

I.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
37. Seri/Yıl 1996/1997

VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER EK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE BİR TOTOLOJİK DÜZENLEMENİN ANALİZİ

Yrd.Doç.Dr. S. Ateş OKTAR
İstanbul Üniversiteki
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

GİRİŞ

Türk Anayasa Hukukunda verginin kanuniliği ilkesinden ilk ayrılma 1961 Anayasası'nda 1488 sayılı Kanunla 1971 yılında yapılan değişiklik sonucunda ortaya çıkmış ve 61. maddeye "kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir" hükmü eklenmiştir. Aynı hüküm, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında da "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" şeklinde yer almıştır.

Verginin kanuniliği ilkesinden ikinci ve daha önemli olan ayrılma ise 1982 Anayasası'nın dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin bulunan 167/2 hükmüdür. Buna göre Bakanlar Kurulu, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine **vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya** ve bunları kaldırmaya kanunla yetkili kılınmaktadır. Bu yetki 73/4'de tanımlanan yetkiden nicelik bakımından olduğu kadar, nitelik bakımından da farklıdır. Maddenin lâfzından anlaşılan, "ek mali yükümlülükler"in "vergi benzeri" mali yükümlülüklerden farklı nitelikte mali yükümlülükler olduklarıdır. 73/3 ve 167/2 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde iki sonuç ortaya çıkmaktadır: Buna göre ya Bakanlar Kurulu, bir başka ifade ile yürütme organı vergi koyma yetkisiyle donatılmaktadır ya da ek mali yükümlülükler "vergi" değildir. Burada geçerli olan ilk şık, başka bir deyişle, yürütme organına vergilendirme yetkisi verilmiş olmasıdır. Esasen, yasama ve yürütme kuvvet-

leri arasındaki dengenin yürütme lehine bozulması, 1982 Anayasası'nın en önemli özelliklerinden biri olup, 73/4 ve 167/2 hükümleri bu genel eğilimin doğal bir yansıması olarak düşünülmelidir.

Bu çalışmada "vergi benzeri mali yükümlülük" ve "ek mali yükümlülük" kavramlarının özde farklı kavramlar olmadığı, böyle bir ayrıma gitmenin sadece verginin kanuniliği ilkesinin ihlali değil, bütçe hakkının da reddi anlamına geleceği ve bu yapay ayırımın "totoloji"den ibaret olduğu ortaya konulacaktır.

Bu çerçevede önce, vergi ve vergi yerine kullanılan kavramlar tarihi gelişim içinde etimolojik bakımdan incelenecek; başta vergi olmak üzere, resim, harç, şerefiye, harcamalara katılma payı ve parafiskal yükümlülükler gibi mali yükümlülük türleri maliye ve vergi teorileri açısından ve anayasa ile vergi hukukunun diğer kaynaklarında ele alınış biçimleri bakımından değerlendirilecek; daha sonra ise Anayasa'nın özellikle 167/2 hükmünün bütçe hakkını neden zedelediği açıklanmaya çalışılacaktır.

I - VERGİ VE BENZER KAVRAMLAR

A - Etimoloji ve Tarihi Gelişim

İnsanların bir arada yaşama zorunluluğunun ortaya çıkardığı kolektif ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla kullanılan **vergi** tarih boyunca çeşitli adlar altında uygulanmıştır⁽¹⁾. Ancak, bu uzun sürecin **Magna Carta Libertatum** (Büyük Özgürlük Fermanı) esas alınırca, 13. Yüzyıla kadar olan kısmı; daha gerçekçi bir yaklaşımla Haklar Dilekçesi (**Petition of Rights**) ve Haklar Bildirgesi (**Bill of Rights**) esas alınırca 17. yüzyıla kadar olan kısmı kanuniliğin değil, keyfiliğin egemenliğinde geçmiş, kamu hukuku anlamında, sınırlandırılmış bir vergilendirme yetkisinin oluşması, ancak değişik adlar taşıyan bu toplumsal sözleşmelerden sonra gerçekleşebilmiştir⁽²⁾.

¹ TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.1.

² FEYZİOĞLU, Bedi N., **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s.16;

FEYZİOĞLU, Bedi N., "Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Yirmidokuzuncu Seri, Sene:1983/1984, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye araştırma Merkezi Yayını, Gür-Ay Matbaası İstanbul, 1985, s.4;

FEYZİOĞLU, Bedi N., "Devlet Yönetiminde Vergi ve Bütçe", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzaltıncı Seri, Yıl:1994, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye araştırma Merkezi Yayını, İstanbul, 1994, s.2;

ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.13.

Eski Roma'da "**Tributa**" denilen dolaysız vergilerin "**Vectigalia**" denilen dolaylı vergilerle bir arada uygulandığı bilinmektedir. "**Tributum**" mağlûpların galiplere ödediği bir nevi "**haraç**" olup; mağlûpların hayatlarının bağışlanması ya da devletin mülkü olan arazinin işletme haklarının elde edilebilmesi için alınması nedeniyle de bir **karşılık** niteliğindedir. "**Tributa**"nın "**Tributum Capitis**" (Baş Vergisi) adı verilen türü de "**Tributum Soli**" (Toprak Vergisi) denilen türü de "zorunlu" ancak "karşılıklı" nitelikte idiler⁽³⁾. İleride faizsiz de olsa geri ödenmek üzere alınması nedeniyle "**Tributum**"u vergiden çok bir "zorunlu borç" olarak kabul edenler de bulunmaktadır⁽⁴⁾.

Ortaçağ'da, vergi asli gelir kaynağı olma özelliğini ve Roma'nın bireysel mülkiyetinin feodal mülkiyete dönüşmesiyle de kamusal niteliğini kaybederek bir malikâne geliri haline gelmiştir. Kralların ve feodal beylerin gelir kaynağını genel olarak arazi oluşturduğundan sadece olağanüstü hallerde ve geçici olarak vergiye başvurulmaktaydı⁽⁵⁾. Kralın mülk gelirleri kamu giderlerini karşılamaya yettiğinden ayrıca "**Tributum**" tipi vergilere ihtiyaç duyulmuyordu. Kaldı ki, halkın da bu tür vergilere karşı gösterdiği tepki bunların uygulanma imkânlarını da hemen hemen tamamen ortadan kaldırmıştı⁽⁶⁾. Bu dönemde vergi, halkın krala ve feodal beye gönüllü olarak yaptığı bir tür yardım olarak kabul edilmiş ve ihtiyarı bir ödemeye dönüşmüştür⁽⁷⁾.

Tarih boyunca "**vergi**" yerine kullanılan kelimelerin evrimi ve vergi kavramı etimolojisinin anlambilimsel⁽⁸⁾ analizi, bu kavrama yüklenen çeşitli anlamları ve vergi kurumunun işlevlerini açıkça ortaya koymak için yeterlidir.

- ³ BASTABLE, C.F., **Public Finance**, London, MacMillan, 1892, s.249;
PELİN, İ. Fazıl, **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1946, s.132;
DİKMEN, M. Orhan, **Maliye Dersleri Birinci Kitap, Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, ss.65-67;
NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1989, s.209;
TURHAN, Salih, **op. cit.**, s.6;
AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, ss.175-176.
- ⁴ TURHAN, Salih, **op. cit.**, s.6.
- ⁵ PELİN, İ. Fazıl, **op. cit.**, ss.132-134;
TURHAN, Salih, **op. cit.**, s.8;
AKDOĞAN, Abdurrahmen, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993, s.107
- ⁶ DİKMEN, Orhan, **op. cit.**, s.67.
- ⁷ NADAROĞLU, Halil, **op. cit.**, s.209;
LUTZ, Harley Leist, **Public Finance**, New York, D. Appleton - Century, 1947, s.248;
SAYAR, Nihad S., **Kamu Maliyesi**, Cilt: I, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipieri, 5. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.78.
- ⁸ Semantik ("Semantics").

İlkçağda “**Tributum**” bir zorunluluğu ifade ettiği halde, Ortaçağ’da vergi karşılığı olmak üzere kullanılan kelimelerin ihtiyarlık özelliğini yansıttığı görülmektedir. Latince “**Donum**” ve Fransızca “**Bénévolence**” kelimeleri hediye anlamındadır. Yine Latince “**Precairium**”, Almanca “**Bede**” (**Betten**’den)⁽⁹⁾ ve Fransızca “**Prière**” kelimeleri ise rica anlamını taşımaktadır. Daha sonra kullanılmaya başlanan Fransızca “**Aide**”, İngilizce “**Aid**”, “**Subsidy**”, “**Contribution**”; Almanca “**Beitrag**”, “**Steuer**” gibi kelimeler ise yardım anlamına gelmektedir. Ortaçağ’ın sonlarına doğru da bu defa fedakârlık anlamında; Fransızca “**Gabelle**”, Almanca “**Abgabe**” ve İtalyanca “**Dazio**” gibi kelimeler kullanılmıştır⁽¹⁰⁾. Vergi karşılığı olarak yeniden Eski Roma’da olduğu gibi zorunluluk ifade eden kelimelerin kullanılması ancak 17. yüzyıldan sonra gerçekleşmiştir⁽¹¹⁾. Günümüze kadar olan dönemde, önce, verginin zora dayalı olma, yani cebrilik özelliğini vurgulamak üzere, İngilizce “**Impost**”, “**Imposition**”; Fransızca “**Impôt**”, Almanca “**Auflage**” ve “**Aufschlag**” kelimeleri⁽¹²⁾, daha sonra ise verginin vergi ödeyicisinin iradesinden bağımsız olarak belirlendiğini göstermek üzere, İngilizce “**Tax**”, “**Rate**”, “**Duty**”; Fransızca “**Taxe**”; Almanca “**Schatzung**”, “**Taxe**”; İtalyanca “**Tassa**” ve “**Imposta**” kelimeleri kullanılmıştır⁽¹³⁾. Burada, İngilizce “**task**” ve “**tax**” kelimeleri arasındaki yakın benzerlik vergiye yüklenen vazife ya da ödev, bir başka deyişle zorunluluk anlamını çok iyi açıklamaktadır⁽¹⁴⁾.

- ⁹ SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, Köln, 1965, Çevr. Salih Turhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.15; JÉZE, Gaston, **Maliye İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri**, Paris, 1931, Çev. Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara, 1956, s.381; PELİN, İ. Fazıl, **op. cit.**, s.134.
- ¹⁰ BASTABLE, C.F., **op. cit.**, ss.248-249; PELİN, İ. Fazıl, **op. cit.**, ss. 134-135; JÉZE, Gaston, **op. cit.**, s.381, NEUMARK, F., **Maliyeye Dair Tetkikler**, Dördüncü Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1951, s.44; SAYAR, Nihad S., **op. cit.**, s.78; DİKMEN, M. Orhan, **op. cit.**, s.68; TURHAN, Salih, **op. cit.**, ss.1-2; NADAROĞLU, Halil, **op. cit.**, s.209.
- ¹¹ PELİN, İ. Fazıl, **op. cit.**, s.135; DİKMEN, M. Orhan, **op. cit.**, s.65.
- ¹² Almanca kelimeler içinde yer alan “**Steuer**” köken olarak yardım ve destek anlamına gelmekle beraber bugün zorunlu ödemeleri (vergileri) ifade etmek üzere kullanılmaktadır (JONES, Robert, **The Nature and First Principle of Taxation**, London, P.S. King and Son, 1914, ss. 264-266).
- ¹³ JÉZE, Gaston, **op. cit.**, s. 381; PELİN, İ. Fazıl, **op. cit.**, s. 135; BASTABLE, C.F., **op. cit.**, ss. 248-249; NEUMARK, F., **op. cit.**, s. 45; JONES, Robert, **op. cit.**, ss. 247-264; DİKMEN, M. Orhan, **op. cit.**, s. 65; NADAROĞLU, Halil, **op. cit.**, s. 210.
- ¹⁴ JONES, Robert, **op. cit.**, s.12.

Vergi, Osmanlı İmparatorluğu'nda da Batı'dakine benzer bir evrim geçirmiş ise de Tanzimat'a kadar olan dönemin tarihinin karanlık olması nedeniyle bu evrimin tam olarak izlenebilmesi mümkün değildir⁽¹⁵⁾.

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergiler “Şer'i Vergiler” (“Tekâlif-i Şer'iyeye”) ve “Örfi Vergiler” (“Tekâlif-i Örfiye”) olmak üzere iki gruba ayrılmıştı. Şer'i vergiler “Zekât”, “Öşür”, “Haraç” ve “Cizye”den oluşmaktaydı. Bunları, zorunlu nitelikleri dolayısıyla Eski Roma'nın “Tributum”una benzetmek mümkündür⁽¹⁶⁾.

En önemli şer-i vergi zekât idi. Bir yılı aşkın süredir elinde ihtiyaç fazlası mal bulunanlardan kırkta bir oranında alınan bir zorunlu yükümlülük olan zekât, önceleri fakir ve muhtaç kimselere verilmekteydi. Ancak, daha sonra devlet hazinesi “Beytülmal” yanında yine devlet tarafından oluşturulan özel bir hazine olan “BeytülSadaka”ya alınmaya başlandı⁽¹⁷⁾.

