da bu yetkilerini Cumhurbaşkanlığı Kararları aracılığıyla kullanmıştır. Yine de Cumhurbaşkanlığı Kararlarına ilişkin olarak diğer hukuki metinlerde olduğu üzere açık anayasal bir dayanak oluşturulması hukuki bakımdan yerinde bir tasarruf olacaktır.

Cumhurbaşkanının tek yanlı irade açıklamasına dayalı bir idari işlem olan Cumhurbaşkanlığı Kararları hakkındaki uyuşmazlıkların çözüm mercii ilk derece yargı yeri

sıfatıyla Danıştay'dır. Resmi Gazete' de yayımlanma zorunluluğu bakımından ise her Cumhurbaşkan Kararının Resmi Gazete' de yayımlanma zorunluluğu yoktur. Bu durumda hangi Cumhurbaşkan Kararlarının Resmi Gazete' de yayımlanacağını takdiri Cumhurbaşkanına bırakılmış olmaktadır. Her ne kadar Resmi Gazete' de yayımlanmayan Cumhurbaşkan Kararlarına Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi üzerinden erişmek mümkünse de hem yürütmenin şeffaflığını zedelediği hem de Cumhurbaşkan Kararlarının önem derecesini tartışılır hale getirdiği açıktır.

Vergi uygulamalarına konu Cumhurbaşkan Kararları, harcama, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin kanunlarında Cumhurbaşkanına bıraktıkları yetkilerin Cumhurbaşkan tarafından kullanımlarıyla ilgilidir. Cumhurbaşkanının bu çerçevedeki yetki kullanımları, ilgili kanunların oran/miktarlarının yeniden düzenlenmesi (arttırılması-azaltılması), stopaj oranlarının yeniden belirlenmesi (arttırılması-azaltılması), indirim ve istisna düzenlemeleri yapılması, sürelerin uzatılması şeklinde somutlaşmıştır. Bu boyutları ele alındığında ilgili Cumhurbaşkan Kararları, bireysel idari işlem olmaktan çok düzenleyici işlem mahiyetindedir. Yalnız Cumhurbaşkan Kararları ile yapılan bu düzenlemeler türev niteliğinde düzenleyici işlemler kabul edildiklerinden uyumsuzluk halinde yargılama mercii bireysel idari işlemlerde olduğu gibi yine Danıştay olmaktadır.

Elde edilen bulgular sonucunda Parlamenter Demokratik Sistem sürecinde ilgili hukuk metnlerinin (1982 Anayasası ve ilgili vergi yasaları) Bakanlar Kurulu'na bırakmış olduğu ve Bakanlar Kurulu'nun da Bakanlar Kurulu Kararları aracılığıyla kullandığı yetkilerin, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Bakanlar Kurulu'nun yerine Cumhurbaşkanının ikamesi nedeniyle Cumhurbaşkan tarafından Cumhurbaşkan Kararları aracılığıyla kullanıldığı anlaşılmıştır. Vergi uygulamalarına yönelik çıkarılan Cumhurbaşkan Kararları için de durum farklı değildir. Buradaki temel fark daha önce bir kurulun tasarrufuna bırakılmış yürütme yetkisinin Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde tek başına Cumhurbaşkanının şahsına verilmesi nedeniyle, Cumhurbaşkan tarafından kullanılmasıdır. Bu uygulama hiç şüphesiz ekonomik gelişmelerin ışığında Cumhurbaşkanının cari vergi düzeni üzerindeki etkinliğini arttırmıştır ki bu durum da yeni yönetim sisteminin arzuladığı gelişmelerden birisidir.

## KAYNAKÇA

Acuner, S. (2018). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Vergi Hukukunun Asli Kaynaklarına Etkisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 41(363): 85- 103.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete, 6183 (27.7.1953).

- Atar, Y. (2019). *Türk Anayasa Hukuku*, 13. Baskı, Ankara: Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method, *Qualitative Research Journal*, 9(2): 27-40.
- Danıştay Kanunu, Resmi Gazete, 2575 (20.01.1982).
- Erdem, A. (2023). Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme, *Karatekin Hukuk Dergisi*, 1(2): 93-128.
- Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 193 (06.01.1961).
- Gider Vergileri Kanunu, Resmi Gazete, 6802 (23.07.1965).
- Görücü, V. (2024). Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Normlar Hiyerarşisindeki Statüsü Üzerine, *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2): 1698-1737.
- Gözler, K. (2019). *İdare Hukuku*, Cilt I, 13. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık.
- İba, Ş., Söyler, Y. (2019). Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkan Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 36(1): 195–223.
- Kağıtçıoğlu, M. (2019). Türk Hukukunda Cumhurbaşkan Kararları. Uygun O, Esen E. (Eds.) *Cumhurbaşkanının İşlemleri Hukuki Niteliği, Normlar Hiyerarşisindeki Yeri ve Denetimi* (ss. 113-148). İstanbul: Onikilevha Yayıncılık.
- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1): 62-80.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 3065 (02.11.1984).
- Kıral, B. (2020). Nitel Bir Veri Analizi Yöntemi Olarak Doküman Analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15): 170-189.
- Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 5520 (21.06.2006).
- Morgan, H. (2022). Conducting a Qualitative Document Analysis. The Qualitative Report, 27(1): 64-77.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 197 (18.02.1963).

