

^HVERGİLERİN KANUNÎLİĞİ İLKESİNİN TARİHÎ GELİŞİMİ*

*Arş. Gör. Müge VATANSEVER ÖZTÜRK***

GİRİŞ

Devlet, kamusal sorumluluklarını yerine getirmek için yapmakla yükümlü olduğu kamu harcamalarının finansmanını, topladığı vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler ile karşılamaktadır. Bu karşılamayı yaparken de, zaman zaman kişilerin temel hak ve özgürlüklerine (örneğin, özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, mülkiyet ve miras hakkı, çalışma hakkı gibi) müdahale etmektedir. Bu yüzden, vergilerin anayasal çerçevede konulması ve kanunlara uygun bir şekilde uygulanması zorunludur. İşte vergilerin kanunîliği ilkesi de, bunu gerçekleştirmek amacıyla vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması demektir.

Kanunîlik ilkesinin iki kökeni vardır. Bunlardan ilki, güçler ayrımı yani «temsilsiz vergi olmaz» ilkesine dayanır. Vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri, dolayısıyla kendi haklarında getirilen vergilere rıza gösterdikleri varsayımı geçerlidir. İkincisi ise, hukuk güvenliğine dayanır. Buna göre yükümlü, vergi idaresinin keyfî uygulamalarına karşı korunmuş olur.

Vergilerin kanunîliği ilkesi, demokratik mücadelelerin sonucu olarak uzun bir tarihî süreç içinde bugünkü anayasal yerini almıştır. Tarihte birçok

^H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı “Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri” dersinde sunulan seminer ödevinin, Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ ve dersi alan doktora öğrencilerinin değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen hâlidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ’a ve dönem arkadaşlarıma teşekkür ederim..

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Tarihi Anabilim Dalı

ayaklanma maddî ya da siyasî zorla alınmak istenen vergiler yüzünden meydana gelmiştir. Bu ayaklanmalar sonucunda kabul edilen belgeler, bildiriler ve anayasalarla, vergilerde keyfîlik, adaletsizlik önlenmeye başlanmıştır. Herhangi bir verginin alınabilmesi için öncelikle kanuna dayalı olması gerektiği; yani, kanunsuz vergi olmaz ilkesi ve temsilsiz vergi olmaz ilkesi, vergi hukukundaki tarihî gelişim sürecine paralel olarak kanunlarda düzenlenmeye başlamıştır. Bugün vergilerin kanunîliği ilkesinin anayasalarda yer alması, anayasa hukukunun ve vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin sonucudur.

Vergilerin kanunîliği ilkesi, vergi hukukunda oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu sebeple, biz de çalışmamızda vergilerin kanunîliği ilkesinin tarihçesini, batı devletlerinin hukuk tarihinde ve Türk hukuk tarihinde olmak üzere ayrı başlıklar altında inceleyeceğiz.

I. İLK ÇAĞLARDA VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİLERİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiili gücüdür. Devletin vergilendirme yetkisinin kaynağı devlet egemenliğidir. Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesinde ihtiyaç duyduğu malî kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır. Ancak ilk çağlarda, devletin egemenliğinden kaynaklanan bu yetkisini sınırsız ve keyfi bir şekilde kullandığı bilinmektedir¹.

Devletlerin çeşitli isimler altında vergi alması neredeyse toplumsal örgütlenmeyle birlikte doğmuştur. İlk insan topluluklarında sınırlı biçimler altında ortaya çıkan vergilendirme geçen yüzyıllarda yaygınlaşmış, çeşitlenmiş ve örgütlenmiştir. Eski Mısır'da, Babil'de, Hititler'de, Eski Yunan'da devlet tarafından çeşitli vergilerin toplandığı bilinmektedir. Ancak tarihte vergiye hukukî açıklık kazandıran ilk devlet Roma İmparatorluğu'dur. Diğer topluluklardan farklı olarak Roma İmparatorluğu, dolaysız ve dolaylı vergileri devlet egemenliğinin bir gereği olarak toplamaya başlamıştır. Roma İmparatorluğu'nda İlk İmparatorluk devrinden itibaren vergilerin hukukî temelini İmparator Emirnameleri oluşturuyordu (M.Ö. 27-M.S. 284). Dolaylı

¹ Çağan, Vergilendirme, s. 13-15; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 6-7.

vergileri toplayabilmek için bile İmparator Emirnamesi'nde yer alması gerekiyordu. Roma'da vergilerin tahsili de, resmî görevliler (tahsildarlar) tarafından gerçekleştiriliyordu². Roma'daki bu düzen, yani vergilerin İmparator Emirnameleri'ne göre toplanması, bize ilk çağlarda bile vergilerin kanunîliği ilkesinin (kanunsuz vergi olmaz ilkesi) izlerine rastlanılabileceğini göstermektedir.

Roma İmparatorluğu'nun çökmesinden sonra ortaya çıkan krallıklar ve derebeylikleriyle, yoğun bir keyfi vergilendirme dönemi başlamıştır. Bu dönem, kanunîlik ilkesinin demokrasinin gelişim sürecine paralel olarak anayasalarda yer almasıyla son bulmuştur.

II. VERGİLERİN KANUNÎLİĞİ İLKESİNİN BATI DEMOKRASİLERİNDEKİ GELİŞİMİ

Vergilendirmeye ilgili tarihî sürece baktığımızda, demokrasi mücadelelerinden önce, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırsız ve keyfi bir biçimde kullandıkları bilinmektedir. Vergilerin kanunîliği ilkesi de, devletlerin bu keyfi uygulamalarına karşı vatandaşı; yani, yükümlüyü korumak amacıyla getirilmiş olan bir ilkedir. Yöneticilerin sınırlanan ilk yetkisi vergilendirme yetkisidir; bu sınırlama aynı zamanda vergilerin kanunîliği ilkesinin doğmasına zemin hazırlamıştır. İktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması parlamentoların yasama yetkilerinin de kaynağı olmuştur. Parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağı (Temsilsiz vergi olmaz) kuralı, batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilmiştir³.

Devletin vergilendirme yetkisinin bir kamu hukuku yetkisi olarak ortaya çıkışı ve siyasal iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması İngiltere'de 17'inci yüzyılda; Kıta Avrupa'sında ise, 18'inci ve 19'uncu yüzyıllarda gerçekleşmiştir. Batı devletlerinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması demokrasinin gelişimiyle paralellik gösterir. İlk demokrasi mücadelesi keyfi vergilendirmeye karşı verilmiştir⁴.

² Ayrıntılı bilgi için bkz. **Laufenburger**, s. 15, 16; **Somer**, s. 697 vd.; **Sarıtaş**, s. 95 vd.; **Uluatam/Methibay**, s. 18, 19.

³ **Çağan**, Vergilendirme, s. 14, 15; **Çağan**, Demokratik, s. 131.

⁴ **Çağan**, Vergilendirme, s. 13.

Hükümdarlara karşı ilk ayaklanmalar, kralın keyfi davranışlarını önleme ve vergileme yetkisini hukuksal sınırlar içinde tutma amacıyla başlamıştır. Yüz Yıl Savaşları'ndan sonra vergilerin artması, rahip ve asiller sınıfının toplumdaki eğitici ve askerlik görevleri dolayısıyla vergiden muaf tutulmaları, burjuva ve köylü sınıfının üzerinde büyük baskılara yol açmıştır. İngiltere'de Magna Carta Libertatum'dan (1215) başlayarak, Haklar Bildirgesi (1688) biçiminde devam eden gelişmeler, kralın bazı vergileme yetkilerinin parlamentoya devredilmesiyle sonuçlanmıştır⁵.

Kanunîlik ilkesi ilk defa Magna Carta Libertatum'da yazılı olarak ortaya konmuştur. Magna Carta Libertatum, günümüzdeki anayasal düzene ulaşana kadar yaşanan tarihi sürecin en önemli basamaklarından birisidir. Magna Carta Libertatum ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır. İngiliz kralı, Kral I. John tarafından 1215'te imzalanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) 63 maddelik bir fermanın ibarettir. Bu fermanın en önemli üç maddesi şunlardır: 1. Hiçbir hür insan, yürürlükteki kanunlara başvurulmaksızın tutuklanamaz, hapsedilemez, mülkü elinden alınamaz, sürülemez veya herhangi bir şekilde yok edilemez. (Burada sözü edilen hür insanlar sadece senyörler, kilise adamları, vasatlar ve vasatların vasatları ile hür köylüler denen topluluklardı). 2. Adalet satılamaz, geciktirilemez, hiçbir hür yurttaş ondan yoksun bırakılamaz. 3. Kanunlar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile baronlardan meydana gelen bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla veya zor kullanılarak toplanamaz⁶. Bu ferman dolaylı da olsa, "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi yönünden atılan ilk adımdır⁷.