Zekâtın, eti yenen hayvanlar üzerinden alınan “zekât-ı sevaim”; altın ve gümüşten alınan “zekât-ı nükud ve aruz”; ticari mallar üzerinden alınan “zekât-ı âşir”; maden ve definelerden alınan “zekât-ı rikâz”; yağmur ya da nehir ve dere sularıyla dolap ve makine gibi araçlar kullanılmadan ya da kullanılarak sulanan arazinin mahsullerinden alınan “zekât-ı hariç” olmak üzere beş türü bulunmaktaydı⁽¹⁸⁾.

Öşür, konusu bakımından “zekât-ı hariç”e benzeyen bir vergi olmakla birlikte köken itibariyle çok eskiye dayanmaktadır. Arazinin ürünü üzerinden alınan en eski vergilerden biri olan öşür, ilk zamanlarda din adamlarına ve dini kuruluşlara ürünün onda biri oranında yapılan bir yardım niteliğindedir. Musevi ve Hıristiyan toplumlarında da uygulanan bu vergi zaman içinde zorunlu hale dönüştürülmüştür. Öşür ya da “Aşar”⁽¹⁹⁾ Osmanlı İmparatorluğu'nda 17. yüzyıla kadar timar, zeamet ve has sahipleri tarafından tahsil edilmiş; timar sisteminin ortadan kalka-

¹⁵ PELİN, İ. Fazıl, *op. cit.*, s.291.

¹⁶ NADAROĞLU, Halil, *op. cit.*, s.211.

¹⁷ DİKMEN, M. Orhan, *op. cit.*, s.69;

AKSOY, Şerafettin, *op. cit.*, s.178.

¹⁸ DİKMEN, M. Orhan, *op. cit.*, s.69;

PELİN, İ. Fazıl, *op. cit.*, s.292.

¹⁹ “Öşür” kelimesi Arapça “Uşr”dan gelmektedir. (Bkz. TUĞ, Salih, *İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı*, Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayını, Ankara 1963, s.50). “Aşar” kelimesi ise Arapça'da onda bir anlamına gelen “Öşür” kelimesinin çoğuludur. Batı dillerinde de aynı kelimenin mevcut olduğu bilinmektedir. İngilizce “dime” ve Fransızca “La dime” öşür ile aynı anlamı taşımakta olup, Latince'de “on” anlamındaki “decem” kelimesinden türeyen “decimus” (onuncu) ve “decima”dan gelmektedirler (Bkz. SAYAR, Nihad S., *op. cit.*, s.204; *New Webster's dictionary of the English Language*, Delair Publishing, 1981, s.281, Dime maddesi).

rak iltizam sistemine geçilmesiyle birlikte de mültezimlerce tahsil edilme-ye başlanmıştır. Tanzimat'tan sonra bir ara **"muhassıl"** denilen devlet memurları tarafından tahsil edilmişse de, bu yöntem başarı sağlamadığından terkedilerek yeniden iltizam sistemine dönülmüştür⁽²⁰⁾.

Öşür, bir şer'i vergi olarak, fetholunan yerlerde fatihlere tahsis edilen ya da o yerlerde yaşayan müslüman halkın elinde bırakılan **"arazii öşriye"** denilen arazinin mansullerinden alınmakta iken, devletin düzenli gelir ihtiyacının artması ile kapsamı gittikçe genişlemiş, Osmanlı İmparatorluğu sınırları içinde kentli ya da köylü olsun, müslüman ya da hıristiyan olsun toprak mahsulleri üreten herkes öşür vergisine tabi tutulmuştur⁽²¹⁾. Yağmur ve akarsularla sulanan arazinin mahsullerinden **"tam öşür"**, dolap ve makine ile sulanan arazinin mahsullerinden ise **"yarım öşür"** alınmaktaydı⁽²²⁾.

Şer'i vergilerin üçüncüsü olan **"Haraç"**, fetholunan yerlerde müslüman olmayan halkın elinde bırakılan arazi olan **"arazii haraciye"**den elde edilen mahsuller üzerinden ya **"Harac-ı Muvazzaf"** denilen maktu şekilde ya da **"Harac-ı Mekasim"** denilen nisbi şekilde alınıyordu⁽²³⁾.

Son olarak **"Cizye"**, gayrimüslim teb'adan askerlik yapmama bedeli olarak alınmaktaydı. Maktu olarak ve mükellefin mali gücüne göre alınan iki türü bulunuyordu⁽²⁴⁾. Bir nevi haraç olarak kabul edilen cizyeye **"Harac-ı Ruûs"** da denmekteydi. Bu vergi İkinci Meşrutiyet ile müslüman olmayanların da askerlik yükümlülüğü altına girmesi sonucunda ortadan kalkmıştır⁽²⁵⁾.

Örfi vergiler, fetholunan ülkelerde önceden mevcut olan ve bir sistem oluşturmayan dağınık vergiler grubu idi. Halkın kısaca "vergi" dediği bu yükümlülükler resmi dilde **"Tekâlif-i Örfiye"** olarak adlandırılmışlardır⁽²⁶⁾. Bu vergilere örfi vergiler denmesinin nedeni her yörenin örf ve adetlerine göre farklı niteliklerde olmalarıdır⁽²⁷⁾. Bu vergiler her yörenin diline göre değişik adlar altında alınmaktaydı. Örfi vergilerin ilk

²⁰ SAYAR, Nihad S., *op. cit.*, s.204.

²¹ DİKMEN, M. Orhan, *op. cit.*, s.70;

GÜÇER, Lütfi, *XVI-XVII. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğunda Hububat Meselesi ve Hububattan Alınan Vergiler*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, s.53.

²² DİKMEN, M. Orhan, *op. cit.*, s.70

²³ *Ibid*;

PELİN, İ. Fazıl, *op. cit.*, s.292.

²⁴ DİKMEN, M. Orhan, *op. cit.*, s.70;

NADAROĞLU, Halil, *op. cit.*, s.211

²⁵ PELİN, İ. Fazıl, *op. cit.*, s.292.

²⁶ *Ibid.*, s.295.

²⁷ DİKMEN, M. Orhan, *op. cit.*, s.70;

TURHAN, Salih, *op. cit.*, s.11.

örneğini, deprem felâketi dolayısıyla olağanüstü bir vergi olarak İkinci Beyazıt zamanında 16. yüzyılda salınan “**Hudûs-u Avarız**” oluşturmaktadır. Bu verginin miktarı her haneden ikişer akçe ve her yirmi haneden bir işçi olarak tesbit edilmiştir. Başlangıçta olağanüstü bir vergi olan “**Hudûs-u Avarız**” zamanla olağan ve sürekli bir nitelik kazanmıştır⁽²⁸⁾. Örfi vergiler özellikle 17. yüzyılın başından itibaren hızla yaygınlaşmış ve savaş finansmanının sağlanmasına yönelik olarak “**İmdadiye-i Seferiye**” ve kamu giderlerinin karşılanması amacıyla “**İmdadiye-i Hazariye**” vergileri konmuştur. Daha sonra ise çeşitli eyaletlerden “**İane-i Cihadiye**” adı altında alınan ve başlangıçta savaş giderlerine; sonradan olağan giderlere harcanmak üzere bir örfi vergi daha yürürlüğe girmiş⁽²⁹⁾ ve uygulanan örfi vergilerin sayısı zamanla doksanı aşmıştır⁽³⁰⁾.

Görüldüğü gibi, nicelik ve nitelikleri, adları, konuları, mükellefleri, kapsamı, uygulama yer ve zamanları farklı farklı da olsa tarih boyunca rastlanan bütün vergiler bir zorunluluk ifade etmektedir. Her ne kadar, Ortaçağ Avrupası’nda başvuru vergilerin bir bölümü dönemin sosyo-ekonomik ve siyasî yapısına uygun olarak “yardım” ya da “katkı” şeklinde ihtiyari nitelik taşıyorsa da, özellikle, 17. yüzyıldan itibaren, “zorunluluk”, daha önce de olduğu gibi verginin belirleyici niteliği haline gelmiştir.

B - Vergi Benzerleri⁽³¹⁾ ya da Yararlanma Vergileri

“**Vergi benzerleri**” genel kamusal ihtiyaçlardan çok bazı özel ihtiyaçların karşılanması amacıyla alınmaktadırlar.

Bunlar vergilerden, kamu hizmeti karşılığında yapılan ödemeler olmaları, bir başka deyişle karşılıklı nitelikte bulunmaları bakımından ayrılırlar. Vergilemenin asli fonksiyonu kamu giderlerinin finansmanı, ölçüsü ise üretilmesi ve sunulması gereken kamu hizmetlerinin hacmi olduğuna göre⁽³²⁾, sadece vergi benzerlerinde değil, vergide de global bir karşılık bulunduğu açıktır. Ancak, bu karşılık “**bire bir**” bir karşılık olmadığından ne verginin, ne de vergi benzerlerinin piyasa “**bildirim birimi**”⁽³³⁾ anlamında “fiyat” olduğunu söylemek mümkün değildir.

²⁸ SAYAR, Nihad S., **Kamu Maliyesi II**. Cilt, Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı, 5. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974, s.38.

²⁹ PELİN, İ. Fazıl, **op. cit.**, s.136;

SAYAR, Nihad S., **Kamu Maliyesi II**. Cilt, s.38.

³⁰ SAYAR, Nihad S., **Kamu Maliyesi II**. Cilt. s.38;

AKDOĞAN, Abdurrahman, **op. cit.**, s.109.

³¹ “**Quasi-Taxes**”, “**Taxes Parafiscales**” veya “**Parafiscalité**”.

³² TURHAN, Salih, **op. cit.**, s.19.

³³ “**Bildirim birimi**” deyimini için bkz. AKAT, Asaf Savaş, **İktisadi Analiz**, İstanbul, 1980, s.57.

Kamu mallarının “Tam (Pür) Kamu Malları” ve “Yarı Kamusal Mallar” şeklindeki tasnifine paralel olarak vergi ve vergi benzerlerinin de fiyatla birlikte aşağıdaki şekilde sınıflandırılması mümkündür⁽³⁴⁾.

TABLO

	Zorunlu olup olmadığı	Belli bir hizmet karşılığı olup olmadığı
(A) Vergi (Saf biçimi)	ZORUNLU	KARŞILIKSIZ
(B) Vergi (Karma biçimi)	ZORUNLU	KARŞILIKSIZ VE KARŞILIKLI
(C) Fiyat	ZORUNLU DEĞİL	KARŞILIKLI

Burada (A), tam kamu mallarına; (B), vergi benzerleri, yarı kamusal mallara; (C) işe özel mallara tekabül etmektedir.

TABLO’da da görüldüğü gibi, vergi benzerleri karma yükümlülüklerdir. Bunlar, ne sadece fiyat ne de sadece vergi olarak kabul edilebilirler. Her iki niteliğe de sahip bulunmaktadırlar⁽³⁵⁾.

Vergi benzerlerinin türlerinden biri “parafiskal yükümlülük”lerdir. Yunanca’da “hemen hemen” anlamına gelen “para” kelimesiyle, Fransızca’da “vergicilik” anlamına gelen “fiscalité”⁽³⁶⁾ kelimelerinin birleşmesiyle oluşturulan “parafiskalite” (“parafiscalité”)⁽³⁷⁾ etimolojik bakımdan İngilizce’deki “quasitax” (paratax) kavramının karşılığıdır⁽³⁸⁾. Ancak, parafiskalite kavramı ilk kez yirminci yüzyılın ortalarında kullanılmaya başlandığı halde “quasi-tax” çok daha eskiye dayanmaktadır. Türkçe literatürde, parafiskal yükümlülük yerine zaman zaman “vergiye benzer resim” (“mecburi resim”)⁽³⁹⁾ ya da “vergiye benzer harç”⁽⁴⁰⁾ deyimleri de kullanılmıştır⁽⁴¹⁾.

Parafiskal yükümlülüklerin temel nitelikleri zorunlu, karşılıklı, tahsis ilkesine dayalı ve bütçe dışı olmalarıdır⁽⁴²⁾. Bu yükümlülüklerin sosyal

³⁴ JONES, Robert, *op. cit.*, s.30.

³⁵ Ibid., s.29.

³⁶ Latince “fiscus” ve “fiscus” dan.

³⁷ NADAROĞLU, Halil, “Teoride ve Pratikte Parafiskalite”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Yedinci Seri, Sene 1961, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s.131.

³⁸ JONES, Robert, *op. cit.*, ss.7-8; 29-30.

³⁹ NEUMARK, Fritz, *Maliye Dair Tetkikler*, Dördüncü Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1951, s.49.

⁴⁰ SAYAR, Nihad, S., *Kamu Maliyesi*, Cilt:1, ss.247-250.

⁴¹ NADAROĞLU, Halil, “Teoride ve Pratikte Parafiskalite”, ss.131-132.

ÖNCEL, Türkân, *Parafiskal Yükümlülükler*, İstanbul, 1983, s.7.

