

Kendi Ürettiği Enerjiyi Tüketenin Vergi Ödemesi Mülkiyet Hakkı İhlali Midir?: Anayasa Mahkemesi Karar İncelemesi Constitutional Court Ruling on The Violation of The Right To Property: Is The Payment of Tax By The Person Who Consumes The Energy Produced By Himself A Violation of The Right To Property?

Hacer KABA

Doktora Öğrencisi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı,
hcrkaba@gmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş 11 Aralık 2019

Düzeltilme Geliş 25 Ocak 2020

Kabul 27 Ocak 2020

Anahtar Kelimeler:

Mülkiyet Hakkı, Vergilendirme
Yetkisi, Hukuki Güvenlik İlkesi.

© 2020 PESA Tüm hakları
saklıdır

ÖZET

Vergilendirme yetkisiyle devlet, kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Mülkiyet hakkını da kapsayan bu müdahalenin kanuni sınırlar dâhilinde yapılması gerekmektedir. Devletin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalesi Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir. Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında vergilendirme yetkisini sınırlayan ilkelere vurgu yapmıştır. Mülkiyet hakkına müdahalenin sınırları ve hukuki güvenlik ilkesi Anayasa Mahkemesinin vurguladığı ilkeler arasında yer almaktadır. Mahkeme, hukuki güvenlik ilkesinin hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını ve kişilerin eylem ve işlemlerinde devlete güven duymasını gerekli kıldığını ifade etmiştir. Bu kapsamda çalışmada ele alınan konuda, İskenderun Demir Çelik A. Ş. (İSDEMİR)'nin kok gazı üzerinden elektrik ve havagazı tüketim vergisi alınması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlali ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurusu incelenmektedir. Çalışmada incelenen somut olayda, Anayasa Mahkemesinin öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık olduğuna ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine yönelik verdiği karar yerinde görülmüştür.

ARTICLE INFO

Article History:

Received 11 December 2019

Received in revised form 25

January 2020

Accepted 27 January 2020

Keywords:

Property Rights, Taxation Authority,
Legal Security Principle.

© 2020 PESA All rights reserved

ABSTRACT

With the authority of taxation, the state can intervene in the right and freedoms of persons. This intervention, including property rights, must be carried out within legal limits. The state's interference with property rights through taxation is subject to the supervision of the Constitutional Court. In its various decisions, the Constitutional Court emphasized principles limiting taxation authority. The limits of interference in property rights and the principle of legal security are among the principles emphasized by the Constitutional Court. The court held that the principle of legal security required that the rules of law be predictable and that persons have confidence in the state in their transactions and actions. In The Study of Iskenderun Iron and Steel A. P. (ISDEMİR)'s application to the Constitutional Court on the grounds of violation of the right to property and violation of the legal security principle due to excise tax on electricity and air gas over Coking gas is being examined. In the concrete case examined in the study, the decision of the Constitutional Court regarding the violation of the principles of predictability and specificity and the violation of the right to property was found to be appropriate.

GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi, devlet anlayışındaki değişime bağlı olarak zamanla değişse de devletler her dönem egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisine sahip olmuştur. Vergilendirme yetkisi genel anlamıyla, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak vergi toplamasını ifade etmektedir. Vergilendirme yetkisiyle devlet bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Söz konusu müdahale bireylerin mülkiyet hakkını da kapsamaktadır. Devlet bu müdahale gücünü sınırsız yetkiyle kullanamamaktadır. Kişilerin hak ve özgürlükleri devlet otoritesine karşı anayasal güvence altına alınmıştır. Hukuk devleti gereği, devlet organlarının tüm eylem ve işlemleri hukuk kurallarıyla bağlıdır. Vergi hukuku kapsamındaki tüm eylem ve işlemlerin hukuk devletine yararlı şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu kapsamda vergi hukukunda mülkiyet hakkı dâhil tüm vergi kanunları Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir. Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında vergilendirme yetkisini sınırlayan ilkelere vurgu yapmıştır. Mahkeme vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkına ve hukuki güvenlik ilkesine uygun olmasını vurgulamıştır. Mahkeme, hukuki güvenlik ilkesinin hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını ve kişilerin eylem ve işlemlerinde devlete güven duymasını gerekli kıldığını ifade etmiştir.

Vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki iletişimin sağlıklı olması başarılı bir vergilendirmenin esas unsurlarındadır. Vergilendirme yoluyla devletin mülkiyet hakkına müdahalesi denetimsiz değildir. Bu bağlamda hukuki güvenlik ilkesi önem kazanmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi devlet ve bireyler arasında güven duygusunun gelişmesine dolayısıyla başarılı bir vergilendirme sisteminin sağlanmasına katkı sağlayabilmektedir. Mülkiyet hakkına müdahale ve hukuki güvenlik ilkesi bağlamında ele alınan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmada İskenderun Demir Çelik A. Ş. (İSDEMİR)'nin kok gazı üzerinden elektrik ve havagazı tüketim vergisi alınması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurusu incelenmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde vergilendirme yetkisi ve mülkiyet hakkı; ikinci bölümünde ise vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları kavramsal çerçevede açıklanmıştır. Konuyla ilgili incelenen ve çalışmada ele alınan konuya katkı sunacağı düşünülen literatür kısmına çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir. Çalışmanın dördüncü ve son kısmında Anayasa Mahkemesi karar incelemesi yapılmış, çalışma değerlendirme ve sonuç kısmıyla sonlandırılmıştır.

1. Vergilendirme Yetkisi ve Mülkiyet Hakkı

Vergilendirme yetkisinin hukuki boyutu devlet anlayışına ve yönetim biçimine göre zamanla değişiklik göstermiştir. Vergilendirme yetkisi, jandarma devlet yapısında mutlak ve sınırsız bir yetki olarak görülürken, liberal devlet anlayışında mübadele, kolektivist anlayıştaysa fedakârlık ve milli görev olarak görülmektedir. Günümüzde hâkim olan çağdaş devlet anlayışında vergilendirme yetkisi kavramının temeli devletin egemenlik gücüne dayandırılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 30). Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlarından vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilmektedir. Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücünün mali alandaki yansımasıdır (Budak ve Yakar, 2007: 134). Vergilendirme yetkisi dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere iki kategoride incelenebilmektedir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin sadece vergi koyma yetkisini ifade etmektedir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisiyse, devletin gerçek ve tüzel kişiler üzerine her türlü mali yükümlülük koyma yetkisini ifade etmektedir (Arıkan, 1997: 270).

Hukuk devleti ve vergi hukuku karşılıklı etkileşim içindedir (Şenyüz, 2014: 84). Vergilendirmenin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğu tartışmasız bir gerçektir (Şimşek, 2010: 327). Devlet vergilendirme yetkisiyle, vatandaşlarına mülkiyet hakkı veren kaynaklar üzerinde denetim sağlama gücü elde etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 32). Devlet otoritesinin kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılması gereğinin sonucu ortaya çıkan hukuk devleti, anayasal bir ilke olarak devlet organlarının tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarıyla bağlı olmasını ifade etmektedir (Tekbaş, 2012: 124). Vergilendirme, mülkiyet hakkı gibi temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilintili olduğundan dolayı vergilendirme yetkisinin kanunla sınırlandırılması hukuk devletinin bir gereğidir (Gerçek vd., 2014:

97).Budak ve Yakar (2007), bir ülkede devletin vergilendirme konusundaki egemenlik gücünü sınırlandıran üç temel unsur olduğunu ifade etmektedir. Çalışmada bu unsurlar; uluslararası alanda vergi anlaşmalarıyla vergilendirme yetkisinin karşılıklı olarak sınırlandırılması, ulusal boyutta ise ulusun anayasalarıyla sınırlandırılması, uluslararası insan hakları sözleşmeleriyle sınırlandırılması olarak belirtilmektedir.

Mülkiyet, insanın bir mala sahip olması, o mal üzerinde tasarrufta bulunabilmesi ve devredebilmesini ifade eden bir kavramdır (Aktan, 2018: 426). Mülkiyet hakkı doğuştan kazanılmaktadır (Akça, 2015: 548). Akça (2015: 552) mülkiyet hakkını, “*Mülkiyet hakkı mülkiyet ilişkisinden kaynaklanan yetki ve menfaatlerin hukuk düzeni tarafından tanınıp korunmasıdır*” şeklinde tanımlamaktadır. Mülkiyet hakkı 1982 Anayasasının 35. maddesinde “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*” şeklinde ifade edilmektedir.

Devletlervergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale ettiklerinden dolayı vergi alma konusundaki egemenlik gücü kanunlarla sınırlandırılmıştır (Budak ve Yakar, 2007: 135). Vergi doğrudan doğruya bireylerin mülkiyet hakkına müdahaledir. Bu müdahalenin hukuk kuralları çerçevesinde olması gerekmektedir. Günümüzde hâkim olan modern devlet anlayışında hukuk devleti gereği, devletin gücü ve otoritesi anayasal açıdan sınırlandırılmakta ve denetime tabi tutulmaktadır (Şenyüz, 2014: 82). Vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkı ihlaline yol açabilmesi için, vergi yoluyla hakkın kullanılabilirliğinin ortadan kaldırılması gerekmektedir (Batrel, 2015: 16).

Vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale dâhil tüm vergi kanunları Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir (Tekbaş, 2012: 126).

2. Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi Anayasanın 2. maddesinde ifade edilen hukuk devletinin bir gereğidir (Gerek ve Aydın, 2005: 244). Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin bağlı olacakları kuralları önceden bilmesi ve buna göre tutum ve davranışlarını ayarlayabilmesini ifade etmektedir (Pehlivan,2018: 38).Anayasanın 2. maddesinde¹ Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu vurgulanmaktadır. Hukuk devleti vatandaşlarına, yasama, yürütme ve yargı organlarının tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kuralları içerisinde yürütülmesinin garantisini vermektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk devleti, kanunilik, belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri birlikte değerlendirilmiştir (Gerek ve Aydın, 2005: 244). Hukuki güvenlik ilkesi aynı zamanda vergi kanunlarının açık, anlaşılır, kıyasa ve yoruma yer vermeyecek şekilde olmasını ifade etmektedir. Diğer bir yönüyle hukuki güvenlik ilkesi, idarenin iş ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olmasını ifade etmektedir (Tekbaş, 2012: 134).Hukuki güvenlik ilkesi devlet ve bireyler arasında güven duygusunun gelişmesine katkı sağlamaktadır (Aktan, 2017: 103). Bozdoğan ve İlk (2016), vergi sisteminde etkinliğin sağlanabilmesi için vergisel işlemlerde hukuki güvenliğin göz önünde tutulmasının zorunlu olduğunu vurgulamıştır.Anayasa Mahkemesi hukuki güvenlik ilkesini hukuk devletinin gereklerinden biri olarak ifade etmiştir. Mahkeme, hukuki güvenlik ilkesinin hukuk kurallarını öngörülebilir olmasını ve kişilerin eylem ve işlemlerinde devlete güven duymasını gerekli kıldığını ifade etmiştir (ANY. E:2016/43, KS:2017/146, KT: 1.11.2017, RG: 20.12.2017/30276). Aktan (2017), hukuki güvenlik ilkesinin bireylerin devlete güvenmesinde önemli bir husus olduğu, vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin sağlanabilmesi için hükümetlerin vergileme konusunda güç ve yetkilerini keyfi olarak kullanmalarının anayasal olarak sınırlandırılması gerektiğini ifade etmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergilemenin belirliliğini, vergi yasalarının geriye yürümezliğini ve vergi hukukunda kıyas yasağını gerekli kılmaktadır (Öncel vd., 2018: 48). Öngörülebilirlik ve

¹“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

belirlilik ilkeleri, hukuk kurallarının açık, kesin ve belirli olmasını ifade etmektedir (Aktan, 2017: 110).Anayasa Mahkemesi kararında belirlilik ilkesi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın, hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir”(ANY. E:2016/1, KS:2017/81, KT: 29.03.2017, RG: 20.04.2017/30044).

Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında öngörülebilirlik, sadece vergi kanunlarının önceden bilinmesi veya öngörülebilir olmasını değil, idare ve yargının faaliyetlerinin de öngörülebilir olmasını ifade etmektedir (Şişman, 2016: 2429).

Vergi hukukunda kıyas yasağı belirlilik ilkesinin tamamlayıcısıdır. Kıyas yasağı kuralı, yeni vergi doğurucu olaylar meydana getirilmesini ve vergi yükünü artırıcı uygulamaları önleyebilmektedir (Tekbaş, 2012: 145). Kıyas yasağı verginin kanunilik ilkesinin sonucudur. Kıyas yasağıyla idare ve yargı organlarının benzer olaylara atıf yaparak yeni bir vergi doğurucu olay yaratmaları önlenmektedir (Aktan, 2017: 109). 1982 Anayasasının 73. maddesinde *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* denilmek suretiyle vergi hukukunda kıyas yasağına vurgu yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi kanunlarının uygulanışıyla ilgili açıklama yapılmış, hangi durumlarda hangi yorum yöntemlerine başvurulacağı kıyasa yer vermeyecek şekilde açıkça ifade edilmiştir.²Vergi hukukunda kıyas yasağı, idarenin ve yargı organlarının vergilendirme alanında keyfi davranmasını önlemektedir (Bozdoğan ve İlk, 2016: 34).Gerçek vd. (2014), vergilerin kanuniliği ilkesine tüm ülke anayasalarında yer verildiğini ifade etmekle birlikte, 1982 Anayasasının 73. maddesinin 4. fıkrasında³ Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle anayasadan çıkarılması gerektiğini ifade etmektedir.

Kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin sonucudur. Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi veya yürütülmemesiyle ilgili Anayasada açıkça yer alan herhangi bir ifade bulunmamaktadır (Pehlivan, 2018: 38).Anayasanın 38. ve 15. maddelerinde geriye yürümezlik ilkesine ceza hukuku bağlamında yer verilmektedir (Gerçek vd., 2014: 117). 1982 Anayasasının 38. maddesinde *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”* denilmek suretiyle vergi kanunlarının geriye yürütülemeyeceği ifade edilmektedir. Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesiyle kastedilen, yeni vergi kanunlarının yürürlüğe girdiği tarihten önceki kurallara uygulanmamasıdır (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015: 59). Anayasa Mahkemesi kararında kanunların geriye yürümemesi şu şekilde ifade edilmiştir:

“Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. “Yasaların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili

²213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 3 *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”*

³ *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir.”*

olmaması hukukun genel ilkelerindedir” (ANY. E: 2010/7 KS: 2011/172, kt: 22.12.2011, RG: 14.02.2012/28204).