Ancak bu ferman bir halk hareketine dayanmamıştır. Daha sonra, Kral I. Charles döneminde izlenen sömürgeci politika nedeniyle İngiltere'de yeni vergiler konmuş ve borçlanma için kararname çıkartılmıştır. Sürekli yeni vergi konulması halkın tepkisine yol açmış, bunun sonucunda Kral tarafından vergi ve bütçe hakları parlamentoya geri verilmiştir. Bunun üzerine

⁵ Çağan, Vergilendirme, s. 13, 14; Güneş, s. 30-35.

⁶ Magna Carta, <http://www.bl.uk/magna-carta>; Magna Carta Libertatum, <http://gizliilimler.tr.gg/Magna-Carta-Libertatum--k1-B.ue.y.ue.k--Oe-zg.ue.rl.ue.kler-S.oe.zle%26%23351%3Bmesi-k2-.htm>.

⁷ Çağan, Vergilendirme, s. 15, 16.

çıkartılan, 1628 tarihli “Haklar Dilekçesi” ve 1689 tarihli “Haklar Beyannamesi” ile krallık imtiyazlarına sınırlamalar getirilmiştir. İngiltere’de kralın vergilendirme gücünü sınırlandıran gerçek anlamda anayasal belgeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Beyannamesi (Bill of Rights)’dir. Haklar Beyannamesi, kralın parlamentonun onayı olmaksızın vergi koymasını kesin olarak yasaklıyordu⁸.

Fransız İhtilâli’nin de önde gelen nedenlerinden biri, kralın vergilendirme gücünü sınırsız ve keyfi kullanması olmuştur. Fransa’da, 1789 Fransız İhtilâli öncesinde krallar vergilendirme yetkilerini sınırsız olarak kullanıyorlardı. Soylular ve din adamları dışında kalan halk ağır bir vergi yükü altında idi. Bu yüzden, Fransız İhtilâli sonrasında ilân edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nde (1789) vergilendirmeye ilgili iki maddeye yer verildi: 13’üncü maddede “vergide genellik ve eşitlik”, 14’üncü maddede ise “verginin belirliliği ve kanunîliği” ilkeleri yer aldı. Kanunîlik ilkesi 14’üncü maddede, “Bütün vatandaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gereklerini belirlemek, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır” şeklinde düzenlenmiştir. Bu ilke, daha sonra tüm Fransız anayasalarında da düzenlenmiştir. İnsan Hakları Bildirisi, vergilendirmenin eşit ve temsilciler vasıtasıyla (temsilsiz vergi olmaz ilkesi) yapılması durumunda, vergilendirmenin meşruiyeti yanında mülkiyete müdahalenin de meşruiyetini kabul eder⁹.

Amerika Birleşik Devletleri’nde de bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktası, anavatan İngiltere’nin uyguladığı vergilere gösterilen tepkilerdir. Bağımsızlığın kazanılması ile 1776 yılında ilân edilen Bağımsızlık Bildirisi’nde (Virginia Haklar Bildirgesi) temsilsiz vergi olmaz ilkesine yer verilmiştir¹⁰. 1787 tarihli Amerika Birleşik Devletleri Anayasası’nın 1’inci maddesinin 8’inci fıkrasında, vergilendirme yetkisinin münhasıran Kongre’ye ait olduğu ifade edilmektedir. Maddede, ülkenin her yerinde vergi koymak, tahsil etmek, gümrük resmi, harç ve istihsal vergisi koymak, dış borçları ödemek ve Amerika Birleşik

⁸ Çağan, Vergilendirme, s. 17-19; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 7; Kumrulu, s. 148.

⁹ Çağan, Vergilendirme, s. 24-26; Saban, s. 47.

¹⁰ Çağan, Demokratik, s. 131.

Devletleri'nin ortak savunmasını sağlamak yetkileri Kongre'ye aittir denilmektedir. Bu hükümle kanunilik ilkesi ve vergilendirme yetkisi çok net bir şekilde ifade edilmiştir¹¹.

1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 17'inci maddesinde "Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülklerinden yoksun bırakılamaz" demek suretiyle vergi hukuku bakımından temel hak ve özgürlüklerin anayasa, kanun ve yargı yollarıyla güvence altına alınması gerektiği belirtilmiştir¹².

Temel hak ve özgürlük bildireleri ve bunların sonuçlarıyla batıda demokrasinin gelişmesi, vergilerin ancak yasama organı tarafından kanunla konulabileceği düşüncesi bir ilke haline gelmiştir. Bu ilke sayesinde öncelikle keyfi vergilendirme önlenmiştir. Bu gelişmeler sonucunda vergilendirme ilkeleri ve kanunilik ilkesi, batılı ülkelerin anayasalarının hemen hemen hepsinde düzenlenmiştir¹³.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin batı demokrasilerindeki gelişimini kısaca şöyle özetleyebiliriz: Özellikle Avrupa devletlerinde birçok ayaklanma maddi ya da siyasi zorla alınmak istenen vergiler yüzünden meydana gelmiştir. Bu ayaklanmalar sonucunda kabul edilen belgeler, bildirimlerle vergilerde keyfilik, adaletsizlik önlenmeye başlanmış ve vergilerin kanuniliği ilkesi de, batılı devletlerin vergi hukukundaki tarihî gelişim sürecine paralel olarak kanunlarda ve anayasalarda yerini almıştır.

III. İSLÂM HUKUKU'NDA VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

İslâm hukukunda temel hak ve özgürlüklerin kaynağını, Kurân-ı Kerim, sünnet, icma, kıyas, içtihatlar, örf ve âdet oluşturur. Kurân'da bazı mali yükümlere yer verilmiştir. Bunlar zekât, ihsan, infak, sadaka, malının fazlasını verme, Allah yolunda can ve malla cihad gibi kavramlarla belirtilmiştir. Ancak bu mali yükümler genellikle "zekât" ve "sadaka" kavramlarında toplanmışlar ve bu bütün içerisinde irdelenmişlerdir¹⁴.

¹¹ Çağan, Vergilendirme, s. 20-24; Tosuner/Öz, s. 27-28.

¹² Çağan, Vergilendirme, s. 27; Öz, Kanunilik, s. 25.

¹³ Çağan, Vergilendirme, s. 15-27; Öz, Kanunilik, s. 26.

¹⁴ Kazıcı, s. 27 vd.; Yeniçeri, s. 29 vd.; Tuğ, s. 24; Sıddıki, s. 38, 39; Güneş, s. 69.

İslâm hukukunda vergilerin kanunîliği ilkesine açıkça yer verilmiştir. Çünkü, böyle bir ilkeye ihtiyaç duyulmamıştır. İslâm hukukunun uygulanmaya başladığı ilk dönemlerde sadece bireyin gönüllü olarak vergi vermesi söz konusuydu. Bunun dışında devlete vergi toplama yetkisi verilmemiştir. Başka bir deyişle, devlet vergi vermeyenlerden vergi isteyemez ve zora başvuramaz. Kurân'da mali yükümlerin gönüllü verilmesi gerektiği, verilmezse bireyin uhrevi yaptırımlara maruz kalacağı öngörülmüştür. Kurân, vergi bilincinin aşılması gerektiği ilkesiyle yetinse de, İslâm'ın ileri dönemlerinde verginin zor kullanılarak alınması söz konusu olmuştur¹⁵.

İslâm hukukunda vergilerin kanunîliği ilkesine açıkça yer verilmemiş olması, onun bazı boyutlarının ve izlerinin İslâm devletinin anayasası konumunda olan Kurân'da görünmesine engel değildir. Vergilerin belirli olması boyutundan baktığımızda, belirlilik ilkesinin Kurân'da yer aldığını anlamaktayız. Çünkü bazı mali yükümler sistemsiz bir şekilde kişisel olarak ele alınmış ve bazı detaylarıyla düzenlenmiştir. Kurân'da çeşitli âyetlerle vergilerin konusu düzenlenmiştir; vergiye tâbi tüm malların hemen hemen hepsi Kurân'da belirtilmiştir¹⁶. Verginin konusu açısından âyetlerde verginin diğer özelliklerine göre daha çok yer verildiği, toprak ürünleri, hayvan sürüleri, emval, ziraat ve ticaret yoldan elde edilen mallar gibi kavramlarla ana hatlarıyla da olsa konular belirlenmektedir¹⁷. Ancak verginin matrahı, oranı, vergiyi doğuran olay düzenlenmemiştir; yükümlü ise, geniş bir şekilde Müslümanlar, inananlar olarak ifade edilmiştir¹⁸. Verginin oranı Kurân'da "fazla" terimiyle ifade edilmektedir¹⁹, ancak bu kavram yeteri kadar açık değildir²⁰.