⁴² LAUFENBURGER, Henry, *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, Çev. İsmail Hakkı, Ülkmen, Sevinç Matbaası, Ankara (ty), s.131;

NADAROĞLU, Halil, “Teoride ve Pratikte Parafiskalite”, ss.138-139;

ÖNCEL, Türkân, *op. cit.*, ss.10-11;

AKSOY, Şerafettin, *op. cit.*, s.165.

güvenlik ödemeleri, mesleki kuruluşlara yapılan ödemeler ve fonlara yapılan ödemeler olmak üzere başlıca üç türü bulunmaktadır⁽⁴³⁾.

Parafiskal yükümlülükler her zaman karşılık esasına dayanmayabilir. Bazı hallerde herhangi bir karşılık sözkonusu olmaksızın da tahsil edilmektedirler. Örneğin, sosyal sigorta primlerinin işveren hissesi karşılıksız olarak tahsil edilmektedir⁽⁴⁴⁾. Parafiskal yükümlülük burada verginin saf haline yaklaşmış olmaktadır.

TABLO'da (B)'de tanımlanan "karma" nitelikli vergi, vergi benzerlerini ifade etmekte olup parafiskal yükümlülüklerin yanısıra resim, harç ve şerefiye türü yükümlülükleri kapsamaktadır. Bunlar "yararlanma vergileri" olarak da nitelendirilmektedirler⁽⁴⁵⁾. Resim, harç ve şerefiyeyi vergiden ayıran teml özellikleri, karşılık, bir başka deyişle yararlanma esasına dayanmalarıdır. Ancak, bu kavramların geçmişte de tümüyle bugünkü anlamlarıyla kullanıldıklarını söylemek güçtür.

Osmanlı İmparatorluğu'nda "Resim", "Rüsum", "Rüsumat" gibi kelimeler doğrudan vergi yerine kullanılmışlardır⁽⁴⁶⁾. Batı dillerinde "Duty", "Droit", "Abgabe" gibi kelimelerle ifade edilen resim, tanım gereği karşılık esasına dayansa da, karşılıksız da olabilmektedir. Bu tür karşılıksız resimler de vergiden başka birşey değildir. Resimler genel olarak, "kişilerin birbirleriyle ya da devletle olan ilişkileri sırasında düzenlenen ispat edici belgeler üzerinden alınan yararlanma vergileri" şeklinde tanımlanmaktadır⁽⁴⁷⁾. Resimlerde verginin konusu (resmin konusu) bir ispat edici belge, vergiyi (resmi) doğuran olay ise böyle bir belgenin düzenlenmesidir⁽⁴⁸⁾.

Harcın kesin bir tanımını yapmak güçtür. Bazen resimler, hatta vergilerle karıştırılan harçlar çok genel olarak, "kamu hizmetlerinden yararlanmak üzere ödenen bedeller" şeklinde tanımlanabilir. Eskiden, sağladığı gelirler devlet memurlarına tahsis edilen harçlara, İngiltere'de

⁴³ LAUFENBURGER, Henry, *op. cit.*, ss.132-133;
SAYAR, Nihad S., *Kamu Maliyesi*, Cilt: I, ss.249-250;
NADAROĞLU, Halil, "Teoride ve Pratikte Parafiskalite", ss. 146-154;
ÖNCEL, Türkân, *op. cit.*, s.13.

⁴⁴ NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.197.

⁴⁵ BULUTOĞLU, Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, Üçüncü Basılış, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981, s.504.

⁴⁶ SAYAR, Nihad S., *Kamu Maliyesi*, Cilt:I, ss.244-245.

⁴⁷ BULUTOĞLU, Kenan, *op. cit.*, s.509'da yer alan bu tanım, resim hakkında yapılan en belirgin tanımlardan biridir. Pek çok başka eserde ise resimlerle vergiler ve harçlar arasında kesin bir ayırım yapılmamaktadır. Bu konuda bkz. SAYAR, Nihad S., *Kamu Maliyesi*, Cilt:I, ss.244-245; NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, ss. 190-191; AKSOY, Şerafettin, *op. cit.*, s.163.

⁴⁸ BULUTOĞLU, Kenan, *op. cit.*, s.508.

“Fees”, Fransa’da “Épices”, Almanya’da ise “Sportein” deniyordu. Kamu giderlerinin kralların mülk gelirleri ile karşılandığı zamanlarda, genellikle devlet memurlarına hazineden maaş ödenmek yerine, memurların maaşları harç adı altında halktan toplanıyordu. Bugün harç karşılığı olarak İngilizce’de yine “Fee” kelimesi; Fransızca’da “Taxe”, Almanca’da ise, “Gebühr” kelimeleri kullanılmaktadır⁽⁴⁹⁾.

Harcın başlıca özellikleri şunlardır⁽⁵⁰⁾:

- 1- Harç devletçe sunulan bir hizmet ya da sağlanan bir menfaat karşılığında alınır.
- 2- Vergiler gibi zorunluluk esasına dayanır.
- 3- Her ne kadar karşılık esasına dayanıyorsa da bu karşılık bir fiyat değildir. Harca konu oluşturan hizmet ticari ve sınai nitelikte olmayan, genellikle yarı-kamusal nitelikte bir hizmettir.

Burada, harçların zorunlu değil, ihtiyari olduğu, harç konusu hizmetten yararlanmaktan vazgeçildiği takdirde, harç ödemenin sözkonusu olmayacağı şeklindeki görüşün gerçekçi ve kabul edilebilir olmadığını da belirtmek gerekir. Zira, bazı hizmetlerden vazgeçmek kolay değildir. Bir kimşenin sırf harç ödememek için yurt dışına çıkmaktan, öğrenim görmekten, gayrimenkul ya da taşıt sahibi olmaktan, noterlik hizmetlerinden vb. vazgeçmesi çok güç, hatta imkânsızdır⁽⁵¹⁾. Kaldı ki; bir hizmetten mahrum kalınması pahasına ödenmeyen harcın ihtiyariliğinden söz edilebilirse, mal ve hizmet tüketiminden vazgeçmek suretiyle kaçınılan gider vergilerinin de ihtiyari nitelikte ödemeler olduğundan söz etmek mümkün olacaktır. Gelir elde etmekten vazgeçerek gelir vergisi yükümlülüğünden kurtulmak da mümkündür. Örnekler çoğaltılabilir. Aynı mantık çerçevesinde biraz daha ileriye gidildiğinde, verginin zorunlu değil, gönüllü bir ödeme olduğu gibi anlamsız bir sonuca ulaşılabilecektir. O halde, harçların da tıpkı vergiler gibi zorunlu ödemeler, yükümlülükler olduklarının kabulü gerekir.

Harçlar ile hizmetin maliyeti arasında genellikle bir ilişki bulunmaz. Ayrıca, harç miktarı hizmetten sağlanan faydanın derecesine göre ya da hizmeti talep edenlerin ödeme güçlerine göre tesbit edilmez. Bununla birlikte, bazı hallerde harçların amaca göre, gelire göre ve hizmetten sağlanan menfaate göre farklılaştırılması yoluna da başvurulmaktadır⁽⁵²⁾.

⁴⁹ NEUMARK, Fritz, *op. cit.*, s.21.

⁵⁰ JÉZE, Gaston, *op. cit.*, ss.366-369;

PELİN, İ. Fazıl, *op. cit.*, s.264;

SAYAR, Nihad S., *Kamu Maliyesi*, Cilt: I, s.246;

⁵¹ DİKMEN, M. Orhan, *op. cit.*, s.47,

NADAROĞLU, Halil, *op. cit.*, s.189-190.

⁵² BULUTOĞLU, Kenan, *op. cit.*, s.506-507.

Şerefiye, devletin, diğer kamu tüzel kişilerinin ve belediyelerin gerçekleştirdiği bayındırlık hizmetleri sonucunda mal varlıklarının değerinde artış meydana gelen kimselerden alınan bir değer artışı, bir başka deyişle rant vergisidir. Şerefiye, bir harcamaya katılma payı değildir. Harcamaya katılma payında maliyetin bölüşürülmesi sözkonusu olmaktadır.

Şerefiye karşılığı olarak İngilizce'de "**Betterment**", "**Betterment Tax**", "**Special Assessment**"; Almanca'da ise "**Anliegerbeitrag**" deyimleri kullanılmaktadır⁽⁵³⁾. Şerefiye ile harç, hizmetten yararlanma → bedel ödeme sıralarının tam aksi yönde olması bakımından birbirlerinden ayrılırlar. Şöyle ki; harçta önce ödeme sonra hizmetten yararlanma; şerefiyede ise önce yararlanma sonra ödeme sözkonusu olmakta ve değeri artan gayrimenkulün elden çıkarılması dışında ödemedi kaçınma yolu da bulunmamaktadır. Bir başka ifade ile harçta kısmen de olsa mümkün görünen kaçınma, şerefiyede çok güç, neredeyse imkânsız hale gelmektedir.

II - ANAYASAL MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

A - 73 ve 167/2 Hükümlerine Genel Bakış

Maliye ve vergi teorisinde tanımlanan bu mali yükümlülükler Anayasa'da da yer verilmiştir. Mali yükümlülüklerle ilgili anayasal düzenleme 73. ve 167/2. maddelerde yer almaktadır.

Bilindiği gibi 73. madde hükmü,

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

şeklinde, 167. maddenin ikinci fıkrası ise,

"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi

⁵³ NEUMARK, Fritz, *op. cit.*, s.27.

ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.” hükmü yer almaktadır.

Her iki düzenlemenin de ortak paydası “mali yükümlülük” kavramı olmakla birlikte anayasa koyucu 167/2’de yer alan “ek mali yükümlülükler” olarak ifade edilen mali yükümlülükler ayrı ve özel bir anlam yüklemiş, diğerlerinden farklı bir statü tanımıştır. Hükümde açıkça görüldüğü gibi bunlar “vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında” tanımlanarak yürütme organının tam vergileme yetkisi kapsamında ele alınmışlardır.

Bu düzenleme, **GİRİŞ**’te de belirtildiği gibi, 1982 Anayasası’nın en önemli özelliklerinden birini yansıtmaktadır. Esasen, 1488 sayılı Kanun’la 1971 yılında yapılan değişikliklerden sonra yasama kuvvetinin üç kuvvet içindeki nisbi önemi azalmaya başlamış ve 1982 Anayasası ile bu denge yürütme lehine olacak şekilde bozulmuştur. Bu yeni yaklaşım 1982 Anayasası’nın daha başlangıç hükümlerinde görmek mümkündür. Başlangıç bölümünün ikinci fıkrasının dördüncü bendinde yer alan “Kuvvetler ayrımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli devlet yetkilerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir iş bölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu” hükmü “sert kuvvetler ayrılığı” rejiminin, terk edilerek yerine “ılımlı kuvvetler ayrılığı” rejiminin, bir başka deyişle, “kuvvetlerin işbirliği” sisteminin benimsendiğinin ve “meclis hükümeti” rejimlerine ve benzer rejimlere yönelik bir tepkinin ifadesi olarak yürütme kuvvetine tanınan görece üstünlüğün en azından dolaylı bir ifadesidir⁽⁵⁴⁾.

1982 ve 1961 anayasaları arasında, yasama yetkisinin tanımı konusunda herhangi bir farklılık bulunmazken⁽⁵⁵⁾ “yürütme” kavram ve anlayışı önemli ölçüde değişikliğe uğramıştır. 1961 Anayasası’nın 6. maddesinde yürütme görevinden söz edilirken, 1982 Anayasası’nın 8. maddesinde yürütme sadece bir “görev” olarak değil, aynı zamanda bir “yetki” olarak da tanımlanmıştır. Bu değişikliğin nedeni Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır⁽⁵⁶⁾,

“1961 Anayasası yürütmeyi Devletin yönetiminde, bütün faaliyetlerinde yasama kuvvetine bağlı, yasamaya tabi bir kuvvet olarak düzenlemiş idi. Halbuki modern hayatta yürütme kuvveti devletin beyni,

⁵⁴ “Sert kuvvetler ayrılığı”, “ılımlı kuvvetler ayrılığı”, “meclis hükümeti” gibi kavramlar için bkz. TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1991, ss.397-401.

⁵⁵ 1982 Anayasası’nın 7. maddesine eklenen ve 1961 Anayasası’nın 5. maddesinde bulunmayan “....Türk Milleti adına.....” ibaresi dışında.

⁵⁶ ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 1995, s.154.

hareket gücünün kaynaklandığı motordur. Bundan dolayıdır ki, 1961 ilâ 1980 arasındaki devrede karar karar almak kudretinden yoksun hükümetler görülmüştür. İşte bu duruma son vermek için yürütme yasamaya tabi bir organ olmaktan çıkarılmış, her iki kuvvetin Devlet faaliyetlerinin düzenlenmesinde eşitlik ve denklik içinde işbirliği yapmalarını öngören parlamenter hükümet sistemi bütün gerekleriyle uygulanmaya konmuştur. Bu nedenle, yürütme, 1961 Anayasası'nda olduğu gibi bir görev olmaktan çıkarılmış, gerekli yetkilere sahip ve kanunun kendisine verdiği görevleri yerine getiren bir kuvvet olarak düzenlenmiştir.”

Görüldüğü gibi, bu gerekçe yukarıda belirtilen başlangıç hükmü ile bir arada değerlendirildiğinde, 1982 Anayasası'na damgasını vuran “güçlü yürütme oluşturma eğilimi” açıkça ortaya çıkmaktadır. Bu eğilim, 121. maddedeki “olağanüstü hal” ve 122. maddedeki “sıkıyönetim” halleri bir tarafa bırakılırsa, esas olarak 73. ve 167. maddelere yansımıştır. Bir başka deyişle, “yürütme yetkisi” büyük ölçüde, “yürütme organının vergilendirme yetkisi” şekline dönüşmüştür.

Yürütme organının vergilendirme yetkisi ile donatılmasının, ekonomideki ani ve beklenmeyen değişikliklere karşı uygulanan kısa vadeli iktisat ve maliye politikasının bir gereği olduğu⁽⁵⁷⁾; ayrıca, “verginin kanuniliği” ilkesinin “katı bir şekilde” uygulanmasının çağdaş demokratik gelişime ters düşeceği ileri sürülmüştür⁽⁵⁸⁾. Bugün çağdaş demokratik gelişimden anlaşılan, devletin küçülmesi ve bu çerçevede vergi politikalarının da yeniden gözden geçirilmesi yönünde olduğuna göre, bu görüşü bugün için kabul etmek güçtür. Bunun yanında, verginin kanuniliği ilkesi ile etkin iktisat ve maliye politikaları arasında mutlaka bir “trade-off”un bulunması da gerekmemektedir. Bazı pratik düzenlemeler, verginin kanuniliği ilkesinden ödün verilmeksizin hızlı ve etkin politika uygulamalarına imkân verebilecektir.

B - Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi

Yürütme organını yasama karşısında güçlendirme yönündeki genel eğilimin bir sonucu olarak, önce, 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde 1488 sayılı Kanunla 1971 yılında yapılan değişiklikle; daha sonra ise, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası hükmü ile yürütme organına vergilendirme yetkisi verilmiştir. Yürütme organına asıl önemli yetki devri 167/2 hükmü ile gerçekleşmiş; 73/4'deki yetkinin çerçevesi sadece, verginin esas dışındaki kalan konularla ve kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlarla çizildiği halde, 167/2 ile yürütme organına

⁵⁷ BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik 5. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, ss.5-6.

⁵⁸ ÇAĞAN, Nami, **op. cit.**, ss. 109-110.

"vergi" ⁽⁵⁹⁾ koyma (vergilendirme) yetkisi, dış ticaretin düzenlenmesi ile sınırlı da olsa tümüyle verilmiştir. Anayasanın bu maddesinde tanımlanan yetkinin 73/4'dekine kıyasla çok daha geniş kapsamlı bir yetki olduğu görülmektedir⁽⁶⁰⁾. 167/2 hükmü uyarınca çıkarılan 2976 sayılı ve 2.2.1984 tarihli (RG. T. 15.2.1984, S. 18313) "**Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**"un "Amaç ve Kapsamı" başlıklı birinci maddesinde "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla, ithalât, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu kanun hükümlerine göre yürütülür" hükmü yer almaktadır.

"Yetki" başlıklı ikinci madde hükmü ile Bakanlar Kurulu'na birinci maddede belirlenen kapsama ilişkin bütün konularda düzenleme yapma yetkisi verilmektedir. Buna göre, ek mali yükümlülükleri koymaya, kaldırmaya, yükümlülüklerle ilişkin esasları tespit etmeye ve oluşan fonları kullanmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Kanunun belki de en önemli maddesi "Ek Mali Yükümlülükler" başlığını taşıyan üçüncü maddesidir. Maddenin birinci fıkrası hükmü "ithalât, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Bakanlar Kurulu kararında gösterilir" şeklindedir.

Görüldüğü gibi **Dış Ticaret'in Düzenlenmesi Hakkında Kanun** ile Bakanlar Kurulu'na devredilen vergilendirme yetkisi, verginin konusunun, yükümlüsünün ve vergiyi doğuran olayın; başka bir deyişle, verginin esasına ilişkin hususların belirlenmesini de kapsayan son derece geniş kapsamlı bir yetkidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi, Kanun'un birinci ve üçüncü maddelerine göre oluşturulan **Yatırım Malları İmalâtı Teşvik Fonu** ve **Destekleme ve Fiyat İstikrar ve Fonu** hakkındaki kararları ile kullanılmış ve dış ticarete ilişkin çeşitli mali yükümlülükler ihdas etmiştir. **Yatırım Malları İmalâtı Teşvik Fonu** 1985 yılında, **Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu** ise 1988 yılında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda oluşturulmuştur.

⁵⁹ Her ne kadar Anayasa'nın 167/2 hükmünde "vergi" deyimini yerine "ek mali yükümlülük" deyimini kullanılıyorsa da "mali yükümlülük" geniş anlamda "vergi"den başka bir şey değildir (bkz. 2- Vergi ve Benzer Kavramlar).

⁶⁰ YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul, 1993, s.280.

Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisinin kanunla verilmesi verginin kanuniliği ilkesine uyulduğu anlamına gelmemektedir. Kanun koyucunun genel kurallar koyarak vergilendirme yetkisinin gereğini yerine getirmesi mümkün değildir. İdare hukukunda idarenin anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici idari işlemlere uygun davranması anlamına gelen "**kanuni idare ilkesi**" vergi hukukunda daha da anlam kazanmaktadır. Sadece vergilendirme yetkisinin kanunla verilmesi vergi hukuku açısından yeterli olmayıp en azından verginin esasına ilişkin unsurları olan konu, yükümlü ve vergiyi doğuran olayın da kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Dolayısıyla verginin konusu ve yükümlüsü ile birlikte vergiyi doğuran olayın (ya da hukuki durumun) maddi vergi kanunlarında açıkça gösterilmesi zorunludur⁽⁶¹⁾. Anayasanın 167/2 maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu'na "ek mali yükümlülükler" koyma yetkisinin kanunla verilmesi, yukarıda da belirtildiği gibi, kanuni idare ilkesine vergi hukuku bakımından uyumuş olmak için yeterli değildir. Kanuni idare ilkesinin vergi hukuku alanındaki ifadesi olan verginin kanuniliği ilkesi uyarınca vergiye (ya da yükümlülüğe) ilişkin tüm düzenlemelerin **doğrudan** kanun ile yapılması gerekmektedir⁽⁶²⁾.

Vergilendirme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na kısmi olarak devredildiği 73/4 hükmü de esasen tartışılmaya muhtaçtır. Zira burada yer alan muaflik, istisna, indirim ve oran gibi hususlarda yapılacak değişiklikler sonuçları bakımından son derecede önemlidir. Her ne kadar Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetkinin koşullu bir yetki olduğu söylenebilirse de aşağı ve yukarı sınırlar kanunla belirlenip, Bakanlar Kurulu bu sınırlar içinde serbestçe hareket edebildiğinden sonuçta verginin konusu, yükümlüsü ve vergiyi doğuran olay da değişmiş olmaktadır⁽⁶³⁾. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde Bakanlar Kurulu'na tevkifat oranlarını yüzde sıfır ilâ elli arasında belirleme yetkisi verilmiştir, Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanarak bazı oranları yüzde sıfır olarak tespit etmiştir. Bir verginin oranının yüzde sıfır olarak belirlenmesi ise o vergi-

⁶¹ ÇAĞAN, Nami, *op. cit.*, ss.145-146;

ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi, Yayınları, Ankara, 1985, s.178.

⁶² ÖNCEL, Müalla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s.40;

Bu konuda karş. ÖZBUDUN, Ergun, *op. cit.*, s.156.

⁶³ Bilindiği gibi muafliklar "subjektif vergi yükümlülüğü"ne ilişkin sınırlamaları ifade eder. Bir başka deyişle, muaflik yükümlülüğün; istisna vergi konusunun daraltılmasıdır. Vergiyi doğuran olay ise, vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında kurulan ve vergi borcunu doğuran bir ilişki olarak tanımlanmaktadır (bkz. TURHAN, Salih, *op. cit.*, ss.43-44; 47-48; 50.

nin kaldırılması anlamına gelir⁽⁶⁴⁾. Bu konuda Anayasa Mahkemesi'nin⁽⁶⁵⁾ ve bazı yazarların⁽⁶⁶⁾ aksi yönde görüşleri bulunmaktadır. Bu görüşler çerçevesinde, bir vergi oranının "sıfır" olarak belirlenmesinin o verginin kaldırıldığı anlamına gelmeyeceği, verginin bir kurum olarak devam ettiği, sadece oranının sıfır olarak belirlendiği süre boyunca uygulanmadığı ifade edilmektedir. Bu yöndeki görüşlere katılmak güçtür. Vergi herşeyden önce iktisadi bir olgudur. Bir verginin yüzde sıfır oranında alınması belli bir oranda alınmasına kıyasla başta vergi yükü dağılımını, dolayısıyla gelir bölüşümünü ve iktisadi-mali değişkenleri farklı yönlerde etkileyecektir. Yüzde sıfır oranı bir tam vergi istisnası ile aynı etkiyi yapacağından, verginin "kurum" olarak devam etmesinin de herhangi bir anlamı olmayacaktır. Bu görüş sadece, bütçenin C cetvelinde hükmü bulunmayan, dolayısıyla ilgili mali yılda tahsili kabil olmayan vergiler için geçerli olabilir. Böyle bir durumda vergi kurum olarak devam etmekte, ayrıca beş yıllık tahakkuk zamanaşımı süresi içinde de tahsil edilebilmektedir. Oysa, yüzde sıfır tevkifat oranının uygulandığı gelirlerin daha sonra geçmişe dönük olarak vergilendirilmesi sözkonusu olmamakta, yükümlüler vergi yükünden tamamen kurtulmuş olmaktadır.

Topluca ifade edilirse; verginin esasına ilişkin olmayan muaflik, istisna, indirim ve oran gibi unsurlarında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, nihai aşamada konu, yükümlü ve vergiyi doğuran olay gibi esasa ilişkin unsurları da etkilemektedir. İlk gruptaki unsurlar ikincilerden, nicel olarak da ifade edilebilmeleri bakımından ayrılırlar. Nitel unsurlar olan konu, yükümlü ve vergiyi doğuran olayın nicel olarak ifade edilebilmeleri ise mümkün değildir. Muaflik ve istisnaların yukarı ve aşağı sınırlarının sayısal olarak ifade edilebilme imkânsızlığı nedeniyle anlamsız olduğunu, dolayısıyla 73/4 hükmünün iyi formüle edilmediğini savunanlar⁽⁶⁷⁾ bulunmakla birlikte; düzenlemenin, yükümlülük ve vergi konusuna ilişkin nitel özelliklerin yanısıra sayısal hadlerin de ölçüt olarak kullanıldığı muaflik ve istisnalarla ilgili olduğunun kabulü yerinde olacaktır. Hükmü, nicel (ya da sayısal) ifadenin mümkün bulunmaması halinde değişikliğin Bakanlar Kurulu kararı ile değil, ancak doğrudan kanunla yapılabileceği şeklinde anlamak gerekir. Böyle bir durumda Bakanlar Kurulu'nca muaflik veya istisnalar getirilmesi ya da bunların kaldırılması 73/4 hükmünün en azından lâfzına aykırıdır⁽⁶⁸⁾.

⁶⁴ GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1992, ss.279-280.

⁶⁵ AYM, E.1986/5, K. 1987/7, T. 19.3.1987, RG. T. 12.11.1987, S. 19632.

⁶⁶ ÇAĞAN, Nami, "Türk anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.175.

⁶⁷ GÜNEŞ, Gülsen, **op. cit.**, ss.278-279.

⁶⁸ Ruhuna aykırı olup olmadığı ise tartışılabilir. Anayasanın yukarıda değinilen başlangıç hükmü, 167/2 hükmü ve yürütmeye vergilendirme yetkisi devri konusunda son

C - Vergi -Resim, Harç- Benzeri Mali Yükümlülükler ve Ek Mali Yükümlülükler

Vergi -resim, harç- benzeri mali yükümlülükler⁽⁶⁹⁾ Anayasanın 73. maddesinin 3. ve 4. fıkralarında yer almakta ancak, bunların neler olduğu belirtilmemekte ve açıklanmamaktadır. Bu yükümlülüklerin parafiskal yükümlülüklerden ibaret olduğu sıkça ifade edilmekte ise de bu durumda tanımlama eksik yapılmış olmaktadır. Parafiskal yükümlülükler dar anlamda sadece mesleki kuruluşlara yapılan ödemeler, sosyal güvenlik ödemeleri ve fonlara yapılan ödemelerden oluştuğu halde, 73/3 bunlara ek olarak şerefiye ya da harcamalara katılma payları gibi, dar anlamda parafiskal yükümlülükler içinde yer almayan birtakım vergi benzerlerini de kapsamaktadır.

Bir başka deyişle, 73/3 ve 4 “vergi benzeri mali yükümlülükler” adı altında parafiskal yükümlülüklerin ya da vergi benzerlerinin yeni bir tasnifini ortaya koymaktadır.

Buna göre, Anayasanın 74/3, 4 hükümlerinin yarattığı **sui generis** “vergi..... benzeri mali yükümlülükler” kavramı genel olarak, **Anayasal Vergi -Resim, Harç, Benzeri Mali Yükümlülükler = Parafiskal Yükümlülükler** { [Mesleki Yükümlülükler], [Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri], [Fon Yükümlülükleri] + **Diğer Vergi Benzerleri** { [Şerefiyeler], [Harcamalara Katılma Payları] } şeklinde ifade edilebilir.

Benzeri mali yükümlülükler, herşeyden önce yükümlülüktür. “Yükümlülük” kelimesi ise I-A’da açıklandığı üzere zorunluluk (cebrilik) ifade etmektedir. Vergi kelimesinin de Ortaçağ’ın belirli dönemleri dışında zorunluluk ifade ettiği yine I-A’da ortaya konulmuştu. İster karşılık esasına dayansın, ister dayanmasın verginin bir yükümlülük (mükellefiyet) olduğunda da şüphe yoktur. Esasen vergi anlamında ve vergi yerine kullanılan kelimelerin etimolojik gelişimi bu evrimi çok iyi açıklamaktadır.

Tüm mali yükümlülüklerin kanunla konulmasının nedeni vergilendirme yetkisinin yasama organına ait bir yetki olmasıdır. Yasama organı ise demokrasilerde halkı temsil eder. Başka bir deyişle verginin ya da mali yükümlülüklerin kanunla konulması halkın kendi kendisini vergilendirmesi, hangi kamu hizmetlerinden hangi miktar ve nitelikte üreteceği-

zamanlardaki genel eğilim gözönüne alındığında Bakanlar Kurulu'nun muaflık ve istisnalar getirme ya da bunları kaldırma yönündeki arzusunu doğal karşılamak gerekecektir.

⁶⁹ Bundan sonra zaman zaman kısaca “benzeri mali yükümlülükler” deyimi kullanılacaktır.

ne karar vermesi anlamına gelir. Halk, kamu hizmetlerine verdiği değeri kullandığı oyu ile ortaya koyar. Demokratik rejimlerde kamu hizmeti üretimi kararlarının bireylerin istek ve tercihlerini yansıtmaları gerekir. Bireysel, seçimlerden toplumsal seçimlere geçişi sağlamak için ise bir **sosyal refah fonksiyonuna** başvurulması zorunludur. Demokratik olmayan rejimlerde toplum içinde bir kişi ya da bir azınlık toplum için “en iyi” bileşimin hangisi olduğuna, hangi hizmetlerin ne miktarda üretileceğine ve bunların maliyetine kimlerin katlanacağına dilediği şekilde karar verir⁽⁷⁰⁾.

Bir ülkede yaşayan “seçmen”lerin, kendilerinden zora dayalı olacak talep edilen her türlü mali yükümlülüğün hangi kamu hizmetlerine tahsis edileceğini⁽⁷¹⁾ bilme, bunun da ötesinde bu konuda karar alma hakkının kabul edilmesi gerekir. Bu kararların yasama organı dışındaki bazı organlarca alınması öncelikle çağdaş demokratik toplum gereklerine ters düşecektir⁽⁷²⁾.

Anayasanın 73/3 hükmü, benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağına, değiştirileceğine ve kaldırılacağına amir olduğuna göre, 73/4'deki; yukarıda açıklanan “vergi oranının yüzde sıfır olarak tesbit edilmesi” gibi durumlar bir tarafa bırakılırsa, bu madde hükümlerinin verginin kanuniliği ilkesi ile uyum içinde olduğu kabul edilebilir. Buna rağmen, gerek başlangıç hükümleri, gerekse 167/2 hükmü yürütmeyi başta vergilendirme olmak üzere yetkilerle donatan “yeni bir yaklaşımı sergilemektedir.

Benzeri mali yükümlülükler Anayasa'da vergi, resim ve harçlar gibi düzenlenmiş olmakta birlikte vergi hukukunun bazı kaynaklarında kapsanmakta, diğer bazılarında ise harcamalara katılma payları⁽⁷³⁾ dışındaki yer almamaktadır. Örneğin, **Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun**'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri arasında benzeri mali yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar da sayılmakta, ancak bu yükümlülükler **Vergi Usul Kanunu**'nda kapsanmamaktadır.

⁷⁰ BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, ss.67-68.

⁷¹ Burada “tahsis”in anlamı “kaynak tahsisi” (“**allocation of resources**”) olup (bkz. MUSGRAVE, Richard A. / MUSGRAVE, Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, McGraw-Hill, 1989, s.7) bütçede tahsis ya da adem-i tahsis kuralları kastedilmemektedir.

⁷² Karş. ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, **Vergi Dünyası**, Yıl 2, S.13, Eylül 1982, s.34.

⁷³ Türk Vergi Sisteminde “şerefiye” yer almamaktadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile düzenlenen Harcamalara Katılma Payları yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payı olarak gayrimenkul sahiplerinden alınmaktadır (BGK m. 86, 87, 88). Bu tür yükümlülüklerin şerefiyeden farkına yukarıda değinilmişti.

Benzeri mali yükümlülüklerin tek tek sayılmaması, anayasa tekniği açısından yerinde görülse de⁽⁷⁴⁾, çeşitli uygulama sorunlarının yanısıra, belki bunlardan da önemli olarak, vergi hukukunda “kıyas” yöntemine başvurma yolunu açmıştır. Oysa, ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da kıyasa⁽⁷⁵⁾ başvurulmaması gerekir⁽⁷⁶⁾. Hukukta, bir olay hakkında yasa da yer alan kuralın, benzer nitelikte, ancak, yasa da düzenlenmeyen bir başka olaya uygulanması olarak tanımlanan kıyas⁽⁷⁷⁾, vergi yükümlülüğünün yasanın çizdiği çerçeve dışına taşırılmasına yol açarak genişletici bir yorum yapılması anlamına gelir ki⁽⁷⁸⁾, bu da hukuki güvenlik ilkesine aykırı olmaktadır⁽⁷⁹⁾.

Kıyas yasağı, “amaca uygun yorum” ve “sistemik yorum” gibi kavramlarla karıştırılmamalıdır. Nitekim, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan “ekonomik yaklaşım”da⁽⁸⁰⁾ vergiyi doğuran olayın tesbitinde ve kanun hükümlerinin yorumlanmasında etimolojik anlamdan çok, kıyasa başvurulmaması koşulu ile içeriğe ağırlık verilmektedir⁽⁸¹⁾. Ekonomik yaklaşım ilkesi ile kıyas yasağı ilkesi arasında bir çatışma olduğu zaman, hukuki güvenlik ilkesi gereği kıyas yasağına uyulacaktır. Bir başka ifade ile kıyas yasağı, amaca uygun yorumun ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırlarını da çizmektedir⁽⁸²⁾.

Anayasanın 73/3 hükmü, “benzeri mali yükümlülükler”in hangileri olduğunu belli etmemektedir. Burada, vergiye, resme ve harca “benzeyen” bazı yükümlülükler kastedilmiş olmaktadır. Mali kanunlarda da bunların kapsamına ilişkin herhangi bir hüküm yer almadığından kıyasen uygulama kaçınılmaz hale gelmektedir. Bu şekildeki bir “tipleştirme” verginin kanuniliği, dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesini de zedelemektedir⁽⁸³⁾. Zira bilindiği gibi vergi yasalarının açık ve anlaşılabilir

74 ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, s.33.

75 “Analogia”, “analogy”, analogi.

76 FEYZİOĞLU, Bedi N., **Vergi Hukuku Ders Notları** (Teksir), İstanbul, 1977, s.69; ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s.52; AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.28.

77 ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **op. cit.**, s.29.

78 KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s.43.

79 ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, s.172;

ÖNCEL, Muallâ / KURUMLU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **op. cit.**, s.46.

80 “Ekonomik Yaklaşım” yerine “Ekonomik Gözetim” veya “İktisadi Müşahade” deyimlerinin kullanılması hakkında bkz. FEYZİOĞLU, Bedi N., **Vergi Hukuku**, ss.72-74.

81 FEYZİOĞLU, Bedi N., **Vergi Hukuku**, s.64;

ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet, / ÇAĞAN, Nami, **op. cit.**, s.25;

AKSOY, Şerafettin, **op. cit.**, s.28.

82 KANETİ, Selim, **op. cit.**, s.43;

ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **op. cit.**, s.30.

83 “Tipleştirme” yolu ile yorum yöntemi hakkında bkz. FEYZİOĞLU, Bedi N. **Vergi Hukuku**, s.72;

ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **op. cit.**, s.31.

nitelikte olması, vergilemede hukuki güvenlik ilkesini gerçekleştirmenin olmazsa olmaz koşuludur⁽⁸⁴⁾.

Benzeri mali yükümlülüklerin tesbitinde önemli güçlüklerle karşılaşmakta ve bu konuda pek çok uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin 1991/4 Karar sayılı kararı⁽⁸⁵⁾, benzeri mali yükümlülüklerin teşhisine ilişkin belirsizliklerin tipik bir örneğini sergilemektedir. Kararın konusu İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nce bir hamamdan, iki taraf arasında imzalanan bir protokole dayanılarak talep edilen "atık su bedeli"nin niteliği, bir başka deyişle bu bedelin benzeri mali yükümlülük olup olmadığıdır. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararda "yapılan protokolün bir abonman sözleşmesi, aboneyle idare arasında kurulan bir özel hukuk ilişkisi olduğunu, dolayısıyla istenen bedelin vergi benzeri mali yükümlülük sayılamayacağını" hükme bağlamıştır. Kararda, Yüksek Mahkemenin daha önceki bazı kararlarından da örnekler verilerek; "çarşı ve mahalle bekçilerine, yaptıkları kamu hizmeti karşılığında ödenen paraların kamu gideri olması nedeniyle bu giderleri karşılamak üzere alınan bedellerin vergi benzeri mali yükümlülük olduğu" (AYM. E. 1965/25, K. 1965/57 T. 26.10.1965) belirtilmektedir. Bunun gibi, "belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre, "ücret" adı altında alınan paranın, bir hizmet veya malın karşılığını oluşturmaması, maliyet-kâr esasına göre belirlenmemesi ve kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile tespit olunması açısından, belediyeler için vergi benzeri mali kaynak oluşturduğu açıktır. Bu ödemenin tarifeye bağlanması ve adına ücret denilmiş olması onun bu niteliğini değiştirmez" (AYM. E. 1986/20, K.1987/9, T. 31.3.1987) şeklindeki karara da atıf yapılmaktadır. Son olarak, Anayasa Mahkemesi'nin, karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, kimi hastane ücretleri gibi, ekonomik koşullara göre oluşturulan ve tesislerin bakımını, idaresini ve yeni yatırımlar yapılmasını sağlamak için yapılan ödemeleri, belirli kamu hizmetleri karşılığında kişilerden alınan resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden ayrı kabul eden 1985/4 Karar sayılı kararına da (E. 1984/9, T. 18.2.1985) yer verilerek, atık su bedelinin idareyle kişi arasında kurulan alacak-borç ilişkisi çerçevesinde ve yapılan hizmet karşılığında maliyet-kâr esasına göre belirlendiği ifade edilmiştir⁽⁸⁶⁾.

Anılan kararın karşıoy gerekçesinde ise, "...kullanılmış suların uzaklaştırılmasıyla septik çukurların boşaltılması için alınan bedelin nite-

⁸⁴ ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.180.

⁸⁵ AYM, E. 1990/18, K. 1991/4, T. 14.2.1991, RG T. 8.5.1991, S. 20865.

⁸⁶ AYM, E. 1990/18, K. 1991/4, T. 14.2.1991, RG T. 8.5.1991, S. 20865.

liği öğretide ve uygulamada tartışmalı olmakta birlikte, vergi benzeri mali yükümlülük olduğu ağır basmaktadır. Abonelerden zorunlu olarak alınan, kullanımı, yararlanması isteğe bağlı bulunmayan "atık sular"ın uzaklaştırılması işlemi, doğal olarak, bir ücret karşılığında yapılacaktır. Bu ücreti oluşturan ayrıntıları yasa saymalı, alt ve üst sınırı açıkça belirlenmelidir. Tarife, alt sınırın altında, üst sınırın üstünde olmamak üzere, abonelerden alınacak bedeli saptayabilir..." görüşüne yer verilmiştir⁽⁸⁷⁾. Karşioy gerekçesinde ayrıca, "kamu kurumları ya da ayrıcalıklı kuruluşların yaptıkları kamu hizmetleri karşılığında bu hizmetlerden yararlananlardan aldıkları-alacakları para, salt ücret niteliğinde değildir. Kamu hizmeti için yapılan ödeme kamu gideri olunca bu gideri karşılamak amacıyla yurttaşlardan alınan para vergi benzeri mali yükümlülüktür..... zamanla değişen görüşlerle varılan yargı, köprülerden geçiş için alınan para ile su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları ve hastahane ücretlerinin ekonomik koşullar gereği ilgili kuruluşların bakımı ve yeni yatırımlarla güçlenmesine özgülendiğinden, belirli kamu hizmeti karşılığındaki bu ücretlerin mali yükümlülük sayılmayacağı biçiminde oluşmuşsa da bu sonuca katılmak güçtür" denilerek kamu giderlerine katılmanın hangi adla gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin mali yükümlülük olduğu, mali yükümlülüklerin de özel kuruluşların iş karşılığı aldığı paradan bu nitelikleri ile ayrıldığı ifade edilmekte; kamu hizmetleri karşılığında bireylerden alınan kamu hukuku kaynaklı paraların verginin özel bir türü niteliğinde olduğu, abonman, mukavelesi adıyla anılan anlaşmaların biçimsel bakımdan, yararlananların katılımından dolayı, özel hukuk alanına girdiği görüşü ileri sürülebilirse de burada kural işlem niteliğinin egemen olduğu, esas itibarıyla anlaşma yerine zorunlu belirlemenin⁽⁸⁸⁾ mevcut bulunduğu belirtilmektedir⁽⁸⁹⁾.