Türk vergi sisteminde vergi kanunlarının geriye yürümemesi esas olmakla birlikte, mükellefin lehine olan durumlarda kanunların geriye yürütüldüğü uygulamalar görülmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 36). Bu husus çalışmanın konusu kapsamında olmadığından çalışmada değinilmemiştir. Vergi kanunlarının geriye yürümemesi kuralının temel amacı, vergi yükünü artıracak hükümlerin geriye yönelik uygulanmasının önlenmesidir. Böylece hukuki barışı tehdit edecek, ekonomik ve ticari hayatı olumsuz etkileyecek uygulamalardan kaçınılabilecektir (Tekbaş, 2012: 138).

3. Literatür Araştırması

Ayyıldız ve Ayyıldırım (2015), Türk vergi hukukunda Anayasa Mahkemesinin geçmişe yürümezlik ilkesiyle ilgili yaptığı denetimin, mükelleflerin hukuki güvenlik beklentilerini sağlayamadığı, geçmişe yürümezlik konusunda Anayasa Mahkemesinin verdiği çeşitli kararlarda çelişki yaşadığı ve olağanüstü durumlar ve kamu yararı göz önünde bulundurularak mükellefin aleyhine olan vergi yasalarının geçmişe yürütülmemesinin anayasal güvence altına alınmasına gerek olmadığını ifade etmektedir.

Akça (2015), doktrin ve Anayasa Mahkemesi kararlarının çoğunda mülkiyet hakkı kapsamının kullanma, tasarruf etme ve yararlanma olarak ifade edildiğini, Anayasa Mahkemesi kararlarında mülkiyet hakkı kapsamının geniş tutulduğunu, mahkemenin iktisadi değeri olan her türlü mal, hak ve alacağı mülkiyet hakkına konu ettiğini, mülkiyet hakkının mutlak sınırlandırılmayan bir hak olmadığını ve 1982 Anayasasına göre mülkiyet hakkının toplum ve kamu yararı amacıyla kanunla sınırlandırılabilceğini, Anayasa Mahkemesi kararlarında mülkiyet hakkı değerlendirildiğinde mahkemenin kararlarında tutarlılık olmadığını ifade etmektedir.

Tekbaş (2012), hukuki güvenlik ilkesinin vergide belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliğini ve kıyas yasağını bünyesinde barındırdığını, verginin belirliliği ilkesiyle vergi idaresi uygulamalarında istikrar sağlanabileceğini, kıyas yasağı ilkesiyle vergilendirme yetkisinin yasama organına tanındığını ve diğer organların mali yükümlülükler getirmesinin engellendiğini, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin mükelleflerin işlerinde belirliliği ve mükelleflerin önceki dönemlere yönelik yükümlülüklerine tabi tutulmasını önlediğini, hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışlarına uygun bir vergi sisteminin oluşturulması ve uygulamaya geçirilebilmesi için, vergi ile ilgili ifade edilen yükümlülüklerin uyulması gerektiğini ifade etmektedir.

Arıkan (1997), anayasalarda vergilendirme yetkisi sınırının belirlenmesinin önemli olduğunu, vergilendirme yetkisinde başarı sağlanabilmesi için yetki sınırının iyi belirlenmesi gerektiğini ve bu yetkinin düzenli bir şekilde kullanılması gerektiğini, yetki kullanımında etkin rol alan idarenin uygulamalarının denetlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

4. Anayasa Mahkemesi Karar İncelemesi

Çalışmanın bu bölümünde Anayasa Mahkemesinin 25.10.2018 karar tarihli, 2015/941 başvuru numaralı, 12/2018Resmî Gazete tarih ve sayılı İskenderun Demir Çelik A. Ş.'nin Anayasa Mahkemesine mülkiyet hakkı ihlali ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı durum olduğu gerekçesiyle yaptığı başvuru ve bu başvuruya karşı Anayasa Mahkemesinin kararı incelenecektir. Öncelikle dava konusu ve uyuşmazlığa konu olan hukuki sorun ele alınacak, sonrasında uyuşmazlık konusuna mahkemenin yorumu incelenecek ve son olarak hukuki sonuca karşı oy gerekçesi açıklanacaktır.