- Muşmal, H., Gürbüz, İ. (2018). Doküman incelemesi. Aslan Ş. (Ed.). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Nicel, Nitel ve Karma Tasarımlar İçin Bir Rehber* (ss 217-243). 1. Baskı, Konya: Eğitim Yayınevi.
- Özata, M. H. (2022). *Türk Hukukunda Cumhurbaşkan Kararları*. [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi].
- Özdemir, Y. (2021). Cumhurbaşkan Kararlarının Yargısal Denetimi, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(4): 3211-3256.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 4760 (12.06.2002).
- Öztürk, H. E. (2019). *Türk Hukukunda Acele Kamulaştırma Usulü ve Yargısal Denetimi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Medipol Üniversitesi].
- Resmi Gazete Hakkında Cumhurbaşkan Kararnamesi, Resmi Gazete (15.07.2018).
- Sak, R., Sak, İ.T.Ş., Şendil, Ç.Ö., Nas E. (2021). Bir Araştırma Yöntemi Olarak Doküman Analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1): 227-250.
- Seggie, F. N., Bayyurt, Y.(2015). *Nitel Araştırma, Yöntem, Teknik, Analiz ve Yaklaşımları*, 1. Baskı, Ankara: Anı Yayıncılık.
- Şahan, Ö. (2019) Cumhurbaşkan'ının Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2): 693-71.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği, Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü *Mevzuat Bilgi Sistemi*. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/> Erişim Tarihi: 10.11.2024.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete, 2709 (09.11.1982).
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, 6771 (11.02.2017).
- Uslu, F. (2022). *Anayasa Hukuku Uygulamaları*, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Uyanık, M. (2020). Bir Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Cumhurbaşkan Kararı. 2. *Uluslararası İzmir İktisat Kongresi*, 2-8.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete (27.11.2021).
- Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, 213 (12.01.1961).
- Yüksek Seçim Kurulu, (27 Nisan 2017). 16 Nisan 2017 Pazar Tarihli Anayasa Değişikliği Halkoylaması Kesin Sonuçlarının Tespitine ve İlânına İlişkin 663 Sayılı Karar.

Yüksek Seçim Kurulu, (4 Temmuz 2018). 24 Haziran 2018 Tarihinde Yapılan Cumhurbaşkanlığı Seçimi Sonuçlarına İlişkin 952 Sayılı Karar.

## KATKI ORANLARI VE ÇIKAR ÇATIŞMASI/ CONTRIBUTION RATES AND CONFLICTS OF INTEREST

|                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                |                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Etik Beyan</b>               | Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur.                                                                                                                                       | <b>Ethical Statement</b>       | It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited.                                                                              |
| <b>Yazar Katkıları</b>          | <i>Çalışmanın Tasarlanması:</i> RT (%65), İS (%35)<br><i>Veri Toplanması:</i> RT (%35), İS (%65)<br><i>Veri Analizi:</i> RT (%65), İS (%35)<br><i>Makalenin Yazımı:</i> RT (%65), İS (%35)<br><i>Makale Gönderimi ve Revizyonu:</i> RT (%65), İS (%35)<br><i>Sorumlu Yazar:</i> RT | <b>Author Contributions</b>    | <i>Research Design:</i> RT (%65), İS (%35)<br><i>Data Collection:</i> RT (%35), İS (%65)<br><i>Data Analysis:</i> EKK (%65), İS (%35)<br><i>Writing the Article:</i> RT (%65), İS (%35)<br><i>Article Submission and Revision:</i> : RT (%65), İS (%35) |
| <b>Etik Bildirim</b>            | <a href="mailto:info@akademikyorum.com">info@akademikyorum.com</a>                                                                                                                                                                                                                 | <b>Complaints</b>              | <a href="mailto:info@akademikyorum.com">info@akademikyorum.com</a>                                                                                                                                                                                      |
| <b>Çıkar Çatışması</b>          | Çıkar çatışması beyan edilmemiştir.                                                                                                                                                                                                                                                | <b>Conflicts of Interest</b>   | The author(s) has no conflict of interest to declare.                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Finansman</b>                | Bu araştırmayı desteklemek için dış fon kullanılmamıştır.                                                                                                                                                                                                                          | <b>Grant Support</b>           | The author(s) acknowledge that they received no external funding in support of this research.                                                                                                                                                           |
| <b>Telif Hakkı &amp; Lisans</b> | Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmaları CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır.                                                                                                                                                 | <b>Copyright &amp; License</b> | Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the CC BY-NC 4.0.                                                                                                                                                 |