Görüldüğü gibi, vergi -resim, harç- benzeri mali yükümlülüklerin Anayasanın 73. maddesinde yeterince açık bir şekilde yer almaması, bunların kapsamının ne olacağı konusunda tereddütlere yol açmakta, mahalle beğçilerinin ücretlerinden köprü geçiş bedellerine kadar çok geniş bir çerçeve içinde yer alan çeşitli türden ödemelerin benzeri mali yükümlülük olup olmadığı tartışılmaktadır. Her ne kadar 73/3'de bunların tadadı olarak belirtilmemiş olması belirsizliği doğuran temel neden ise de, bu tür yükümlülüklerin maliye ve vergi teorisindeki en genel özelliklerinin dahi gözönüne alınmaması, teşhisi daha da güçleştirmekte, vergi benzerleri bazen vergi, bazen fiyat olarak mütalâa edilmektedir⁽⁹⁰⁾.

⁸⁷ Aynı karar, Yekta Güngör Özden'in Karşioy Gerekçesi.

⁸⁸ "Impost", imposition".

⁸⁹ AYM, E. 1990/18, K. 1991/4, T. 14.2.1991, RG T. 8.5.1991, S. 20865, Yekta Güngör Özden'in Karşioy Gerekçesi.

⁹⁰ Vergi benzeri mali yükümlülüklerin genel özellikleri için bkz. I-B, TABLO.

Vergi -resim, harç- benzeri mali yükümlülüklerin yarattığı teşhis (tanı) sorunu 167/2'de yer alan ek mali yükümlülükler için daha da önemli boyutlarda ortaya çıkmaktadır.

Bu hüküm, Danışma Meclisi ve Millî Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu tarafından kabul edilen metinlerde yer almayarak, nihai aşamada Millî Güvenlik Konseyi'nce ilave edildiğinden gerekçesi yayımlanmamıştır. Ek mali yükümlülüklerin hangi yükümlülüklere ek olduğu, ana yükümlülük için bakanlar kuruluna verilen yetkiler sınırlandırılmışken aynı yükümlülüğün bir devamı sayılması gereken ek yükümlülük için neden böyle bir sınırlamaya gerek görülmediği anlaşılmamaktadır.

Anayasa'nın anılan maddesine dayanılarak çıkartılan, bir sahife ve altı maddeden oluşan 2976 sayılı **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'da neredeyse sadece 167/2 hükmü tekrar edilmiş, ek mali yükümlülükler belli edilmemiş, sınırları çizilmemiştir. Kanun, deyim yerindeyse adeta bir "ayna" işlevi görerek Anayasanın verdiği yetkiyi doğrudan bakanlar kuruluna yansıtmiş, aktarmıştır.

Esasen, konu iki açıdan incelenebilir. Birincisi, 167/2 hükmünü oluşturan anayasa koyucunun iradesidir ki, bu hususa yukarıda değinilmişti. Konu ikinci olarak, kanunkoyucunun bu iradeyi de aşan yaklaşımı açısından ele alınabilir.

İlk bakışta, Anayasa'nın 167/2 hükmü ile sadece yürütme organına yetki verilecek alanın (ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri) belirlendiği; ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, elde edilecek gelirlerin bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları gibi hususların belirlenmesi yetkisinin ise kanunun birinci ve üçüncü maddeleri ile Bakanlar Kurulu'na verilmiş olduğu düşünülebilirse de, sorunun kaynağı 167/2 hükmünün kendisidir. Bu hüküm ile başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere, vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri, hukuki güvenlik ilkesi gibi temel vergileme ilkeleri gözardı edilmiş olmaktadır.

Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun verginin esasına ilişkin konuları dahi düzenlemeyerek Bakanlar Kurulu'nun takdirine bıraktığından yasama yetkisinin devredilemeyeceğine ilişkin Anayasa hükmüne de (m.7) aykırılık ortaya çıkmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, 73/4 hükmünde olduğu gibi 167/2 hükmünü de yürütmeye yetki olma gücü veren Anayasa hükümleri olarak değerlendirerek bu hükümleri 7. maddede yer alan yasama yetkisinin devredilemezliği kuralının istisnaları olarak kabul etmiş ve **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'un Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir⁽⁹¹⁾.

⁹¹ AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, T. 11.1.1985, RG T. 17.6.1985, S. 18787.

Yüksek Mahkeme; 1985/1 Karar sayılı kararında, Kanunun Anayasa'nın 167/2 hükmündeki amaca yönelik kuralları içerdiğini kabul etmektedir.

Her ne kadar 167/2'nin yayımlanmış bir gerekçesi bulunmuyorsa da **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'nun ayrıntılı bir gerekçesi mevcuttur. Bu gereçede, ülkemizde uygulanan dış ticaret politikası araçlarından yasaklamaların, özellikle ithalât sözkonusu olduğunda, ithali yasaklanan mallarda gereksiz koruma ile tekellerin doğuşuna sebebiyet verdiği, kota uygulamasının ise yine ithalât açısından ele alındığında haksız kazanç ve rantların ortaya çıkması sonucunu doğurduğu, vergi ve benzeri yükümlülük uygulamasında da, mal ve hizmet bazındaki esnekliğin mümkün olmadığı, iç ve dış piyasalardaki ani konjonktürel değişmelere uyumda gerekli esnekliğin sağlanamadığı belirtilmiş ve kanun koyucunun "...istikrar ve büyümeyi sağlamak amacıyla, Anayasa'nın 167. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulunca yapılacak düzenlemelerle fon teşkili, fonun kaldırılması ve bu konudaki esasların tesbiti yoluyla:

- iç üretim ve ithal girdilerindeki ani fiyat yükselişlerini önlemek,
- bu fiyat yükselişlerinden tüketiciyi korumak,
- iç ve dış ekonomik şartlar arasındaki dengeyi ekonomimiz yararına yönlendirmek ve
- ihracatı teşvik edecek ekonomik büyümeyi sağlamak" yönündeki amaçları ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi anılan kararını büyük ölçüde bu gerekçeye dayandırmıştır. Kararda her ülkede, önceden, gelecekteki ekonomik gelişmeleri anlayıp buna göre, birtakım çerçeveler çizmenin mümkün olmadığından, ithalât ve ihracatını her an değişebilen şartlara tabi bulunduğundan, hükümetlere birtakım geniş ve esnekliği olan yetkiler verilmesinin zorunlu olduğundan söz edilmekte; ithalât ve ihracatla diğer ülkelerin Türkiye için koyduğu taahditlere karşı, hükümetin derhal mukabil tedbirleri alması veya Türkiye'ye çok ucuza gelen ya da çok yüksek fiyatla alınan malın fiyatının ayarlanması gerektiği ifade edilmektedir.

Yüksek Mahkeme, **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'un 3. maddesi ile anayasakoyucunun 167/2'deki amacının aşılmadığını da anılan kararında "Bir 'ek mali yükümlülüğün konulması', onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve

miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle de dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır” şeklinde ifade etmiştir.

İptal talebinin gerekçesine katılmak güçtür. Zira talep, doğal olarak, kanunun Anayasa'ya aykırılığı tezine dayandığından sorunu doğru tesbit ve teşhis ettiği söylenemez. Esasen sorunun başladığı nokta 167/2 hükmüdür. Bu açıdan bakıldığında, Anayasa Mahkemesi'nin 1985/1 karar sayılı kararının isabetli olduğunu kabul etmekten başka seçenek de bulunmamaktadır. Sadece bir noktaya işaret etmek yerinde olur. Yasakoyucu ek mali yükümlülüklerin nevi ve miktarını belirleyerek 73/4'deki düzenlemeye benzer bir düzenleme ile bakanlar kuruluna devredilecek yetkiyi sınırlandırma imkânına sahip iken bunu yapmayarak, yukarıda da ifade edildiği gibi bir “ayna” işlevi görmeyi tercih etmiştir. Kararda ise “bir ‘ek mali yükümlülüğün konulması’, onun nevinin ve miktarının saptanması demektir” denilmek suretiyle başvurulabilecek ikinci seçeneğin yokmuş gibi kabul edildiği görülmektedir.

Yukarıda ortaya konulmaya çalışılan trend ve anayasakoyucunun genel eğilimi gözönüne alındığında, bu sonucu da doğal karşılamak gerekir. 167/2 hükmünün yasakoyucu tarafından konjonktüre rağmen aksi yönde yorumlanması şaşırtıcı olabilirdi.

Bu durumda anılan karardaki karşıoy gerekçelerinin de anlamı kalmamaktadır. Anayasa'ya ne şekilde ve hangi gerekçeyle eklendiği dahi tam olarak bilinmeyen, en azından yazılı ve yayımlanmış gerekçesi olmayan bir hükmü esas alıp anayasakoyucunun yürütmenin vergilendirme yetkisi ile donatılması konusunda daha başlangıç bölümünde dahi ifadesini bulan iradesini görmezlikten gelerek sağlıklı bir yorum yapma imkânından söz etmek güçtür. Karşıoy sahipleri Anayasa'ya aykırılık sorununu değerlendirirken konuya “normatif” açıdan, yani olması gereken bakımından yaklaşmışlar, olanı ise gözden kaçırmışlardır. Örneğin, karşıoy gerekçelerinden ilkinde “Anayasa'nın 167/2. maddesi ‘vergi ödevi’ başlıklı ve akçalı konulara ilişkin temel kural olan 73. maddenin ayrığı (istisnası) sayılsa bile ‘vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır’ (Anayasa 73/3) ilkesinin dışında ve buna tümüyle ayırık bir oluşumun amaçlandığı düşünülemez” denilerek, 167/2'nin 73/3'ün tamamen dışında bir düzenleme olduğu görülememiştir. Oysa 167/2 hükmü “....vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya.....” şeklinde kaleme alındığından sözkonusu ek yükümlülüklerin 73/3 ve 73/4'deki vergi ve benzeri yükümlülüklerden bağımsız, bunların taşınması gereken anayasal özellikleri taşımaları gerekmeyen mali yükümlülükler oldukları açıkça anlaşıl-

maktadır. Bununla birlikte, vergi benzeri mali yükümlülüklerin ve ek mali yükümlülükleri iktisadi etkileri birbirinden farklı değildir. Bu nedenle Avrupa Topluluğu'nu kuran andlaşmada ve Topluluk Adalet Divanı kararları gibi uluslararası kararlarda ek mali yükümlülükler vergi gibi ele alınmışlardır⁽⁹²⁾. Topluca ifade edilecek olursa, burada tartışılması gereken husus doğrudan, Anayasa'nın 167/2 hükmü ile getirilen ek mali yükümlülüklerdir. Tartışmanın odak noktasını **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'un Anayasa'ya aykırılığı üzerine kaydırmak sorunun kaynağından uzaklaşmak anlamına gelecektir.

Ek mali yükümlülüklerin konulması açısından anlamlı olmayan Anayasa'ya aykırılık tartışmaları, 167/2'de yer almadığı halde **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'un birinci ve üçüncü maddeleri ile kurulmasına imkân verilen fonlar açısından anlamlıdır. Anayasa'nın 167/2 hükmü ile Bakanlar Kurulu'na verilmesi öngörülen yetki fon oluşturma ve harcama yapma yetkisi değil, dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler koyma yetkisidir⁽⁹³⁾.

Fon, genel olarak, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için oluşturulan, elde edilen kaynakların sadece bu amaca tahsis edildiği; bütçe bağlantılı, bütçe içinde veya bütçe dışında yer alan kamusal nitelikli özel bir hesap şeklinde tanımlanabilir⁽⁹⁴⁾. Anayasa Mahkemesi kararlarında da fon tanımı yer almaktadır. Bir karara göre "fon terimi çeşitli anlamlarda kullanılmakla beraber, genel olarak, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış olan ve gerektiğinde kullanılmak üzere bir hesapta tutulan parayı ifade etmektedir." "Daha teknik bir deyimle fon, genel mevzuat ve bütçe prosedürü dışında, özelliği olan bazı devlet görevlerinin yürütülmesi ve gerçekleştirilmesi maksadıyla bütçeden veya bütçe dışı yasal imkânlarla temin olunan para ve kıymetlerdir"⁽⁹⁵⁾.