4.1. Dava Konusu Olay ve Uyuşmazlığa Konu Olan Hukuki Sorun

Dava konusu olay, üretilen elektrik kok gazı üzerinden elektrik ve havagazı tüketim vergisi alınması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına yöneliktir. İskenderun Demir ve Çelik A. Ş.'nin temel faaliyet konusu çelik üretimidir. İSDEMİR, demir cevherini saf haline getirmek için ihtiyaç duyduğu karbonu üretmek amacıyla kök kömürünü, ithal ettiği taş kömürünü işleyerek elde etmektedir. Başvurucu şirketayı zamanda taş kömüründen kök

kömürü elde ederken ortaya çıkan kok gazının elektrik ve buhar üretiminde kullanmakta ve böylece ihtiyaç duyduğu elektrik enerjisini ve gazı kendi imkânlarıyla üretmektedir.

Başvurucu şirketin bağlı olduğu Payas Belediyesi, şirketin böylece elektrik ve havagazı tüketmiş olduğunu iddia etmiştir. Payas Belediyesi, 26/05/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 34. ve 39. maddelerine atıf yaparak başvurucu şirketin elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödemekle yükümlü olduğunu ifade etmiştir. Bu nedenle başvurucu şirket, elektrik ve kok gazı tüketiminin vergilendirilmesine yönelik 2012, 2013 ve 2014 dönemleri için çeşitli tarihlerde ihtirazi kayıtlı belediyeye beyannameler vermiştir. Belediye de bu beyannamelere dayanarak farklı dönemlere ilişkin elektrik ve havagazı vergisini tahakkuk ettirmiştir. Başvurucu şirket tahakkuk eden tutarları çeşitli tarihlerde belediyeye ödemiştir.

Bunun üzerine İSDEMİR şirket 2012, 2013 ve 2014 yıllarında Hatay 1. Vergi Mahkemesinde, elektrik ve havagazı tüketim vergisi tahakkuklarının terkin ve ödenen vergilerin iadesi istemiyle dava açmıştır. Fakat mahkeme aşağıdaki sebepleri ileri sürerek davanın reddine karar vermiştir. Mahkeme:

- *“Davacı şirketin elektrik ve kok gazı üretimi yaparak bunları kendi tesislerinde tükettiğinin ihtilafsız olduğu,*
- *Şirketin 2464 sayılı Kanun'un 36. maddesinde istisna olarak sayılan, doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üreten dağıtım ve istihsal müesseselerinde olmadığı,*
- *Kanun ile gerek satın alma yoluyla karşılanan gerekse kendi imkanlarıyla üretilmiş bulunan elektrik ve havagazı tüketiminin vergilendirilmesinin amaçlandığı, müesseselerin ürettiği elektriği tüketmesi halinde bu vergiden muaf olacağı yolunda herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı,*
- *Bu sebeple başvurucu şirketin ihtirazi kayıtlı verdiği beyannameler üzerinden ilgili dönemlere ait elektrik ve havagazı tüketim vergisi tarh ve tahakkuk ettirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı”* ifade edilmiştir(Anayasa Mahkemesi Kararı E:2015/941, KT: 25/10/2018, R. G. Tarih ve Sayı: 25/12/2018-30636).

Vergi Mahkemesi tarafından başvurusu reddedilen İSDEMİR, Danıştaya temyiz isteminde bulunmuştur. Danıştay 9. Dairesi, temyize konu olan kararların usul ve kanuna uygun olduğunu ifade etmiş ve başvurucunun karar düzeltme talebini reddetmiştir. Aynı daire İSDEMİR'in tükettiği elektriği Türkiye Elektrik Dağıtım A. Ş. (TEDAŞ)'tan satın almadığından ve kendi tesislerinde ürettiğinden dolayı, elektrik tüketim vergisine esas alınacak matrahın, dağıtım şirketlerinin satış fiyatı üzerinden değil, otoprodüktör şirketlerin TEDAŞ'a satış fiyatı üzerinden hesaplanmasını kararlaştırmıştır. Hukuki yolların tükenmesi üzerine İSDEMİR, 15/01/2015 tarihinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. Başvurucu gerekçelerini:

- Tükettiği elektrik ve kok gazını kendisi ürettiğinden dolayı elektrik ve havagazı vergisine tabi tutulmaması gerektiğini ifade etmiştir. Aynı zamanda başvurucu, 2464 sayılı Kanunun 36. maddesinin 4. fıkrasının⁴ tartışılmasının söz konusu olmadığını ifade etmiştir.
- İSDEMİR ödemekle yükümlü kılındığı verginin oranının, matrahının, sorumlusunun, beyan ve ödeme şeklinin 2464 sayılı Kanunda düzenlenmediğini ifade ederek, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna dayalı olmadığını ifade etmiştir. İSDEMİR başvurusunda ayrıca ödemekle yükümlü kılındığı verginin gerekli ve zorunlu olmadığından dolayı müdahalenin ölçülü olmadığını ifade etmiştir.
- İSDEMİR'İN bir diğer itiraz gerekçesi ise, söz konusu verginin terkin ve iadesi için açtığı davada derece mahkemelerinin verdiği kararda; söz konusu iddialarının karşılayan makul ve yeterli bir gerekçe bulunmaması açısından gerekçeli karar hakkı