Kanunîlik ilkesi "temsilsiz vergi olmaz" boyutu bakımından da, Kurân'da yer almıştır. Kurân, "Onların mallarından sadaka al ki..."²¹ ifade-

¹⁵ Kazıcı, s. 29 vd.; Tuğ, s. 65 vd.; Yeniçeri, s. 29 vd.; Güneş, s. 69.

¹⁶ Tevbe Suresi 9, 60. ve 103. Ayetler; Bakara Suresi, 43, 83, 219. Ayetler; Araf Suresi, 199. Ayet; Nahl Suresi 71. Ayet; Müminun Suresi 4, 23. Ayetler.

¹⁷ Tuğ, s. 32-33; Yeniçeri, s. 32; Cin/Akgündüz; s. 343 vd.; Ekinci, s. 287 vd.; Güneş, s. 69, 70.

¹⁸ Tuğ, s. 32-33; Yeniçeri, s. 32; Güneş, s. 71.

¹⁹ Araf Suresi, 199. Ayet; Bakara Suresi, 219. Ayet.

²⁰ Tuğ, s. 33; Yeniçeri, s. 32; Güneş, s. 71.

²¹ Tevbe Suresi 103. Ayet.

siyle vergi alma yetkisini Hz. Peygamber'e vermiştir. Peygamber Allah'ın elçisidir, Müslümanlar da Allah'a inandıkları ve onun rızası için vergi verdiklerinden, Peygamber'in Müslümanların temsilcisi olduğunu belirtmek mümkündür. Zekâtı alınacak malların belirlenmesi (verginin konusu), alınacak miktarların belirlenmesi (matrah ve oran) ve şeklinin belirlenmesi bizzat Peygamber tarafından yapılırdı. Ayrıca peygambere 'fazlasını al' denerek vergi toplama yetkisi de verilmiştir²². Zaten peygamber döneminde zekât bizzat peygamberin emriyle toplatılırdı²³.

İslâm devletlerinde vergi toplama yetkisi peygambere ve sonraki devirlerde halifelere veya sultanlara aittir. Peygamberimizden sonra halife olan Hz. Ebu Bekir kurulan sistemi devam ettirmiştir. İslâm Devleti'nde halifenin görevlerinden biri, korkutmadan, eziyet etmeden, nass ve içtihat yoluyla konulmuş vergileri toplamaktır. Halife veya sultan, mali hukuk hükümlerinin icrasını kamu adına yapmakla mükelleftir. Bu yetkisine 'velayat-ı sadakat' adı verilirdi²⁴.

Halife, kendiliğinden vergi koyamaz; devletin zorunlu giderleri için vergi, ancak Şûra kararıyla konabilir. Ayrıca halife mali yükümleri toplarken keyfi davranamaz veya halka ödeyemeyecekleri miktarlar yükleyemez. Çünkü, bu İslâm adaletine aykırıdır. İslâm hukukunda vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizen kavramlar danışma ve adalettir. Şûra Suresinin 38'inci Ayetinde Müslümanların işlerinin aralarında istişare (danışma) suretiyle yapılarak, bu şekilde ileride İslâmî hükümetin danışma organının temeli atılarak bir egemenlik sınırlamasına gidilmiş olduğu söylenebilir. Şûra, danışma meclisi demektir ve bu mecliste yapılacak istişarenin, yani danışmanın halkın rızasını temsil ettiğini düşünersek, Şûra'nın kararı alınarak yapılacak vergilendirmede kanunilik ilkesinin temsilsiz vergi olmaz boyutuyla karşılaşırız. Bu bize İslâm hukukunda, günümüzdeki anlamıyla olmasa da, o zamanın şartlarında temsilsiz vergi olmaz ilkesinin var olduğunu gösterir²⁵.

²² Araf Suresi, 199. Ayet.

²³ Kazıcı, s. 40; Güneş, s. 71.

²⁴ Üçok/Mumcu/Bozkurt, s. 81; Özçelik, s. 7; Cin/Akgündüz, s. 214; Ekinci, s. 219; Güneş, s. 71.

²⁵ Karaman, s. 80, 101, 107; En-Nebhan, s. 461; Güneş, s. 72-73.

Verginin Şûra kararına dayanması, halifenin kendi başına keyfi vergi koyamaması ve toplayamaması kanunîlik ilkesinin en basit haliyle uygulandığını bize göstermektedir. Ancak bunlar İslâm adaletinin sağlanması için uygulanan örf ve âdet kurallarıdır, herhangi bir yazılı kaynakta Hz. Peygamber'in veya halifelerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmamıştır. Bu sebeple sonraki yıllarda halifelere sınırsız bir vergilendirme yetkisi tanındığı görülmektedir²⁶.

Kanunîlik ilkesinin İslâm hukukunda “kanunsuz vergi olmaz” boyutuyla yer alıp almadığına baktığımızda, İslâm hukukunda vergilerin kanuna dayanmadığını görüyoruz. Ancak “nass²⁷ ve içtihat yoluyla konulmuş vergiler” bize İslâm hukukunda vergilerin yazılı olmasa da birtakım kurallara dayanılarak alındığını anlatmaktadır²⁸.

İslâmiyet'in sonraki dönemlerinde, İslâm hukuku kurallarını uygulayan devletlerde örfi vergilerin toplandığı görülmektedir. Bu devletlerin çoğunda Osmanlı İmparatorluğu'nun ilk dönemlerinde uygulanan vergi sistemine benzer uygulamalar vardı. Bu devirlerde, İslâm hukukçularının vergiyle ilgili bazı temel ilkelere eserlerinde yer verdiği bilinmektedir. Örneğin İbn-i Haldun 1377 yılında yazmış olduğu Mukaddime adlı eserinde vergilemenin temel kurallarından söz etmiştir. İbn-i Haldun, devletin vergileri, harcamalarını karşılamak için, kişilerden bütünüyle politik güce dayalı olarak aldığı, vergilerin devletin en önemli geliri olduğunu ve vergi gelirlerinin devletin yaşamına paralel bir gelişim gösterdiğini belirtmiştir. İbn-i Haldun bir hükümdara yazdığı mektupta “Toplanan malları hak edenler arasında doğruluk ve eşitlikle böl; şerefinden dolayı şeref sahibine ve zenginliğinden dolayı zengine ayrı muamelede bulunma; hizmetinde bulunanları vergi ödemekten muaf tutma; kudret ve takatleri dışında ödenekler ödemeğe kimseyi zorlama, adalet haricinde tekliflerde bulunma...” şeklinde önerilerde bulunmuştur. İbn-i Haldun'a göre, vergi bütün mükellefler arasında, dürüstlük, adalet ve eşitlik kurallarına göre, hiç kimseyi asil ve zengin olduğu veya yönetici yakınlığı nedeniyle vergi dışı bırakmadan ve en önemlisi herkesin

²⁶ **Cin/Akgündüz**, s. 214-222; **Ekinci**, s. 219-222; **Güneş**, s. 72, 73.

²⁷ **Nass**: Anlamında sarıhlik, kat'ilik bulunan Kur'an âyetinin delil olarak gösterilenine denir (**Devellioğlu**, s. 967).

²⁸ **Üçok/Mumcu/Bozkurt**, s. 81; **Cin/Akgündüz**, s. 214; **Güneş**, s. 73.

ödeme güçlerini aşmayacak şekilde alınmalıdır. Burada vergilemenin adalet ve eşitlik, genellik ve ödeme iktidarı gibi temel ilkeleri ile karşılaşılmaktadır²⁹.

IV. TÜRK HUKUKU'NDA VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

A. Genel Açıklama

Vergilerin kanunîliği ilkesinin Türk hukukunda yer alması Osmanlı İmparatorluğu dönemine rastlar. Tam anlamıyla kanunîlik ilkesine yer verilmiş olsa da, Senedi İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı gibi anayasal nitelikteki belgelerde, ilk kez vergi ve bazı yükümlülüklerle ilişkin ilkeler yer almıştır. Osmanlı Devleti'nde vergilerin kanunîliği ilkesine 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de açıkça yer verilmiştir³⁰.

Cumhuriyet döneminde ise, 1924 Anayasası'yla bu ilke açıkça benimsenmiştir. 1961 ve 1982 Anayasa'larında da kanunîlik ilkesi daha kapsamlı bir biçimde düzenlenmiş ve 1961 Anayasası'nın öngördüğü şekilde bir Anayasa Mahkemesi'nin kurulmasıyla da ilkenin korunması güvence altına alınmıştır³¹.

B. Osmanlı Devleti'nde Vergilerin Kanunîliği İlkesi

1. Genel Olarak

Osmanlı Devleti'nde vergilerin kanunîliği ilkesini Tanzimat öncesi ve sonrası olmak üzere iki döneme ayırarak inceleyeceğiz.

2. Tanzimat Dönemi Öncesi Vergilerin Kanunîliği İlkesi

a. Genel Olarak

Hız. Peygamber devrinden 1839 yılına, yani Tanzimat'ın ilanına kadar, bütün Müslüman devletlerinde; dolayısıyla, Osmanlı Devleti'nde esas kabul

²⁹ İbni Haldun, s. 28 vd.; Gökbnar, s. 4; Candan, s. 244.