Bir başka karara göre ise, "yürütülmesi amaçlanan hizmetlerin gerektirdiği süratli karar alma ve harcamaların zamanında yapılması zarureti, ihtiyaçların sınırlarını aşmamak kaydıyla genel ve katma bütçeler dışında fon tesisini zorunlu kılar"⁽⁹⁶⁾.

⁹² ULUATAM, Özhañ, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim 1995, s.11 (dipnot).

⁹³ ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Yönünden Fonlar", **Anayasa Yargısı**, AYM Yayınları, Ankara, 1987, s.120.

⁹⁴ OYAN, Oğuz / AYDIN, Ali Rıza, **Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları - Alternatif Yönelişler**, Adım Yayıncılık, Ankara, Ekim 1991, s.113. Oyan ve Aydın bütçe içi fonları tanımın kapsamı dışında bırakıyorlar. Bu çalışmada ise bütçe içi fonlar da tanıma dahil edilmektedir.

⁹⁵ AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, T. 11.1.1985, RG T. 17.6.1985, S. 18787.

⁹⁶ AYM, E. 1984/9, K. 1985/4, T. 18.2., 1985 AYMKD, S.21. s.62.

Anayasa Mahkemesi, fon sisteminin Anayasa'nın 161. maddesi ile uyumlu olduğunu ve fonların maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen özel usuller arasında yer aldığını kabul etmektedir⁽⁹⁷⁾. Yüksek Mahkeme'nin 1985/1 karar sayılı kararına göre, "Çağımızda önemli olan bir kamu hizmeti niteliği kazanan 'Dış Ticaretin Düzenlenmesi', kalkınma planlarında geniş ölçüde yer alan maliye politikasının takibini, fiyat istikrarının sağlanmasını, ihracat darboğazının aşılmasını, dış ticaret açığının kapatılmasını amaçlamaktadır. Bu bakımdan 'Dış Ticaretin Düzenlenmesi'nin kalkınma plan ve programları çerçevesinde 'bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler'den olduğu, 2976 sayılı Kanun'un verdiği yetki ile oluşturulacak 'fon'un ise 'kanunla konulmuş bir özel usul' niteliğini taşıdığı kabul edilmelidir. Gerçekten, karmaşık, akacı, etkenleri değişik; bu nednele birbirinin benzeri olmayan olayların ortaya çıktığı ve sık sık belirlediği bir alan olan dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi ereğiyle yapılması zorunlu mali müdahalelerin, gerekli görülen yardım ve ödemelerin mali mevzuat ve bütçe prosedürü içinde yürütülmesinin son derece güç olduğunu, hatta değişen koşullar karşısında zaman zaman karşılaşılan tikanıklığın aşılmasında etkisiz kaldığını değerlendiren kanunkoyucunun Bakanlar Kuruluna 2976 sayılı Kanunun 3. maddesinde gösterilen önlemlerin alınması için yetki vermesi, Anayasa'nın 161 ve 163. maddelerine aykırı görülmemiştir."

Anayasa Mahkemesi, bu kararında da görüldüğü gibi, fondan yapılacak bütçe dışı kamu harcamalarını "kalkınma planı ile ilgili yatırımlar ve bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usul" kapsamında ele almıştır. Ancak, bu özel usullere ilişkin 163/3 hükmü bütçe içinde süresi bir yılı aşan programlar için kabul edilmiş bir hüküm olup, aynı zamanda gelecek yıllara sirayet eden harcamaların yasal dayanaklarını gösteren "G" cetvelinin de anayasal dayanağıdır. Bu nedenle, kalkınma planı ile ilgili yatırımlar ile bir yıldan fazla süren işler için sözkonusu olan özel süre ve usulleri bütçe çerçevesi ve 161/1 hükmü sınırları içinde düşünmek gerekecektir⁽⁹⁸⁾.

Bu şekilde oluşturulacak fonlar Anayasa'ya aykırıdır. Ayrıca, 167/2'de ya da başka bir yerde Bakanlar Kurulu'na **Dış Ticaret Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'un 3. maddesindeki gibi bir yetki verilmesini sağlayan herhangi bir hüküm bulunmadığı gibi; Anayasa'nın 163. maddesinde yer alan "...harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi

⁹⁷ AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, T. 11.1.1985, RG T. 17.6.1985, S. 18787; YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, *op. cit.*, s.282.

⁹⁸ ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Yönünden Fonlar", **Anayasa Yargısı**, AYM Yayınları, Ankara, 1987, s.120.

verilemez...” hükmü dolayısıyla böyle bir yetkinin verilmesi de mümkün değildir⁽⁹⁹⁾.

Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un üçüncü maddesi hükmüne göre oluşturulan fonun esaslarının Bakanlar Kurulu kararında gösterilmesi dış ticaretin düzenlenmesi yetkisini aşarak, Bakanlar Kurulu’na bütçe dışında dilediği şekilde ve alanda harcama yapma yetkisi tanımaktadır. Bu yaklaşım temel bütçe ilkelerinden, önceden izin alma ilkesinin⁽¹⁰⁰⁾ ihlâli anlamına geldiği gibi, bütçenin uygulanması sırasında ve uygulamadan sonra yapılacak yasama denetimini de engellemektedir⁽¹⁰¹⁾.

Parafiskal yükümlülüklerin fonları da kapsamı, her fonun parafiskal yükümlülük olduğu anlamına gelmemektedir. Bunun için karşılık esasının gerektiği yukarıda açıklanmıştır. Karşılık ve yararlanmaya dayanmayan fonlar vergiye yaklaşırlarsa da bunları vergiden ayıran çok önemli bir özellikleri vardır. Bir bütçe kavramı olan bu özellik “tahsis”tir⁽¹⁰²⁾. Fonlar bütçenin genelliği ilkesinin iki kuralından biri olan adem-i tahsis ya da tahsis yapmama kuralının istisnasını oluşturmaktadırlar⁽¹⁰³⁾. Fonda toplanan gelirler belli amaçlara tahsis edilir. Oysa vergide böyle bir önceden tahsis sözkonusu değildir.

Fon gelirleri zora dayanmaları nedeniyle Anayasanın 73/3 hükmü kapsamına girmektedirler. Bunlar dış ticarete ilişkin oldukları takdirde de 167/2 kapsamında değerlendirilerek “ek mali yükümlülük” sayılacaklardır⁽¹⁰⁴⁾.

Fonların Anayasa’ya uygunluğu, fon harcamaları açısından, Anayasa’nın yukarıda değinilen 163. maddesinin yanısıra 161. maddesi çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu maddenin birinci fıkrası hükmü, “Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır” şeklinde olup bütçe dışı kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır” şeklinde olup bütçe dışı kamu harcamasına imkân vermemektedir. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi, Yüksek Mahkeme fondan yapılacak bütçe dışı kamu harcamalarını 161/3 kapsamında mütalâa ederek “özel usul” saymıştır. tamamen esa-

⁹⁹ ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, **Anayasa Yargısı**, AYM Yayınları, Ankara, 1986, s.220.

¹⁰⁰ FEYZİOĞLU, Bedi N., **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s.50.

¹⁰¹ AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, T. 11.1.1985, RG T. 17.6. 1985, S. 18787, Muammer Turan’ın Karşılıy Yazısı.

¹⁰² ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Yönünden Fonlar”, s.114.

¹⁰³ FEYZİOĞLU, Bedi N., **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, ss.56-59.

¹⁰⁴ ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Yönünden Fonlar”, s.115.

sa ilişkin olan bir hususun "usul" olarak değerlendirilmesindeki isabetsizlik açıkça görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin 1987 yılına kadar vermiş olduğu kararlarla daha sonra verdiği kararlar arasında önemli farklılıklar gözlenmektedir. Örneğin, Anayasa Mahkemesi 1985/1 karar sayılı kararında "Anayasa'nın 160. maddesinde Sayıştay'ın genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hüküm bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu belirtilmiş; 165. maddesinde de, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce denetlenmesi esaslarının kanunla düzenleneceği öngörülmüştür. demek ki, denetim bakımından tek yetkili organ Sayıştay değildir. Kanunkoyucu, kimi durumlarda Sayıştay'dan başka kurumlara da denetim görevini verebilir" demek suretiyle fonların Sayıştay ve Türkiye Büyük Millet Meclisi yerine, yürütme organı tarafından oluşturulacak kurullarca denetlenmesi yolunu dolaylı da olsa açmış ve bu tür denetimleri daha sonraki kararlarında da Anayasa'ya aykırı bulmamıştır⁽¹⁰⁵⁾.

Yüksek Mahkeme 1987 yılından sonra vermiş olduğu kararlarında ise, aksi yönde hareket ederek, fonların yürütme organı tarafından oluşturulan kurullarca denetlenmesinin Anayasa'ya aykırı olduğu sonucuna varmıştır. Bu gelişimi, Anayasa Mahkemesi'nin, fonların denetimi konusu ile sınırlı da olsa, yürütme lehine bozulan güçler dengesini yasamanın güçlenmesini sağlayarak yeniden tesis etme yönündeki eğiliminin bir göstergesi olarak kabul etmek mümkündür⁽¹⁰⁶⁾.

Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a dayanılarak oluşturulan ilk fon 85/9967 sayılı ve 16.10.1985 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde **Yatırım Malları İmalâtı Teşvik Fonu** adıyla kurulmuştur. Önce bütçe dışında yer alan fon, daha sonra 1993 mali yılı bütçesi içinde Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı bütçesine alınmıştır.

2976 sayılı Kanun'a göre oluşturulan bir diğer fon ise yine Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde yer alan **Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'dur**. Bu fon 88/13384 sayı ve 13.10.1988 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile yine önce bütçe dışında kurulmuş, daha sonra Yatırım Malları İmalâtı Teşvik Fonu ile birlikte mali disiplini bozan fonların bütçeye alınması programı çerçevesinde 1993 mali yılında Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı bütçesine dahil edilmiştir.

¹⁰⁵ YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, *op. cit.*, s.282.

¹⁰⁶ *Ibid.*, ss.282-283.

Ancak, bu fonlardan önce 85/9113 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca çıkarılan Dış Ticaret Yönetmeliği ile, ithalât-ihracat fiyat farklarını kapsayan ve **Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun** uygulamasının devamı niteliğinde olan bir fon oluşturularak çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Bu fonun dikkati çeken özelliği, 2976 sayılı **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**'a dayanmaksızın oluşturulmuş olmasıdır.⁽¹⁰⁷⁾

Fonların bütçe dışında oluşturulmaları pek çok sakıncayı da beraberinde getirmiştir. Başta bütçenin genelliği ve birliği ilkeleri olmak üzere bütçe ilkelerinin çoğu ihlâl edilmiş; düşük öncelikli kamu hizmetleri ön plana çıkarılmış; yasama denetiminin ve genel olarak denetimin zayıflaması nedeniyle harcama disiplini ortadan kalkmış ve israf yaygınlaşmıştır⁽¹⁰⁸⁾. Fonlar klasik (geleneksel) bütçe ilkeleriyle olduğu kadar modern bütçeleme sistem ve yöntemleriyle de bağdaşmamaktadır. Fon harcamaları planlama-programlama-bütçeleme sistemi çerçevesinde kamu giderlerinin fonksiyonel tasnifinin dışında kaldığı gibi; süreç içinde yürütme organının ağırlık kazanması ve önceliklerin yürütme tarafından belirlenmesi, sıfır-esaslı bütçeleme sistemi içinde yasama organına yüklenen yeni rol ile de ters düşmektedir⁽¹⁰⁹⁾. Yürütme organının bu şekilde yetkilendirilmesi yasama organının bütçeleme sürecindeki etkinliğini azaltmakta, konsolide bütçe dışında ikinci bir kaynak-harcama dengesi ortaya çıkmaktadır.⁽¹¹⁰⁾

Fonların bütçe içine alınması ile bu sakıncalar, tahsis ilkesinin sakıncaları dışında hemen hemen tümüyle ortadan kalkmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak, fon tanımlarına bütçe bağlantılı fonlar dahil edildiği halde, bütçe içi fonlar genellikle tanımların kapsamı dışında bırakılmaktadır⁽¹¹¹⁾.

2976 sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde öngörülen fonun bütçe dışı bir fon olduğu hükümden anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, dış ticaretle ilgili olarak bütçe dışında oluşturulan fonların da diğer pek çok fon ile beraber 1993 mali yılı itibariyle bütçeye dahil edilmeleri olumlu bir

¹⁰⁷ ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Yönünden Fonlar", s.117 (dipnot).

¹⁰⁸ **FONLAR MEVZUATI VE KONSOLİDE BÜTÇE İLE İLİŞKİLERİ**, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Sayı: 1993/3, Ankara, Haziran 1993, s.3.

¹⁰⁹ OKTAR, S. Ateş, "Bütçeleme Sürecinde Yasama Organının Yeni Fonksiyonu: Sıfır-Esaslı Bütçeleme ve Günbatımı Kanunları Uygulaması", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzbeşinci Seri, yıl 1991/1992, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1993, ss.200-201.

¹¹⁰ ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Yönünden Fonlar", s.113.

¹¹¹ OYAN, Oğuz / AYDIN, Ali Rıza, **op. cit.**, s.113.

gelişme olmuş, fon yükümlülüğü ve harcamaları açısından ortaya çıkan çift yönlü sorunlar kısmen de olsa giderilebilmiştir⁽¹¹²⁾.

SONUÇ

Anayasa ve vergi hukukunun kaynaklarında yer alan “vergi”, “resim”, “harç”, “harcamalara katılma payı”, “yükümlülük”, “mali yükümlülük”, “vergi benzeri mali yükümlülük” gibi kavramların anlamları zaman zaman yeterince açık olmadığından çeşitli tartışmalar ve yanlış anlamalar ortaya çıkmaktadır.

Tarih boyunca vergi anlamında kullanılan kelimelerin etimolojik açıdan incelenmesi, vergi kurumunun geçirdiği evrimi ortaya koymaktadır. Önce zorunluluk, sonra gönüllülük, daha sonra ise yine zorunluluk anlamına gelen kelimelerle ifade edilen vergi, onyedinci yüzyılın sonlarından itibaren bir yasama tasarrufu olarak tarih sahnesindeki yerini almıştır. Vergi kavramı bundan sonra “yükümlülük” kavramı ile özdeş hale gelmiş ve zorunluluk (cebrilik) niteliği verginin ayrılmaz ve belirleyici özelliği olmuştur. Verginin karşılık esasına dayanmama ve önceden belli hizmetlere tahsis edilmeme gibi özellikleri de mevcut olmakta birlikte bu özellikler resim, harç ve vergi benzerlerinde genellikle mevcut değildir. Adı ister “vergi”, ister “resim”, “harç” ya da “parafiskal yükümlülük” olsun, bütün vergi ve benzeri yükümlülüklerde ortak öge “zorunluluk”tur.

Bu özelliğinden dolayı vergiyi ödeyip ödememek ya da yükümlü olup olmamak isteğe bağlı olmaktan çıkmaktadır. İşte verginin kanuniliği ilkesini doğuran neden de budur. Vergilendirme yetkisi halka ait olmalıdır. Demokraside halk bu yetkisini yasama organındaki vekilleri aracılığı ile kullanır. Oysa aynı yetkinin yürütme organına ait olmasının tek anlamı vardır: üçyüz yıllık sürecin tersine çevrilmesi.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında söz edilen “vergi -resim, harç- benzeri mali yükümlülükler”in tek tek sayma yolu ile açıkça belirtilmemesi ya da kolayca ayırdedilmesini sağlayacak temel ölçütlerin Anayasa metninde ortaya konulmaması nedeniyle bu tür yükümlülüklerle ilişkin pek çok tartışma ve uyuşmazlık doğmuştur.

Vergi benzeri mali yükümlülükler ya da vergi benzerleri genel olarak parafiskal yükümlülükler ve harcamalara katılma paylarından oluşmakla birlikte; kişi veya kurumlardan zora dayalı olarak talep edilen çeşitli bedeller de vergi benzeri mali yükümlülük niteliğine sahip olabilmektedir.

¹¹² 1993 itibarıyla tesbit edilen 107 adet fondan 28'i üniversite araştırma fonu olmak üzere 45 adet fon bütçe dışında bırakılarak kalan 62 adet fon bütçeye alınmıştır. (FONLAR MEVZUATI VE KONSOLİDE BÜTÇE İLE İLİŞKİLERİ, s.4).

Anayasa Mahkemesi, bir kararında çarşı ve mahalle bekçilerinin gördükleri kamu hizmetinin finansmanı amacıyla alınan bedellerin vergi benzeri mali yükümlülük olduğunu kabul etmiş; bir başka kararında yeraltı sularından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifeler üzerinden "ücret" adı ile alınan bedelleri, kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile tespit olunması, bir mal veya hizmetin karşılığını oluşturmaması ve maliyet-kâr esasına göre belirlenmemesi nedeniyle benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirmiştir. Bu kararlar isabetli olmakla birlikte Yüksek Mahkeme'nin kararlarından, köprülerden alınan geçiş bedellerini; elektrik, su demiryolu, havayolu vb. hizmet bedellerini vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kapsamında ele almamış olması tartışmaya açıktır. Zira bu tür bedeller belli koşullar altında vergi benzerleri gibi etki yapmaktadırlar.

Görüldüğü gibi, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasının açık hükmü uyarınca vergi benzeri mali yükümlülüklerin de vergi, resim ve harçlar gibi kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak, bu tür yükümlülüklerin hangileri olduğu ya da sınırları konusunda uygulamada tam bir fikir birliği sağlanmış olduğunu söylemek güçtür. Oysa, tek tek sayma yolu ile belirlenmemiş olsalar dahi bu yükümlülüklerin maliye ve vergi teorisi bakımından ortak özelliklerini saptayarak buna göre hareket etmek ve ortak bazı ölçütler geliştirerek kullanmak teşhis sorunun önemli ölçüde giderebilecektir.

Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası hükmü ile getirilen "ek mali yükümlülükler" teknik olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden farklı olmadıkları halde, Anayasa'da bu tür yükümlülüklerin "dışında" düzenlenmişlerdir. Esasen, bu yükümlülüklerin vergilerden ve vergi benzerlerinden herhangi bir farkı yoktur. Gerek vergiler ve vergi benzerleri, gerekse "ek mali yükümlülükler" zorunlu, bir başka deyişle kamu gücüne dayalı olarak alınan yükümlülüklerdir. Ek mali yükümlülüklerin teşhisi vergi benzerlerinden de güç olmaktadır. Bu yükümlülüklerin neyin eki olduğu; ayrıca, ana yükümlülük kanunla getirilirken "ek"inin neden yürütme organı tasarrufu ile konulduğunu anlamak da güçtür. Anlaşılan tek husus, bu yükümlülüklerin konusunu ithalât, ihracat ve diğer dış ticaret işlemlerinin oluşturduğudur.

Vergi kavramının etimolojik gelişimi incelendiğinde bu tür ayırımların totolojiden başka bir anlamı bulunmadığı da görülür. Aslında birbirlerinden herhangi bir farkı olmayan kavramlar, sadece yürütme organına kısmi vergilendirme yetkisi devretmek uğruna farklıymış gibi düzenlenmişlerdir. Bu suni ayırım pek çok uygulama sorununu da beraberinde getirmektedir. Örneğin, dış ticaret işlemleri üzerine konulan vergi ben-

zeri mali yükümlülüklerin Anayasanın 167/2 maddesinde tanımlanan ek mali yükümlülüklerden ayırd edilmesinin nasıl mümkün olacağı belli değildir.

Anayasanın 167/2 hükmüne dayanılarak çıkarılan 2976 sayılı **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun** ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 167/2 hükmünün amacını dahi aşarak, Anayasa'da sözü edilmeyen bir fonun ihdasının yolunu açmıştır.

Anayasa'da sadece ek mali yükümlülükler konulmasından söz edildiği halde, kanun bu yükümlülüklerden elde edilecek gelirlerin toplanacağı bir fonun kurulması için Bakanlar Kurulu'na yetki vermiş. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanarak bazı fonlar oluşturmuştur. Bütçe dışında yer alan bu fonlar ise başta mali disiplinin bozulması olmak üzere pek çok sakıncayı da beraberinde getirmiş, gerek vergi hukukunun, gerekse bütçe ve devlet muhasebesi hukukunun temel ilke ve kuralları ihlâl edilmiştir. 1991 yılından itibaren bütçe dışı fonların bütçeye dahil edilmesi yönünde ortaya çıkan eğilim olumlu sonuç vermiş ve 1993 mali yılında 62 fon bütçeye alınmıştır.

Son olarak, 1982 Anayasası uyarınca yürütmenin sadece bir görev değil, aynı zamanda bir "yetki" olduğunu hatırlayarak, bu organa tanınan vergilendirme yetkisini de mevcut anlayışın ve felsefenin bir türevi olarak görmek yerinde olacaktır. Yürütme organına vergilendirme yetkisinin kanunla verilmesi verginin kanuniliği ilkesine uymuş olmak için yeterli değildir. Bunun için verginin esasına ilişkin bütün düzenlemeler kanunla yapılmalı; verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay gibi vergilemenin ana unsurları kanunla belirlenmelidir. Aksi takdirde, idare hukuku açısından yasal idare ilkesine uyulmuş olsa da, verginin kanuniliği ilkesine, bir başka deyişle "yasal vergi" ilkesine uyulmamış olacaktır.

Gerek 73, gerekse 167/2 hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı üzerinde süregelen tartışmalar bir yana aşıl tartışılması gereken, Anayasa'ya kuvvetler ayrılığı ya da fonksiyonlar ayrılığı ilkesi bakımından eksen olan anlayış ve bu ilkenin anayasakoyucu tarafından yorumlanış biçimidir ki, 1924 ve 1961 anayasalarından tümüyle farklı olan bu yeni yorum ve yaklaşımı 1982 Anayasası'nın daha başlangıcında görmek mümkündür.

KAYNAKLAR:

- AKAT, Asaf Savaş, **İktisat Analiz**, İstanbul, 1980
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993.
- AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- BASTABLE, C.F., **Public Finance**, London, MacMillan, 1892.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik 5. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Üçüncü Basılış, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler", **Vergi Dünyası**, Yıl 2, S.3, Eylül 1982.
- ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 1985.
- ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamentir Kontrolü", **Anayasa Yargısı**, AYM Yayınları, Ankara, 1986.
- ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Yönünden Fonlar", **Anayasa Yargısı**, AYM Yayınları, Ankara, 1987.
- DİKMEN, M. Orhan, **Maliye Dersleri, Birinci Kitap, Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş İllüvel Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1969.
- ERGINAY, Akif, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- FEYZİOĞLU, Bedi N., **Vergi Hukuku Ders Notları** (Teksir), İstanbul, 1977.
- FEYZİOĞLU, Bedi N., **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984.
- FEYZİOĞLU, Bedi N., "Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Yirmidokuzuncu Seri, Sene:1983/1984, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Yayını, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1985.
- FEYZİOĞLU, Bedi N., "Devlet Yönetiminde Vergi ve Bütçe", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzaltıncı Seri, Yıl:1994, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, İstanbul, 1994.
- FONLAR MEVZUATI VE KONSOLİDE BÜTÇE İLE İLİŞKİLERİ**, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Sayı:1993/3, Ankara, Haziran, 1993.
- GÜÇER, Lütfi, **XVI-XVII. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğunda Hububat Meselesi ve Hububattan Alınan Vergiler**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.
- GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1992.

JÉZE, Gaston, **Maliye İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri**, Paris, 1931, ev. Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara, 1956.

JONES, Robert, **The Nature and First Principle of Taxation**, London, P.S. King ve Son, 1914.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

LAUFENBURGER, Henry, **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, ev. İsmail Hakkı Ülkmen, Sevinç Matbaası, Ankara (ty).

LUTZ, Harley Leist, **Public Finance**, New York, D. Appleton-Century, 1947.

MUSGRAVE, Richard A. / MUSGRAVE, Peggr B., **Public Finance In Theory and Practice**, Fifth Edition, McGraw-Hill, 1989.

NADAROĞLU, Halil, "Teoride ve Pratikte Parafiskalite", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yedinci Seri, Sene 1961, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 7. Baskı, Beta Basım-Yayım Dağıtım, İstanbul, 1989.

NEUMARK, F., **Maliyeye Dair Tetkikler**, Dördüncü Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1951.

OKTAR, S. Ateş, "Bütçeleme Sürecinde Yasama Organının Yeni Fonksiyonu: Sıfır-Esaslı Bütçeleme ve Günbatımı Kanunları Uygulaması", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzbeşinci Seri, Yıl 1991/1992, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, Gür-Ay Matbaası, İstanbul 1993.

OYAN, Oğuz / AYDIN, Ali Rıza, **Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları - Alternatif Yönelişler**, Adım Yayıncılık, Ankara, Ekim 1991.

ÖNCEL, Türkân, **Parafiskal Yükümlölükler**, İstanbul, 1983.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yetkin Basım Yayım, Ankara, 1995.

PELİN, İ. Fazıl, **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1946.

SAYAR, Nihad S., **Kamu Maliyesi**, Cilt:II, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, 5. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul 1975.

SAYAR, Nihad S., **Kamu Maliyesi**, Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı, 5. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul 1975.

SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, Köln, 1965, ev. Salih Turhan, Fakülteleer Matbaası, İstanbul, 1976.

TEZİ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Bası, Beta Basım-Yayım, İstanbul, 1991.

TUĞ, Salih, **İslâm Vergi Hukukunun Ortaya ıkıŐı**, Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayını, Ankara, 1963.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

ULUATAM, Özhan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim 1995.

YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul, 1993.