⁴ Ayrıntılı bilgi için 26/05/1981 tarihli 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu “istisnalar” kenar başlıklı 36. maddenin 4. fıkrasına bakınız.

yönünden ve derece mahkemelerinin hukuk kurallarının yorumu kapsamında açık ve görülebilir şekilde takdir hatasında bulunması nedeniyle hukuki güvenlik ilkesi açısından Anayasanın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi başvuruçunun iddialarını değerlendirmiş ve başvuruçunun şikâyetinin esasının vergilendirmenin kanuni dayanağının bulunmadığına yönelik olduğu göz önünde bulundurulduğunda, İSDEMİR'in ihlal iddialarını mülkiyet hakkının ihlali bağlamında incelenmesini uygun görmüştür.

Payas Belediyesi başvuruçucu şirkete 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 34. ve 35. maddelerine dayanarak vergi yükümlülüğünün doğduğunu belirtmiştir. 2464 sayılı Kanunun 34. maddesinde "*Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine tabidir*" denilmektedir. Belediye bu hükme atıf yaparak başvuruçucu şirketin elektrik ve kok gazı tüketimi sonucunda vergi ödemekle yükümlü olduğunu ifade etmiştir. Payas Belediyesinin 2464 sayılı Kanunda atıf yaptığı bir diğer madde hükmü olan 39. madde "*Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takibeden ayın 20 nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Elektrik ve havagazı işleri bütçesi içinde yer alan belediyeler bu hükümden müstesnadır*" şeklinde düzenlenmiştir.

4.2. Uyuşmazlık Konusuna Mahkemenin Yorumu

Başvuruçunun Anayasa Mahkemesine gerekçe olarak sunduğu mülkiyet hakkının ihlali hususu 1982 Anayasasının 35. maddesinde "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*" denilmek suretiyle düzenlenmiştir. Mülkiyet hakkının ihlali için öncelikle mülkün varlığının söz konusu olması gerekmektedir. Somut olayda kuşkusuz korunmaya değer bir ekonomik menfaat vardır. Vergi mülkiyet hakkına müdahale olduğundan, hukuk devleti gereği bu müdahalenin öngörülebilir, ölçülü ve belirli olması gerekmektedir. Bu noktada hukuki güvenlik ilkesi önem kazanmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin bağlı olacakları kuralları önceden bilmesi ve tutum ve davranışlarını bu yönde geliştirmesi anlamına gelmektedir. Bu ilke hukuk devletinin ayrılmaz bir bütünüdür. Vergi hukuku perspektifi açısından değerlendirilecek olursa, hukuki güvenlik ilkesi sayesinde kişiler hak ve özgürlükleri alanına devletin vergilendirme aracılığıyla yapacağı müdahaleyi önceden görebilmekte, geleceğe yönelik planlarını bu yönde yapabilmektedirler (Öncel vd., 2018: 48).

İSDEMİR'in bir diğer itiraz konusuna gerekçe oluşturan kanunilik ilkesi 1982 Anayasasının 73. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" denilmek suretiyle düzenlenmiştir. Hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olan belirlilik ilkesi bağlamında bu hüküm ele alındığında:

- Başvuruçucu, kendi ürettiği elektrik ve havagazı vergisinin ödenmesinde matrahın belirlenmesi ve ödenmekle yükümlü kılındığı verginin beyan ve tahsilinin belirli ve öngörülebilir olup olmadığı ihtilafı söz konusu olmaktadır.

Ayrıca bir verginin hesaplanabilmesi için, üzerinden hesaplanacağı matrahın kanunen belli ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu husus 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 20. maddesine "*Verginin tarhi, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*" denilmek suretiyle ifade edilmiştir. Somut olayda İSDEMİR kendi ürettiği elektrik ve kok gazını tükettiği için verginin matrahına esas alınacak bir alım-satım ilişkisi ve dolayısıyla bir satış bedeli bulunmamaktadır. Danıştay 9. Daire, bu konuda ihtilafın olduğunu kabul etmiş ve İSDEMİR'in ödemekle yükümlü olduğu vergiye esas oluşturacak matrahın, dağıtım şirketlerinin satış fiyatı değil, otoprodüktör şirketlerin TEDAŞ'a satış fiyatı olduğunu kararlaştırmıştır.