³⁰ Çağan, Vergilendirme, s. 35-38; Gözler, s. 9-16.

³¹ Gözler, s. 23-46.

edilen vergi sistemi ayındır ve temelde İslâm hukukunun fıkıh kitaplarında ifadesini bulan mali hükümlerden oluşur. Ancak İslâm hukukunun sultanlara tanıdığı bazı yetkiler sebebiyle, örf ve âdete dayanan vergilerde bazı isim ve miktar farklılıkları vardır³².

Osmanlı Devleti'nde özel bir kanunname olan 'Kanunnâme-i Osman' askerî, cezaî ve malî hükümlerle, tımar kurumu ve reaya ile ilgili hükümlerden oluşur. Osmanlı devleti örfî hukuk alanında bu kanunu temel kanun kabul etmiştir ve tüm bunları içeren bir anayasa düzenlemeye ihtiyaç duymamıştır³³.

Osmanlı Devleti'nde mali hukukla ilgili hükümler Kur'ân, fıkıh kitapları ve Osmanlı kanunnamelerinden kaynaklanır. Osmanlı padişahlarının görev ve yetkileri, diğer İslâm devletlerindeki devlet başkanlarının sahip oldukları görev ve yetkilerden farklı değildir. İslâm hukuku, devlet başkanlarına kendisinin düzenlemediği alanlarda yasama, yürütme ve yargı yetkisi tanımıştır. Bu sebeple, yasama, yürütme ve yargı yetkisi Osmanlı padişahlarında toplanmıştır³⁴. Ancak onlar bu yetkilerini temsilcileri aracılığıyla kullanırlar ve bu yetkileri sınırsız değildir. Vergi toplama ve mali hukukla ilgili hükümleri yürütme, padişahın görevidir. Osmanlı padişahları İslâm hukukunun açıkça ve ayrıntılı olarak düzenlememiş olduğu veya düzenlemesini devlet başkanına bıraktığı alanlarda İslâm hukukunun temel kurallarına aykırı olmayacak birçok düzenleme yapmışlardır³⁵. Osmanlı padişahları özellikle vergi hukuku alanında çok sayıda düzenleme yapmışlardır. Padişahın iradesiyle düzenlenen Osmanlı Kanunnâmeleri, Osmanlı vergi hukuku açısından oldukça önemli bir kaynaktır. Osmanlı Devletinde her bölgenin özelliğine göre yapılmış, vergilerle ilgili hükümler içeren kanunnâmeler vardı. Vergilerin matrahı ve oranı bu kanunnâmelerde ana hatlarıyla belirlenirdi. Bu kanunnâmeler, vergilerin yükümlülerin gücüyle orantılı olması ve vergi adaleti göz önüne alınarak hazırlanırdı. Vergi salmaları da kadıların ve merkezin denetimine bağlıydı³⁶.

³² Cin/Akgündüz, s. 344.

³³ Akgündüz, s. 47, 48.

³⁴ Aydın, s. 135; Barkan, s. 713; Güneş, s. 75.

³⁵ Aydın, s. 135.

³⁶ Velay, s. 11; Balta, s. 39; Güneş, s. 75.

Verginin kanunîliği ilkesi açısından bakıldığında Tanzimat dönemine kadar herhangi bir anayasal düzenleme olmadığı için vergilendirme yetkisi ya da verginin temel özellikleri bakımından padişahı sınırlandıran bir hükme yer verilmemiştir. Kısaca bu dönemde, hukukî düzenlemelerde vergilerin kanunîliği ilkesi ana bir ilke olarak mevcut olmamıştır. Osmanlı Devleti'nde vergilerin bölgesel veya topluluklara yönelik olarak farklı miktar ve şekillerde alınması genel bir ilkenin yerleşmesini engellemiştir³⁷.

Osmanlı devletinde Tanzimat öncesinde mevcut olan vergiler; Şer'î vergiler (tekâlif-i şeriye) ve Örfî vergiler (tekâlif-i örfîye) olmak üzere iki kısımda toplanır. Osmanlı Devleti'nde Kurân'dan ve İslâm hukukundan kaynaklanan şer'î vergiler (zekât, öşür, haraç, cizye) yanında, padişahın kamu ihtiyaçlarını karşılamak için kendi iradesiyle koyduğu örfî vergiler de toplanıyordu³⁸. Osmanlı Devleti'nde vergiler, çeşitli emir, ferman ve kanunnamelerle toplanıyordu. Bu kanunnamelerde şer'î ve örfî vergilerin mükellefleri, matrahları, oranları ve miktarları ayrıntılı olarak düzenleniyordu³⁹.

b. Şer'î Vergiler

Osmanlı devletinde başlıca şer'î vergiler, zekât, ganimet, öşür, haraç ve cizyedir⁴⁰. İslâm'ın beş şartından biri olan zekât, bazı mallardan alınarak belirli 8 grup kişiye verilmesi gereken bir vergidir. Zekât belirlilik ilkesini karşılayan bir vergidir. Zekât vergisine tâbi olan mallar:

- 1) İnsanların ekip biçtikleri tarlaların ürünlerinden saklanabilen ve besin olarak kullanılabilen mallar,
- 2) üzüm ve hurma ürünü,
- 3) Deve, sığır, koyun, keçi,

³⁷ İnalçık, s. 124; Barkan, s. 724; Güneş, s. 76.

³⁸ Örfî vergiler hem yöreler arasında başka şekilde uygulanabiliyordu hem de başka adlar taşıyabiliyordu. "İmdadiye-i seferiye", "İmdadiye-i hazariye", "iane-i cihadiye" bu adlardan birkaçıdır. İstanbul'da örfî vergiler hiç uygulanmazdı, ancak ihtisap resimleri (belediye vergileri) oldukça önemliydi (Cin/Akgündüz, s. 358-359; Ekinci, s. 295); Üçok/Mumcu/ Bozkurt, s. 86-90.

³⁹ Ekinci, s. 288; Balta, s. 39; Güneş, s. 74, 75.

⁴⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kazıcı, s. 57 vd.

- 4) Altın ve gümüş,
- 5) Ticaret mallarıdır.

Ayrıca bu malların her birinden ne kadar vergi alınacağı da belirtilmiştir⁴¹.

Verginin dağıtılacağı kişiler de,

- yoksullar,
- muhtaçlar,
- zekât tahsildarları,
- müellefe-i kulüb (kalpleri Müslümanlığa ısındırılacak kimseler),
- köleler, borçlular,
- Allah yolunda harcama yapanlar
- yolda kalanlar

olmak üzere 8 grup olarak düzenlenmiştir. Ancak sosyal bir yardım niteliğinde olan bu vergi, halifeler dönemiyle birlikte tam bir vergi biçimine sokulmuş ve İslâm devlet hazinesinin başlıca gelir kaynaklarından biri olmuştur⁴².

Cihatta yenilen gayrimüslimlerden elde edilen silah, binek hayvan, köle ve diğer taşınır mallara ganimet denir. Bu malların 4/5'ü askerler arasında paylaştırılırken, 1/5'i Allah'a aittir. Yani bu 1/5'lik kısım peygamber, peygamber ailesi, yetimler, muhtaçlar ve yolcular arasında bölüştürülür. Ancak uygulamada bu kısım hep devlete kalmış ve devlet hazinesinin bir diğer geliri olmuştur. Öşür ise, kamu yararı için, Müslüman halkın yetiştirdiği ürünlerden alınan 1/10 oranındaki vergidir. Zimmîlerin vermekle kendileri, aileleri ve malları için güvenlik ve koruma sağladıkları vergiye ise, cizye denir. Cizye verenler, bu vergiye karşılık İslâm devletinin koruyuculuğunu isteme hakkını kazanırlar. Bu vergiyi sadece eli silah tutanlar ödemekle mükelleftir. Cizye, esas bakımından her yıl nakit olarak ödenir;

⁴¹ Üçok/Mumcu/Bozkurt, s. 87; Cin/Akgündüz, s. 345, 346; Ekinci, s. 292; Kazıcı, s. 57 vd.

⁴² Üçok/Mumcu/Bozkurt, s. 87; Cin/Akgündüz, s. 345, 346; Ekinci, s. 292; Kazıcı, s. 57 vd.

ancak, bazı durumlarda aynî olarak verilmesi de kabul edilmiştir. Haraç ise, zimmî toprak sahiplerinden alınan vergidir. Hem toprak (harac-ı muvazzafa) hem de ürün (harac-ı mukaseme) üzerinden ve ayn olarak alınan vergidir⁴³.

c. Örfî Vergiler

Örfî vergiler, devletin devamlı veya olağanüstü giderlerini karşılamak için sultanın iradesiyle çıkarılan vergilerdir. Ancak bu vergilerin meşrû ve makûl sınırlar içinde kalması gerekir. Reayanın gücünü aşan vergiler koymak caiz değildir (vergilerin ölçülü olması ilkesi). Osmanlı devletinde örfî vergiler; avarız-ı divaniye ve rüsum-ı örfiye adıyla alınan vergilerden oluşur⁴⁴.

Olağanüstü kamu geliri gereksinimi için “Avarız-ı Divaniye” adlı vergiler toplanıyordu. Başta savaş harcamaları olmak üzere devletin aniden çıkan ve büyük masrafları gerektiren bazı kamu hizmetlerini ifa edebilmek için topladığı vergilerdir. Osmanlı devleti, ‘mallarınız ve canlarınız ile cihad ediniz’ emirlerine dayanarak bu çeşit vergileri kabul etmiştir. Bu vergi, savaş sırasında emlak sahibi olan erkek yükümlü grubundan ihtiyaca göre alındığı için matrahı ve miktarı kanunnamelerle belirtilemiyor, padişah fermarıyla açıklanıyordu⁴⁵. Başlangıçta savaş harcamalarını finanse etmek için konmuş olan bu vergiler, 17. Yüzyılın sonlarından itibaren olağan vergiler haline gelmiştir. Her sene vali, voyvoda ve kadılar tarafından senede iki taksit olarak alınacak şekilde tevzi defterleri düzenlenmiştir⁴⁶.

Rüsum-ı örfiye, devletin idare ve yargı organlarının yerine getirdikleri icra ve yargı görevleri karşılığında devlet görevlilerinin ve kadıların halktan aldıkları vergilerdir. Genel olarak beylerbeyi, sancakbeyi, subaşı ve sipahi arasında taksim edilir. Yargı görevi karşılığında alınan resimler de kadılara aittir. En önemli rüsum-ı örfiye vergileri bad-ı heva vergileridir. Bad-ı heva, tapu tahrir defterlerine kaydolunan resm-i arus⁴⁷, resm-i cürm-ü cinayet⁴⁸,

⁴³ Üçok/Mumcu/Bozkurt, s. 88, 89; Cin/Akgündüz, s. 352-357; Ekinci, s. 293-295.

⁴⁴ Kazıcı, s. 156 vd.; Cin/Akgündüz, s. 357.

⁴⁵ Cin/Akgündüz, s. 344-361; Ekinci, s. 287-296.

⁴⁶ Kazıcı, Örfî, s. 287-292; Kazıcı, s. 170; Cin/Akgündüz, s. 358-361.

⁴⁷ Gerdek resmi de denir. Kocaya varan kızlar ile kadınların kocalarından maktu olarak alınan vergidir (Cin/Akgündüz, s. 361).

çiftlik tapusu⁴⁹, ev yeri tapusu ve tımar arazisine dışarıdan gelip kışlayanlardan alınan tütün resmine denir. Bad-ı heva dışındaki rüsum-ı örfiye vergileri ise, yaylak, kışlak resimleri; belediye hizmeti karşılığında alınan ihtisab resmi, kadıların aldığı tereke taksim resmi; evlendirme resmi ve hüccet resmi gibi örf ve âdete göre değişen resimlerdir⁵⁰.

3. Tanzimat Döneminde Vergilerin Kanunîliği İlkesi

a. Genel Olarak

Tanzimat döneminden sonra Osmanlı Devleti'nde vergi sisteminde değişiklikler olmuştur ve yeni vergi çeşitleri gelmiştir. Tanzimat döneminde vergiler iki ana gruba ayrıldı; vasıtasız vergiler ve vasıtalı vergiler. Vasıtasız vergiler (bila-vasıta alınan tekâlif), devletin doğrudan doğruya vasıtasız olarak mükelleflerden tahsil ettiği vergilerdir. Bunlar, vergiler (emlâk vergisi, kazanç vergisi gibi), bedeller (bedel-i askeri gibi), resimler (keçi, koyun, deve resmi), öşürler ve iane hisseleri (eğitim hizmetlerini finanse etmek için maarif hisse-i ianesi, bayındırlık hizmetlerini finanse etmek için menafî hisse-i ianesi, askerlik hizmetlerini finanse etmek için teçhizat-ı askeriye ianesi)dir⁵¹.

Vasıtalı vergiler (bil-vasıta alınan tekâlif); devletin vergiye ait olduğu maldan peşin olarak tahsil ettiği vergilerdir. Bu çeşit vergileri devlet doğrudan mükelleften almaktadır. Vergi maldan tahsil edilmekte ve üreticilere yansımaktadır. Bunlar, müskirat resimleri (içkilerden alınan vergiler), gümrük resimleri (ihracat tarifesi yüzde 12, ithalat tarifesi yüzde 5) ve benzeri bazı resimlerdir⁵².

⁴⁸ Ehli örfün dirlik içinde cezaları infaz görevi karşılığında aldıkları resimlerdir (Cin/Akgündüz, s. 361).

⁴⁹ Sipahinin, raiyyetin üç yıl üst üste işlemediği toprağı "sâhib-i arz" sıfatıyla belli bir ücret karşılığında, "hakk-ı karâr ve tasarruf"unu tapu vererek başka bir raiyyete vermesi durumunda veya erkek oğul bırakmadan ölen raiyyetin toprağı işleyecek başka raiyyete tapu ile verdiğinde tahsil ettiği resimdir (TDV İslâm Ansiklopedisi, <http://www.tdvia.org/dia/ayrmetin.php?idno=d040417>, E.T. 05/01/2015).

⁵⁰ Kazıcı, Örfi, s. 292 vd.; Cin/Akgündüz, s. 361; Ekinci, s. 295, 296.

⁵¹ Cin/Akgündüz, s. 375-380.

⁵² Cin/Akgündüz, s. 380, 381.

Osmanlı Devleti düzenli vergi toplayan bir devlet olamamıştır. Çünkü Osmanlı Devleti merkeziyetçi bir vergi idaresi kuramamış ve gelirleri düzenli ve para olarak ödenen vergilere dayanmamıştır. Bunun nedeni de Osmanlı vergi sisteminin, toprak düzeni ve askeri düzenle iç içe geçmesidir⁵³. Osmanlı Devleti'nin malî teşkilatı merkez maliyesi, tımar sistemi ve vakıflar üzerine kurulmuştur⁵⁴.

Osmanlı Devleti tarım ekonomisine dayalı bir yapıya sahip olan ve gelirleri temel olarak tarımdan kaynaklanan bir devlettir. Toprakların işlenmesi ve artık ürünün devlete geçmesi dirlik sistemi (tımar) aracılığıyla gerçekleşmiştir. Osmanlı Devletinde, vergilerin bir bölümü, dirlik sistemi uyarınca, devlete gördükleri hizmet karşılığında bazı kamu görevlilerine (vali, sipahi, kadı, subaşı vb.) tahsis edilmiş olup, bunlar tarafından halktan toplanıyordu. Tımar Sistemi dışındaki vergiler ise, arttırma ile mültezimlere devrediliyor ve onlar tarafından toplanıyordu. 17'inci yüzyılın sonlarına doğru gelirlerin azalması, iltizam (mukataa) yönteminin de uygulanmasıyla tımar sistemi bozulmaya başlamış ve tımarlı sipahiler yerlerini mültezimlere bırakmıştır. 18'inci yüzyılın ikinci yarısında, halka çok fazla baskı uygulayan mültezimlere karşı halkı koruyabilmek için, halk tarafından seçilen ve ayân adı verilen kişiler vergi tahsiline aracılık etmeye başladılar. Ancak devlet zayıfladıkça, ayânlar da halkı istismar etmeye ve kendileri mültezim olarak vergi toplamaya başladılar. Bu yozlaşma döneminde köylüler, ayân denilen bu derebeylerinin buyruğu altına girmeye zorlanmışlardır⁵⁵.

b. Sened-i İttifak'ta Vergilerin Kanunîliği İlkesi

Ayânların giderek güçlenmesi sonucunda 1808'de, Sadrazam ile Anadolu ve Rumeli ayânları arasında Sened-i İttifak adıyla bir anlaşma imzalandı. Padişah II. Mahmut, bir Hatt-ı Hümayun'la Sened-i İttifak'ı onayladı. Osmanlı Devleti'nde padişahın vergilendirme gücünü sınırlandıran ilk belge 1808 tarihli Sened-i İttifak'tır. Bu anlaşma ile padişahların vergilendirme yetkisi ayânların denetimine bırakıldı. Senedi İttifak'ın 7'inci mad-

⁵³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 8; Çağan, Vergilendirme, s. 29-31.

⁵⁴ Öz, Kanunîlik, s. 27.

⁵⁵ Çağan, Vergilendirme, s. 31-33; Tanilli, s. 80; Yücekök, s. 67; Özbudun, s. 25 vd.; Güneş, s. 77.

desine (7'inci Şart) göre, "...ayân ve hanedan ...fakirlerin ve halkın vergilendirilmesinde aşırılığa gitmeme hususunda gerekli özeni göstereceklerdir, vergilemeye ilişkin olarak hanedan arasındaki görüşmelerle ulaşılan kararlara göre uygulamaya devam olunacaktır". Bu maddeyle ahaliden, fakirlerden ve köylüden alınacak vergilerde adalete uyma ilkesine uygun davranılması gerektiğini hükme bağlamıştır. Senedi İttifak 3'üncü maddesiyle de vergilerin padişahın iradesi çerçevesinde ayânların korumasıyla telef ve hasara uğramadan toplanmasını hedeflemiştir. İktidarı kurumsal da olsa sınırlayan 'adalete uyma' olgusunu, vergilerin kanunîliği ilkesine geçişin ilk adımı olarak nitelenmek yanlış olmaz. Ayrıca zulmeden, fazlasına el atıp saldıran, adaletsiz vergilerin ayânlarca kaldırılabilir olması, iktidarın vergileme yetkisini sınırlandırmıştır⁵⁶. Ayânlar halkın temsilcisi olmasa da, onların bir bakıma verginin onaylayıcısı gibi davranmaları, kanunîlik ilkesinin "temsilsiz vergi olmaz" boyutuna atılan bir adım olarak değerlendirilebilir⁵⁷.

Senedi İttifak, merkezî otoritenin zayıfladığını gösteren bir belgedir, fakat hükümleri hiç uygulanmamıştır. Bu belge, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılış biçimi yönünden Magna Carta Libertatum'a benzerlik gösterir⁵⁸.

c. Tanzimat Fermanı'nda Vergilerin Kanunîliği İlkesi

Osmanlı Devleti'nde, vergilendirme yetkisi açısından bir sonraki düzenleme, 1839 tarihli Tanzimat Fermanı'yla yapılmıştır. Tanzimat Fermanı, tek taraflı olarak padişah tarafından çıkartılan, şekil bakımından ferman, berat niteliğinde olan bir hukuksal belgedir. Belirttiği ve ilân ettiği esasların gerçekleşmesini sağlayacak kanunların yapılması için bir program, bir yasama direktifi niteliğindedir. Anayasal açıdan Tanzimat Fermanı devletin egemenliğinin göstergesi olan yasama iktidarını belirleyen ve vergilerin kanunla alınmasını öngören ilk belgedir⁵⁹.

Tanzimat Fermanı, vergilerin kanunlara dayanarak alınması gerektiğini belirtilmiştir. Bu belgede ödeme gücüne göre vergi konulması, vergi toplama

⁵⁶ İnalçık, Sened-i İttifak, s. 603 vd; Özçelik, s. 1 vd.

⁵⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 9; Gözler, s. 10-11; Güneş, s. 78-79.

⁵⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 9; Gözler, s. 10-11; Tanör, s. 59-60.

⁵⁹ Güneş, s. 79-80.

mada eşitlik olması ve kanunla belirlenen vergiler dışında keyfi vergi alınmaması hükümleri yer alıyordu. Fermanında ‘kimseden ziyade şey alınmaması’ ölçütüyle keyfi vergilendirmenin yanı sıra ağır vergilendirme de önlenmiş olmaktadır⁶⁰. Ancak bu belge, padişahın tek taraflı iradesine dayandığı için, onu hükümlere uymaya zorlayıcı bir yaptırımını yoktu. Tanzimat Fermanı ile ilk olarak kanunilik ilkesine yaklaşan bazı esasların kabul edildiği görülmektedir. Ancak bu Fermanında da açıkça kanunilik ilkesine yer verilmemiştir⁶¹.

1839 tarihli Tanzimat Fermanı’ndan sonra, Osmanlı maliyesinde esaslı değişiklikler yapıldı. Tek hazineli sisteme geçildi; her çeşit araziden alınan vergiler, aşar adıyla birleştirilerek tek kalemde toplandı. Her çeşit kamu geliri hazineye doğrudan girmeye ve giderler de doğrudan karşılanmaya başlandı. Örfi vergiler, ihtisab resmi, timar ve müsadere usûlü kaldırıldı. Herkesin mali gücüyle orantılı olarak miktarı tespit edilecek bir vergi çeşidi kabul edildi. Memurlara maaş usûlü getirildi. Kamu hizmetleri tek kaynaktan finanse edilmeye başlandı⁶². Tüm bunlar bize gösteriyor ki, bu Ferman mali hukuk alanında birçok yeniliğin başlangıcı olmuştur ve artık kanunilik ilkesine adım adım yaklaşılmaya başlanmıştır.

ç. Islahat Fermanı’nda Vergilerin Kanuniliği İlkesi

1856’da çıkarılan Islahat Fermanı ile müslim ve gayrimüslim halk arasındaki vergi farklılığına son verilmiş; gayrimüslimlerden alınan Cizye kaldırılmış, bunun yerine, askerlik yapmamalarına karşılık olarak, “askerlik bedeli” alınmaya başlanmıştır. Mali sorunlar, Islahat Fermanı’nın üzerinde önemle durduğu konulardan biridir. Ferman, paranın ıslahı, vergi tahsil yöntemlerinin düzeltilmesi gereğine işaret ediyordu⁶³.

⁶⁰ Güneş, s. 80.

⁶¹ Tanzimat Fermanı’nda vergilerle ilgili bir kısım ilkelerden şöyle söz edilmektedir: “İslâm esaslarına uymak ve kötü gidişi durdurmak için çareler aradık. Yurdun daha iyi yönetilebilmesi için yeni bazı kanunların çıkartılmasını uygun bulduk. Bu kanunlarla gerçekleştirilecek en önemli ilkeler arasında da vergi toplama yöntemlerinin düzeltilmesi de var” (Kumrulu, s. 148); Çağan, Vergilendirme, s. 35; Gözler, s. 11-12; Tanör, s. 112.

⁶² Ekinci, s. 300; Cin/Akgündüz, s. 374-375.

⁶³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 9; Üçok/Mumcu/Bozkurt, s. 334-335; Gözler, s. 14.

d. Adalet Fermanı'nda Vergilerin Kanunîliği İlkesi

Tanzimat döneminin önemli anayasal metinlerinden biri de 1875 yılında çıkartılan Adalet Fermanı'dır. Bu belgede, vergilerde eşitlik, adalet ilkeleri üzerinde durulmuş, vergi tahsil usûllerinin geliştirilmesi gereği belirtilmiştir⁶⁴.

Senedi İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı'nda vergi ve bazı yükümlülüklerle ilişkin ilkeler yer almıştır. Ancak Osmanlı Devleti'nin içinde bulunduğu şartlar nedeniyle bu hükümler o dönemde uygulanma imkânı bulamamıştır. Zaten bu belgeleri de anayasa olarak kabul etmek mümkün değildir; bunlar anayasal nitelikte belgelerdir. Fakat bu belgeler sayesinde devletin üstün bir hukuk kuralıyla sınırlandırılması gerektiği anlayışı yerleşmiştir. Osmanlı Devleti'nde vergilerle ilgili ilkeler ilk kez bir anayasa olan Kanun-i Esasi'de derli toplu olarak düzenlenmiştir⁶⁵.

e. Kanun-i Esasî'de Vergilerin Kanunîliği İlkesi

Türk toplumunun ilk yazılı anayasası olan 1876 tarihli Kanun-i Esasî, hukuk devleti anlayışı doğrultusunda kişi hak ve özgürlüklerinin geniş bir listesini ve ilkelerini kapsamaktadır. Bu anayasada, yasama organı iki meclisten oluşmuştur. Kanun koymak için Padişahın onayının şart olması, yasama organının Padişahın görüşüne göre kanun koymasına yol açmıştır. Bu sebeple Kanun-i Esasî, Padişahın iktidarına gerçek bir sınırlama getirmemiştir. Ancak kanunların, en azından kısmen temsilî nitelik taşıyan bir mecliste tartışma konusu olabilmesi de önemli bir yeniliktir⁶⁶. Yaptırım yokluğu ve herhangi bir denetim mekanizmasının öngörülmemesi düzenlenen kişi hak ve özgürlükleri bakımından önemli bir eksiklik⁶⁷.

Osmanlı Devleti'nde vergilerin kanunîliği ilkesine ilk kez Kanun-i Esasî'de açıkça yer verilmiştir. Kanunîlik ilkesi, 1876 Kanun-i Esasî'de iki ayrı maddede düzenlenmiştir. 25'inci maddeye göre, "Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe

⁶⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 9; Üçok/Mumcu/Bozkurt, s. 334-335; Gözler, s. 14.

⁶⁵ Karakoç, Uygunluk, s. 297; Karakoç, Anayasal, s. 1261.

⁶⁶ Teziç, s. 26; Gözler, s. 18, 19.

⁶⁷ Kapani, s. 103; Tanör, 147-149; Yücekök, s. 73.

alınmaz”. Bu hükümde ‘bir kanuna müstenit olmadıkça... hiç kimseden bir akçe almamaz’ şeklinde olumsuz bir ifade kullanılarak, vergi alınması konusunda kanun dışındaki tüm düzenlemeler için adeta bir yasaklama getirmekte ve verginin yalnızca kanunlara dayalı olarak alınması gerektiğini belirtmektedir. Vergilerin kanunîliği ilkesi ilk kez bir anayasa hükmü olarak karşımıza “kanunsuz vergi olmaz” boyutuyla çıkmaktadır. 96’ncı maddeye göre de, “Tekâlifî devletin hiçbiri bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz”. Bu hüküm de 25’inci maddeyi pekiştirmektedir. Ayrıca bir yasama organının varlığı ve bunun kısmen de olsa temsilî nitelik taşıması, vergilerin kanunîliği ilkesinin “temsilsiz vergi olmaz” boyutuna bu anayasayla yer verilmiş olduğunu gösterir. Ancak 1876 Anayasası’nın da 1909 yılına kadar uygulanmaması nedeniyle vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, kâğıt üzerinde kalmıştır⁶⁸.

II. Meşrutiyet döneminde de aynı yol izlenmiş, benzer düzenlemeler yer almıştır. Fakat burada verginin kanunîliği ilkesini geliştiren olgu, “temsilsiz vergi olmaz” boyutunun gerçekleşmesini sağlayacak olan şartların değişmesidir; artık parlamento yasama işlevinde daha fazla ağırlık kazanmıştır⁶⁹.

1876 Anayasası’nın özgürlükçü bir rejimin kurulabilmesi için yeterli olmayışı 1909 yılında, Padişahın yetkilerinin sınırlandırılması; parlamento yetkilerinin ise, genişletilmesi yönünde esaslı değişikliklerin yapılmasına yol açmıştır. 1909 değişiklikleri sonucu, Anayasanın birçok ilkesi değiştirilmiş ve anayasa tekniği açısından eskisinden çok üstün bir Anayasa oluşturulmuştur. Kanun yine padişahın onayıyla kabul edilse de, artık yasama işlevinin hareket noktası büyük ölçüde parlamentonun eline geçmiştir. Bu değişikliklerle vergilerin kanunîliği ilkesinin “temsilsiz vergi olmaz” boyutu gerçek anlamını kazanmaya başlamıştır. 1876 Anayasası’nda verginin kanunla alınacağı ilkesini belirleyen madde 1909 Anayasası’nda da aynen korunmuştur⁷⁰. Tek fark, uygulanabilirliğinin artmasıdır.

⁶⁸ Kumrulu, s. 149; Güneş, s. 83, Uluatam/Methibay, s. 25; Gözler, s. 16; Tanör, s. 161.

⁶⁹ Güneş, s. 84.

⁷⁰ Gözler, s. 19-22; Kapani, s. 104, 105; Tanör, s. 192-194; Çağan, Vergilendirme, s. 38; Güneş, s. 84.

C. Cumhuriyet Döneminde Vergilerin Kanunîliği İlkesi

1921 Anayasası'nda vergilerin kanunîliği ilkesine yer verilmemekle beraber⁷¹, 1924 Anayasası'yla bu ilke açıkça benimsenmiştir. Vergilerin kanunîliği ilkesinin, gerçek anlamda ilk kez ülkemizde 1924 Anayasası'nda yer aldığını söyleyebiliriz. 1924 Anayasası'nın 85'inci maddesinin 1'inci fıkrasıyla vergilerin ancak kanunla salınıp alınabileceği belirtilirken, 2'inci fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin, kanunları çıkıncaya kadar, tahsiline izin verilmiştir. Bu yüzden 1924 Anayasası döneminde kanunîlik ilkesine aykırı sayılabilecek çok sayıda kanun çıkarılmıştır. Ancak 1924 Anayasası kanunların anayasaya aykırılığını denetleyecek bir organ öngörmediğinden, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğu da yargı denetimi dışında kalıyordu. Bu durumu Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyete geçiş döneminin bir gereği olarak değerlendirmek gerekir⁷².

1961 Anayasası'nın 61'inci maddesinin 2'inci fıkrasıyla “vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur” hükmü getirilmiştir. Anılan madde Anayasanın “Temel Haklar ve Ödevler” ile ilgili ikinci kısmının “Siyasî Haklar ve Ödevler” bölümünde yer almıştır. Ayrıca vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler konusunda “Kanun Hükmünde Kararname” çıkarılması da söz konusu değildir. 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesine, 1971 yılında 1488 sayılı Kanunla yapılan Anayasa değişikliğiyle ek bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme ile vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu'na belli şartlara ve sınırlamalara bağlı olarak yetki verilmiştir. 1961 Anayasası'na eklenen bu düzenlemenin gerekçesinde, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin iktisadî hayatın ve Kalkınma Plânı'nın gereklerine göre değişiklik yapma yetkisi olduğu belirtilmiştir⁷³. Ayrıca, 1961 Anayasası'nda kanunîlik ilkesi, anayasa mahkemesinin kurulmasıyla bir denetim mekanizmasına da kavuşmuştur⁷⁴.

⁷¹ 1921 Anayasası 23 maddeden oluşan kısa bir anayasadır ve içinde vergiyle ilgili hiçbir hüküm yer almamıştır (Uluatam/Methibay, s. 27).

⁷² Kumrulu, s. 150; Uluatam/Methibay, s. 28; Çağan, Vergilendirme, s. 51.

⁷³ Çağan, Demokratik, s. 121; Yürekli, s. 3; Tosuner/Öz, s. 29.

⁷⁴ Gözler, s. 40.

1982 Anayasası'yla da vergilerin kanunîliği ilkesi benimsenmiş ve 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında şu hüküm yer almıştır: "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır". Görüldüğü üzere bu düzenleme, 1961 Anayasası'ndaki düzenlemeyle, bazı küçük farklılıklar dışında, birbirine benzemektedir. 1961 Anayasası'ndan farklı olarak 1982 Anayasası'nda vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerinin yine kanunla değiştirileceği veya kaldırılacağı açık bir hükümle düzenlenmiştir. 1961 Anayasası'nda olduğu gibi 1982 Anayasası'nda da, belli şartlara ve sınırlamalara bağlı olarak, vergilendirme alanında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında da, bu ilkenin bir istisnası düzenlenmiştir: "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir"⁷⁵.

SONUÇ

Vergilerin kanunîliği ilkesi, incelediğimiz üzere demokratik mücadelelerin sonucu olarak uzun bir tarihî süreç içinde bugünkü anayasal yerini almıştır. Zaman içinde kabul edilen belgeler, bildirimler ve anayasalarla, vergilerde keyfilik, adaletsizlik önlenmeye başlanmıştır. Herhangi bir verginin alınabilmesi için öncelikle kanuna dayalı olması gerektiği, yani kanunsuz vergi olmaz ilkesi ve temsilsiz vergi olmaz ilkesi, vergi hukukundaki tarihî gelişim sürecine paralel olarak anayasalarda düzenlenmeye başlamıştır. Günümüz anayasalarında tam anlamıyla yerini alan bu ilkenin uygulamadaki durumu ise, ayrı bir çalışma konusudur.

Tarihî gelişim sürecini incelediğimiz vergilerin kanunîliği ilkesi günümüzdeki anlamıyla, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usûllere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması demektir.

⁷⁵ Cumhuriyet döneminde vergilerin kanunîliği ilkesiyle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Çağan**, Vergilendirme s. 30 vd.; **Çağan**, Demokratik, s. 121 vd.; **Karakoç**, Anayasal, s. 1264-1280; **Karakoç**, Uygunluk, 249 vd.; **Kaneti**, s. 34 vd.; **Kumrulu**, s. 151 vd.; **Gerek/Aydın**, s. 134 vd.; **Saban**, s. 50 vd.; **Yürekli**, s. 281 vd.; **Yılmaz**, s. 194 vd.; **Uçar**, s. 114 vd.; **Oflaz**, s. 270 vd.; **Ayaz**, s. 60 vd.

Vergilerin kanunîliği ilkesi kapsamında kanun koyucunun yalnız malî yükümlülüğün konusunu belirlemekle yetinmesi ve geri kalan unsurların idare tarafından tüzük veya benzeri hukukî metinlerle düzenlenmesi mümkün değildir. Çünkü, malî yükümler mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yükümlünün buna benzer bütün teknik yönleriyle kanunda çerçevelenmiş olması gerekir.

Tek partinin iktidarda olduğu dönemlerde, bu parti meclis çoğunluğu da kullanılmak suretiyle vergi kanunları birer “genel tebliğ” hızı ve rahatlığı ile kabul edilmektedir. Bu durumda, verginin kanunîliği ilkesi, beklenen ve hedeflenen hukuksal güvenceleri sağlamaktan uzaktır. Bu ilkenin değerini koruyabilmesi ancak, kanunların Anayasa’ya uygunluğunun yargısal denetimini yapan Anayasa Mahkemesi’nin çok etkin çalışması ile mümkün olur.

Hukuk devletinin varlığında önemli bir yere sahip olan kanunîlik ilkesi, kişi karşısında üstünlüğe sahip olan Devletin, bu yönüyle kişilerin temel hak ve özgürlüklerine kolayca müdahale etmesini de önlemektedir. Demokratik bir toplumda, düzenlemelerin daha hızlı yapılması, ekonomik değişime ayak uydurulması için vergilendirme yetkisinin yürütme organına devredilmesi gerekse bile, bu yetki devrinin sınırları ve şartları Anayasa’da çizilmiş olmalıdır. Ayrıca bu yetki devri kanunîlik ilkesine aykırı bir şekilde olmamalı ve yasama ile yürütme organı arasında bir denge sağlanmalıdır. Takdirî uygulamaların ve keyfiliğin olduğu bir vergi sisteminde kişilerin temel hak ve özgürlükleri yok olma tehlikesiyle karşı karşıya kalabilir. Bu yüzden kanunîlik ilkesinden vazgeçilmemesi ve etkin bir şekilde işletilmesi gerekmektedir.

Bir hukuk devletinde olması gereken asıl şey, kanunîlik ilkesinin vergi mevzuatında yer alması kadar, bu ilkenin uygulamada göz ardı edilmemesi ve herkesin bu ilkeye uygun olarak vergi ilişkisini sürdürmesidir. Çünkü önemli olan, sırf bir vergi kanununun var olması değil, var olan kanunun doğru uygulanmasıdır. Bu sayede tarihsel süreçte verilen uzun mücadeleler sonucunda kazanılan bu haklar kâğıt üzerinde kalmamış olur.

Kaynakça

- Akgündüz**, Ahmet; Eski Anayasa Hukukumuz ve İslâm Anayasası, 2. Bası, İstanbul 1989.
- Ayaz**, Garip; “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 181, Eylül-1996, s. 60-68).
- Aydın**, M. Âkif; Türk Hukuk Tarihi, 9. Baskı, İstanbul 2012.
- Balta**, Tahsin Bekir; İdare Hukuku I, Genel Konular, Ankara 1972.
- Barkan**, Ömer Lütfi; “Türkiye’de Sultanların Teşrii Sıfat ve Selâhiyetleri ve Kanunnameler”, (İHFM, İstanbul 1945, C. 12, S. 2/3, s. 713-733).
- Candan**, Nesrin; “İbni Haldun’un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı”, (Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, C.14, S. 2, Manisa 2007, s. 235-245).
- Cin**, Halil/**Akgündüz**, Ahmed; Türk Hukuk Tarihi 1. Cilt Kamu Hukuku, 3. Baskı, İstanbul 1995.
- Çağan**, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, (AÜHFD, C. 37, S. 1-4, 1980, s. 129-151), (Demokratik).
- Çağan**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, (Vergilendirme).
- Devellioğlu**, Ferit; Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat, Ankara 1962.
- Ekinci**, Ekrem Buğra; Osmanlı Hukuku Adalet ve Mülk, İstanbul 2008.
- En-Nebhan**, Muhammed Faruk; İslam Anayasa ve İdare Hukukunun Genel Esasları, (çev. Servet Armağan), İstanbul 1980.
- Gerek**, Şahnaz/**Aydın**, Ali Rıza; Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara 2005.
- Gökbunar**, Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, (Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, S. 4, 1998, s. 1-23).
- Gözler**, Kemal; Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 11. Baskı, Bursa 2011.
- Güneş**, Gülsen; Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, İstanbul 2008.
- İbni Haldun**; Mukaddime 1, (Çev. Turan Dursun, Onur Yayınları), <http://www.google.com.tr/friendfeed-media.com>, E. T. 11/12/2014.

- İnalçık**, Halil; “Osmanlı Hukukuna Giriş, Örfi-Sultani Hukuk ve Fatih’in Kanunları”, (ASBFD, C. XIII, S. 2, S. 102-126, Ankara 1985).
- İnalçık**, Halil; “Sened-i İttifak ve Gülhane Hatt-ı Hümayunu”, (Belleten, C. XXXVIII, S. 112, 1962, 604-636), (Sened-i İttifak).
- Kaneti**, Selim; Vergi Hukuku, İstanbul 1986.
- Kapani**, Münci; Kamu Hürriyetleri, 7. Bası, Ankara 2013.
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, (Anayasa Yargısı Dergisi, C. 13, 1996, s. 249-373), (Uygunluk).
- Karakoç**, Yusuf; “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Prof. Dr. Polat Soyer’e Armağan, C. II, Özel Sayı, 2013, s. 1259-1308), (Anayasal).
- Karaman**, Hayreddin; Mukayeseli İslam Hukuku, C. 1, 5. Baskı, İstanbul 2009.
- Kazıcı**, Ziya; Osmanlılarda Vergi Sistemi, İstanbul 1977.
- Kazıcı**, Ziya; “Osmanlılarda Örfî Vergiler Ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfî Hukuk”, (Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, S. 4, 1986, s. 286-310), (Örfî).
- Kumrulu**, Ahmet; “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, (AÜHFD, C. 36, S. 1-4, 1981, s. 147-162).
- Laufenburger**, Henry; Vergiler ve Tarihi, Çev. Ragıp Hanyal, Ankara 1964.
- Magna Carta**, <http://www.bl.uk/magna-carta>, (E. T. 11/12/2014).
- Magna Carta Libertatum**, <http://gizliilimler.tr.gg/Magna-Carta-Libertatum--k1-B.ue.y.ue.k--Oe-zg.ue.rl.ue.kler-S.oe.zle%26%23351%3Bmesi-k2-.htm>, (E. T. 11/12/2014).
- Oflaz**, Mehmet; “Hukuk Devletin Bir Gereği Olarak Kanunîlik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukukunda İfade Ettiği Anlam”, (Yaklaşım, S. 151, Y. 13, Temmuz-2005, s. 270-272).
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 23. Bası, Ankara 2014.
- Öz**, Ersan; Vergilendirmede Kanunîlik ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2004.

- Özbudun**, Ergun; Türkiye’de Sosyal Değişme ve Siyasal Katılma, Ankara 1975.
- Özçelik**, Selçuk; “Sened-i İttifak”, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. XXIV, S. 1-4, 1958, s. 1-12).
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 5. Bası, İstanbul 2009.
- Sarıtaş**, Duygu Özer; Cumhuriyet Dönemi Roma Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık 2010, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, E. T. 11/12/2014.
- Sıddıki**, S. A.; İslam Devletinde Mali Yapı, (çev. Rasim Özdenören), 2. Bası, İstanbul 1980.
- Somer**, Pervin; “Roma Hukuku’nda Vergilendirme”, (Prof. Dr. Ergun Öner’e Armağan, Alkım, İstanbul 2003, s. 697-716).
- Tanilli**, Server; Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş, İstanbul 1981.
- Tanör**, Bülent; Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri, 17. Baskı, İstanbul 2008.
- TDV İslâm Ansiklopedisi**, (<http://www.tdvia.org/dia/ayrmetin.php?idno=d040417>, E.T. 05/01/2015).
- Teziç**, Erdoğan; Türkiye’de 1961 Anayasası’na Göre Kanun Kavramı, İstanbul 1972.
- Tosuner**, Mehmet/Öz, Ersan; “Vergilendirmede Kanunîlik İlkesinin Uluslararası Konumu”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 272, Y. 23, Nisan-2004, s. 23-30).
- Tuğ**, Salih; İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı, İstanbul 1984.
- Uçar**, Serkan; “Verginin Kanunîliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 318, Y. 27, Şubat-2008, s. 114-119).
- Uluatam**, Özhan/Methibay, Yaşar; Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara 2000.
- Üçok**, Coşkun/Mumcu, Ahmet/Bozkurt, Gülnihal; Türk Hukuk Tarihi, 12. Bası, Ankara 2007.
- Velay**, A. Du; Türkiye Maliye Tarihi, Ankara 1980.

Yeniçeri, Celal; İslam'da Devlet Bütçesi, İstanbul 1984.

Yılmaz, Güneş; "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Deđerlendirilmesi", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 177, Haziran-2003, s. 194-206).

Yücekök, Ahmet N.; Siyaset Sosyolojisi Açısından Türkiye'de Parlamantonun Evrimi, Ankara 1983.

Yürekli, Sabahattin; "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", (Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu'na Armağan, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, C. 1, S. 2, Aralık-1997, s. 281-292).