Dava konusu olayda, İSDEMİR'in kendi ürettiği elektrik ve havagazı tüketim vergisinin Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasını düzenleyen 13. maddesinde mülkiyet

hakkını düzenleyen 35. maddesinde ve vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinde öngörülen kanunilik ilkesine aykırı olduğuna hükmedilmiştir. Mülkiyet hakkına müdahalenin kanunilik şartına uymadığı tespit edildiğinden, Anayasanın 13. ve 35. maddelerinde öngörülen diğer hususlara uyulup uyulmadığının ayrıca değerlendirilmesine gerek görülmediği ifade edilmiştir⁵.

Anayasa Mahkemesi, İSDEMİR'in bahsedilen gerekçelerle yaptığı başvuruyu haklı bulmuştur. Mahkeme, "Elektrik ve havagazı tüketim vergisi tahakkukuna konu olan beyana dayalı tarhiyatın kanuni dayanağının belirlilik ve öngörülebilirlik koşullarını taşımaması nedeniyle başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır" (Anayasa Mahkemesi Kararı E:2015/941, KT: 25/10/2018, R. G. Tarih ve Sayı: 25/12/2018-30636).Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkının ihlali sonuçlarının ortadan kaldırılması amacıyla yeniden yargılama yapılmasına karar vermiştir. Bu doğrultuda mahkeme,yargılamanın yeniden yapılması amacıyla, kararın bir örneğinin Hatay 1. Vergi Mahkemesine gönderilmesi yönünde karar beyan etmiştir.

4.3. Hukuki Sonuca Karşı Oy Gereçesi

Muhalik yargıç yorumunda, 2464 sayılı Kanunun 34. maddesine atıf yaparak, kanun koyucunun, mükellefin kendi ürettiği elektrik veya havagazını tüketmesiyle başkasından satın aldığı elektrik ve havagazını tüketmesi arasında bir fark olmadığını ifade etmiştir.Bu durumda elektrik ve havagazı tüketim vergisinin konusunun ve mükellefinin kanunlarda belirtildiğini savunmuştur. Muhalik yargıç, 2464 sayılı Kanunun 37. maddesinde vergi matrahının, elektriğin veya gazın satış fiyatı olduğunu belirtmiştir. Aynı kanunun 38. maddesinde de matraha uygulanacak oranların belirtildiğini vurgulamıştır. Bununla birlikte yargıç, kanunda öz-üretim tüketilmesine dair bir düzenlemenin bulunmadığı çoğunluk görüşüne katıldığını ifade etmiştir. Yargıcı çoğunluk görüşünden ayıran noktaysa, somut olayda yapılan tahakkukun öngörülebilirlik ve belirlilik koşullarını taşımadığı yönündeki görüşü kabul etmemesidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve verginin mükellef ve sorumlusunun belli olduğu bir durumda, kısmi belirsizlik yüzünden tamamen vergi alnamayacağını kabul edilemez olduğunu savunmuştur. Bu iddiasıyla dava konusu olay hakkında Danıştay 9. Dairesinin vermiş olduğu kararı desteklemiştir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Başarılı bir vergi sistemi için devlet ile vergi yükümlüsü arasındaki etkileşimin sağlıklı olması önemlidir. Vergilendirme hem ilgili idare hem de yükümlüler açısından hassas bir konudur. Vergilendirme yetkisiyle devlet bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Söz konusu müdahale bireylerin mülkiyet hakkını da kapsamaktadır. Devletin bu müdahale gücünü sınırsız yetkiyle kullanamaması, kişilerin hak ve özgürlüklerinin devlet otoritesine karşı anayasal güvence altına alınması hukuk devletinin bir gereğidir. Hukuk devleti gereği, devlet organlarının tüm eylem ve işlemleri hukuk kurallarıyla bağlıdır.Vergi hukukunda mülkiyet hakkı dâhil tüm vergi kanunları Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir.Bu husus vergi yükümlüsüyle ilgili vergi idaresi arasında karşılıklı güven duygusunun gelişmesinde önemli bir unsurdur. Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında vergilendirme yetkisini sınırlayan ilkelere vurgu yapmıştır. Kişilerin bağlı olacakları kuralları önceden bilmesi ve buna göre tutum ve davranışlarını ayarlayabilmesini ifade eden hukuki güvenlik ilkesi Anayasa Mahkemesinin vurguladığı ilkeler arasında yer almaktadır. Mahkeme, hukuki güvenlik ilkesinin hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını ve kişilerin eylem ve işlemlerinde devlete güven duymasını gerekli kıldığını ifade etmiştir. Bu sayede başarılı bir vergi sistemi sağlanabilecektir.

Dava konusu olayda başvurucu taraf İSDEMİR'intemel faaliyet konusu çelik üretimidir. İSDEMİR, demir cevherini saf haline getirmek için ihtiyaç duyduğu karbonu üretmek amacıyla

⁵ 1982 Anayasanın 35. maddesi "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz" şeklinde düzenlenmiştir.

kök kömürünü ithal ettiği taş kömürünü işleyerek elde etmektedir. Başvurucu şirket aynı zamanda taş kömüründen kök kömürü elde ederken ortaya çıkan kok gazının elektrik ve buhar üretiminde kullanmakta ve böylece ihtiyaç duyduğu elektrik enerjisi ve gazı kendi imkânlarıyla üretmektedir. Başvurucu şirketin bağlı olduğu Payas Belediyesi şirketin kendi ürettiği enerjiyi tüketmesi sonucu 26/05/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 34. ve 39. maddelerine atıf yaparak başvurucu şirketin elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödemekle yükümlü olduğunu ifade etmiştir. Bir verginin hesaplanabilmesi için üzerinden hesaplanacağı matrahın kanunen belli ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu husus 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 20. maddesine “*Verginin tarhi, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*” denilmek suretiyle ifade edilmiştir. Burada İSDEMİR kendi imkânlarıyla ürettiği enerjiyi tükettiğinden dolayı vergiye esas oluşturacak herhangi bir matrah söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, başvurucu şirket herhangi bir alım satım işlemi gerçekleştirmediğinden vergiye esas olan muamele gerçekleşmemektedir. Bu durum aynı zamanda vergide hukuki güvenliğin ayrılmaz unsurlarından olan öngörülebilirlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Şirketi vergi yükümlüsü sayacak bir işlem gerçekleşmediğinden, İSDEMİR’in yükümlü kılınacağı veriyi öngörememesi doğal bir durumdur.

Vergi mülkiyet hakkına müdahale olduğundan, hukuk devleti gereği bu müdahalenin öngörülebilir, ölçülü ve belirli olması gerekmektedir. Somut olayda korunmaya değer bir ekonomik menfaat vardır. Bu menfaat mülkiyet hakkının varlığını ortaya koymaktadır. Somut olayda haksız vergilendirme nedeniyle Anayasanın 35. maddesinde ifade edilen mülkiyet hakkının ihlali söz konudur. Dava konusu olayda Anayasa Mahkemesi, İSDEMİR’in kendi ürettiği elektrik ve havagazı tüketim vergisinin Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırmasını düzenleyen 13. maddesinde mülkiyet hakkını düzenleyen 35. maddesinde ve vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinde öngörülen kanunilik ilkesine aykırı olduğuna hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesi somut olayda İSDEMİR’in kendi ürettiği elektrik ve kok gazını tükettiği için verginin matrahına esas alınacak bir alım-satım ilişkisi ve dolayısıyla bir satış bedeli bulunmadığını ifade etmiştir. Dolayısıyla mahkemenin öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık olduğuna ve mülkiyet hakkının da ihlal edildiğine yönelik verdiği kararı yerinde görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akça, K. (2015). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1. 543-596.
- Aktan, C. C. (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 9,2. 101-116.
- Aktan, C. C. (2018). Mülkiyet Hakları İktisadı: Mülkiyet Yapısı ve İktisadi Performans Arasındaki İlişki. *HAK- İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*. 7,19. 423-445.
- Anayasa Mahkemesi, 1 Kasım 2017 tarihli ve E:2016/43, K:2017/146, sayılı Karar, RG: 20 Aralık 2017, Sayı 30276.
- Anayasa Mahkemesi, 22 Aralık 2011 tarihli ve E: 2010/7 K: 2011/172 sayılı Karar, RG: 14 Şubat 2012, Sayı 28204.
- Anayasa Mahkemesi, 25 Ekim 2018 tarihli ve B: 2015/941 numaralı Karar, RG:25 Aralık 2018, Sayı 30636.
- Anayasa Mahkemesi, 29 Mart 2017 tarih ve E:2016/1, K: 2017/81 sayılı Karar, RG: 20 Nisan 2017/30044.
- Arıkan, Z. (1997). Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 37. 269-281.
- Ayyıldız, Y. ve K. Ayyıldırım. (2015). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 3,1. 57-74.

- Batirel, Ö. F. (2015). Vergi ve Mülkiyet Hakkı İhlali: Bir Anayasa Mahkemesi Başvuru Kararı İncelemesi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 28,2. 13-20.
- Bozdoğan, D. ve E. İlk. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*. 4,2. 28-30.
- Budak, T. ve S. Yakar. (2007). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 16,1. 133-144.
- Gerçek, A., F. Bakar, F. Mercimek, E. U. Çakır ve S. Asa. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 63,1. 81-130.
- Gerek, Ş. ve A. R. Aydın. (2005). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan. (2018). *Vergi Hukuku*. 27. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2018). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*. 1,2. 81-96.
- Şimşek, S. (2010). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. *Maliye Dergisi*. 159. 323-345.
- Şişman, G. (2016). Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65,4. 2423-2444.
- T. C. 1982 Anayasası
- Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12. 123-191.
- Tosuner, M. ve Z. Arıkan. (2018). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- VUK, 213 sayılı vergi Usul Kanunu
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu