

VERGİ VE BENZERİ DİĞER KAMU GELİRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Doç. Dr. Selâhattin TUNCER

Giriş:

Vergi ve vergiye benzer diğer kamu gelirleri arasındaki ortak nitelikler ve ayrılmalar, diğer bir deyimle bu iki kategori gelir arasındaki ilişkilerin incelenmesi teorik ve pratik açıdan büyük önem taşımaktadır.

Bugün bazı maliye ders kitaplarında vergi, resim, harç, şerefiye ve parafiskal gelirler kısaca tarif edilmekte; bunlar arasındaki benzer noktalar ve farklar belirtilmektedir. Böylece vergi ve benzeri diğer kamu gelirlerinin özellikleri teorik açıdan ilgi çekici bir inceleme konusu olmaktadır.

Mes'elenin pratik önemi Anayasamızın 61 nci maddesinin ikinci fıkrasının koyduğu «Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur hükmü ile önemli hale gelmiştir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler içine neler girmektedir? İşte bu ve buna benzer soruların cevabı, vergi hukuku açısından bazı noktaların belirtilmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu etüdümüzde vergi ve benzeri diğer kamu gelirleri arasındaki çeşitli ilişkiler, teorik ve pratik açıdan incelenecek ve bazı özelliklere değinilecektir.

I — VERGİ ve BENZERİ MÜKELLEFİYETLERİN TASNİFİ ve BAŞLICA ÖZELLİKLERİ:

Meseleye önce vergi ve benzeri diğer kamu gelirlerinin ayrımı ile başlamak yerinde olacaktır. Ancak burada kamu gelirlerinin geniş ve sistematik bir tasnifini yapacak değiliz. İnceleme konumuzun aydınlanması bakımından mali yüklerin maliye ilmi açısından ve pratik düşüncelerle ne şekilde sıralanabileceğini inceleyeceğiz. Buna göre vergi ve benzeri kamu gelirleri, sade bir şekilde:

- 1) Vergi
- 2) Resim
- 3) Şerefiye
- 4) Harç
- 5) Aidat
- 6) Parafiskal gelirler

olmak üzere altı guruba ayırabiliriz. Şimdi bu altı grup gelirleri kısaca inceleyip, aralarındaki benzerlik ve farkları belirteceğiz.

Hemen işaret edelim ki, diğer dillerde olduğu gibi, Türkçede de, resim, şerefiye ve harç arasında bazı benzerlik ve farklar mevcut olduğu halde bunlar çoğu zaman birbirine karıştırılmakta, bazan eşit anlamda kullanılmaktadır. Halbuki gerek teorik ve gerekse uygulama açısından bu kavramların birbirlerinden seçik şekilde ayırma zorunluğu vardır.

1) Vergi Kavramı:

Burada verginin mahiyeti, esasları, tarifi, özellikleri gibi maliye teorisinde ve ders kitaplarında uzun uzadıya incelenen klâsik mes'elelerin açıklanmasına girecek değiliz. Ancak vergiyi bir bütün olarak kısaca özetlemekte fayda görüyoruz.

Bu kavram İngilizce'de «Tax» Fransızca'da «Impôt» ve Almanca'da «Steuer» kelimeleri ile ifade olunmaktadır. Bilindiği gibi vergi, kamusal ihtiyaçları karşılamak ve milli dayanışmayı sağlamak gayesiyle devletin egemenlik hakkına dayanarak ve karşılığında fertlere belirli ve direkt bir fayda sağlamaksızın fertlerden ve kurumlardan kanunla aldığı değerler, şeklinde tanımlanabilir.

Bu tarifteki başlıca özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

a) Vergi *Kamusal ihtiyaçları karşılamak* yanî kamu hizmetlerinin görülmesini sağlamak için alınan paralardır.

b) Vergi belirli bir hizmet karşılığı alınmamakta ve bu bakımdan alınan para ile sağlanan hizmet arasında direkt bir ilişki bulunmamaktadır.

c) Vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak toplanmakta ve bu bakımdan *cebire* dayanmaktadır.

Ve nihayet diğer önemli bir özellik de,

d) Verginin *kanunla alınması* ve kanunsuz vergi olmamasıdır.

2) *Resim*:

Vergiden sonra vergiye benzer ikinci kamu gelir çeşidi resimlerdir. Genellikle *resim*, belirli bir hizmetin veya işin yapılması için yetkili makamdan alınan müsaade karşılığı ödenen bir meblağdır.

Resim olarak İngilizce'de «duty» Fransızca'da «Droit» ve Almanca'da «Abgabe» kelimeleri mevcuttur. ⁽¹⁾.

Prof. Nihad Sayâr resim kelimesinin değişik anlamlarda kullanıldığını belirtmekte ve bazı hallerde bu kelimenin harç, bazı hallerde vergi anlamına geldiğini kaydetmektedir.

Resim terimi bugün eskisinden farklı bir anlamda kullanılmaktadır. Örneğin resim eskiden vasıtalı vergiler (Gümrük resmi gibi) karşılığında kullanılırken bugün bu anlamdaki yerini vergiye terketmiştir. (Gümrük Vergisi, Damga Vergisi gibi) ⁽²⁾.

Prof. Dr. Akif Erginay resim hakkında şu ilgi çekici açıklamaları yapmaktadır.

Harçlara benzeyen diğer bir gelir nev'ide resimdir. Harçta bir nevi hizmet karşılığı bahis konusu olduğu halde, resimde kamu teşekküllerinin belli bir iş yapmağa yetki vermesi bahis konusudur. Meselâ sinema ve tiyatro bilet bedelleri üzerinden alınan Tayyare resmi, İlân ve Reklâm Resmi, Sefineler Resmi gibi resimler, daha çok bu işlerin yapılmasına izin verilmesinin bir karşılığıdır; yoksa belirli bir hizmet görülme hali yoktur.

Bunun gibi Damga Resmi, Trafik Resmi ve Hayvan Sağlık Zabıta Resminde de bu ölçülerin, yer aldığı söylenebilir. Bütün bunlara rağmen harçları resimlerden ayıran ölçülerin her zaman kesin

(1) Resim kelimesinin çoğulu «rüsüm»dur. Bu çoğul kelime bir daha çoğul hale getirilerek «rüsumat» olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu ve kısmen Cumhuriyet devrinde de gümrük resimlerini tarh ve tahsil eden Gümrük İdarelerine verilen bir isimdir.

(2) Bu açıklamalar için bak. Prof. Dr. Nihad SAYAR; **Amme Maliyesi C. I.** (Üçüncü baskı) İstanbul, 1966 S. 240-242.

ve belirli olduğu söylenemez. Meselâ trafik resminin mahiyetleri bakımından birbirlerinden ayırmak kolay değildir. (3)

Bugün resimler yavaş yavaş vergi haline gelmekte ve devlet bütçelerindeki yerlerini il Özel İdareleri ve Belediyeler bütçelerine bırakmaktadır. Örneğin 23.5.1928 tarih ve 1324 sayılı *Damga Resmî Kanununun* ile 28.5.1934 tarih ve 2459 sayılı *Tayyare Resmî Hakkında Kanun* kaldırılmış bunun yerine 11.7.1964 tarih ve 488 sayılı *Damga Vergisi Kanunu* konulmuştur. Her iki kanunda konu, matrah ve mükellefiyet birbirinin aynı olduğu halde 1324 sayılı kanunda *resim*; 488 sayılı kanunda *vergi* adını almıştır.

3) Şerefiye veya değerlendirme resmi:

Şerefiye veya yeni deyimle değerlendirme resmi vergiler ile harçlar arasında yer alan malî bir mükellefiyet şeklidir.

Şerefiye Kavramını İngilizler «Batterment tax» Amerikalılar «Special assessment» Fransızca'da «Contribution» ve Almanca'da «Anliegerbeitrag» kelimeleri ile ifade ederler (4).

Şerefiye, kamu tüzel kişileri tarafından yapılmış bayındırlık işlerinden dolayı, değerleri artan mülklerin sahiplerinden, bu işin maliyetine iştirak için alınan mecburi bir mükellefiyet ve paydır.

Örnek olarak bir kasaba genişlemiş ve büyümüş; kırları da içine almıştır. Bunun yanı sıra bu bölgeye yollar ve kanalizasyon yapılmış; gaz, su, elektrik ve telefon verilmiştir. Bu yeni bölge saydığımız araç ve tesislerle şehrin merkezine bağlanmıştır. Faydalananların hiç bir gayretleri karşılığı olmadan kazandıkları bu değer artışı, yaptığı bayındırlık hizmetleri ile bu zenginleşmeyi yaratan topluma dönmelidir. İşte şerefiyenin dayandığı temel fikir ve felsefe budur.

Fertilere sağlanan özel bir hizmet ve menfaat karşılığı alınmak bakımından şerefiye vergiden ayrılmaktadır. Çünkü vergi genel bir mükellefiyettir; ve fertilere sağlanan ani ve özel bir karşılık yoktur.

(3) Prof. Dr. Akif ERGİNAY: Maliye ve Vergi Hukuku Dersleri, I. kitap, Ankara 1964, S. 12-13 ve m.

(4) Doç. Dr. Selâhattin TUNCER: Şerefiye (Değerlendirme Resmi) Üzerinde Bir Deneme, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, C. II, Yıl: 1966, Sayı: I, S. 15-34.

Şerefiye de ise fertlere, mülklerinin değer artışı şeklinde özel bir menfaat sağlanmış olmaktadır. Ancak fertlere sağlanan özel bir hizmet ve menfaat karşılığı alınmak bakımından harçlar şerefiye birbirine yaklaşmaktadır. Sırf teorik bakımdan şerefiye tahsis prensibine uygun bir resim (causalabgabe) olmaktadır. Hattâ sırf bu niteliği yüzünden, bazı maliyeciler şerefiyeleri de bir nevi harç saymak istemişlerdir. Mecburi kamusal bir mükellefiyet olması ve kanuna dayanması şerefiye ile harçlar arasında birleştirici bir nitelik olmaktadır.

İngiltere ve Amerika gibi ülkelerde şehir ve kasabaların sistemli ve hızlı imarında şerefiyenin büyük rolü olmuştur. Bu kamu geliri Batı Avrupa'da özellikle Fransa'da ve bizde gereği şekilde kullanılamamıştır.

1961 Anayasamızın 61 nci maddesinde vergi, resim ve harç deyimi yanında şerefiye ayrıca zikredilmemiştir? Bu itibarla şerefiyeyi harca benzer bir kamu geliri olarak, «benzer mali yükümler» grubuna koymak gerekecektir.

4) Harç:

Belirli bir hizmet karşılığı olarak ve cebre dayanılarak tahsil olunan paralardır. Harç karşılığı olarak İngilizce'de «Fee» Fransızca'da «Taxe» ve Almanca'da «Gebühr» kelimeleri kullanılmaktadır?

Tıpkı resimde olduğu gibi, harç da çeşitli anlamlarda kullanılmaktadır. Ancak harçta mükellefler devlete, kendilerine yapılan *belli bir hizmet veya sağlanan bir menfaat ve imtiyaz karşılığı olarak bir para öderler*. Bir hizmet karşılığı olarak alınan harçlara misâl olarak mahkeme ve pasaport harçlarını gösterebiliriz.

Özel bir menfaat veya imtiyaz karşılığı olan harçlara misâl olarak ihtira beratı veya alâmeti farika, marka ve patent veya pasaport verilirken alınan paraları göstermek mümkündür. Bu gibi hallerde, harç devlete, sağlanan bir icaz mukabili verilir. Bu bakımdan harç vergiden ayrılır. Çünkü, vergide belirli bir karşılık bahis konu olmadığı ve mükellef mali gücüne göre ödemede bulunduğu halde, harçta böyle bir karşılık vardır ve prensip itibarıyla yapılan ödeme ile sağlanan karşılık arasında bir ilişki kurulur. Gerçi vergide olsun, harçta olsun hizmetin devlet tarafından görülmesi kamu yararınadır. Fakat harçta ferde sağlanan

menfaat ölçülebilir ve anidir ve fertten alınan para bununla ilgilidir. Aradaki bağlantı kalkarsa harç vergi niteliğini alır.

Harçta hizmet bedelinin tamamı, bazan bir kısmı mükellefe ödetilir. Aslında kamu hizmeti devletçe sağlanır (meselâ mahkemeler) ancak bundan yararlananlar giderlerin bir kısmına katılırlar.

Prof. Dr. Nihad Sayâr harcı, «sınai ve ticari bir karakter taşıyan âmme hizmetlerinden faydalananların, bu hizmetler karşılığı olarak ödedikleri paralar» şeklinde tarif etmektedir. Bundan sonra yazar harçları:

- 1) İdari harçlar
- 2) Vergiye benzer harçlar

şeklinde ikiye ayırmaktadır. İdari harçlar vergiden farklı olarak kamu idareleri tarafından belli ise Fransız mali literatüründe işlenmiş yeni bir harç çeşidi olup «parafiscalite» tekabül etmektedir. Biz bu gelir çeşidini harçtan tamamen ayırıp «vergi benzeri gelir» olarak ayrıca inceleyeceğiz. ⁽⁵⁾

Teoride ve tatbikatta görülen genel eğilim, harçların gittikçe vergi şeklini alması ve örneklerin yavaş yavaş azalmasıdır. Bura da kendi vergi hukukumuzdan bir örneği vermek istiyoruz.

29.2.1952 tarih ve 5887 sayılı *Harçlar Kanunu*'nun 60 ncı maddesi tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçları düzenlemekte iken yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine 18.2.1963 tarih ve 198 sayılı *Emlâk Alım Vergisi* konulmuştur. Böylece 5887 sayılı kanunda harç adını taşıyan mükellefiyet, tarifi ve konusu değişmedi halde, 198 sayılı kanunda *Emlâk Alım Vergisi* adını almış bulunmaktadır.

5) *Aidat*:

Aidat kelimesi de çeşitli anlamlarda kullanılmakta bazan bir kamu gelir niteliği almaktadır.

a Genel olarak aidat, özel kuruluşlara ve cemiyetlere katılmak için ödenen bir paradır. Bu hali ile aidat bir kamu gelir çeşidi olmamaktadır. Nitekim bu anlamda aidat *Türk Hukuk Lugatında* şu şekilde tarif ve izah olunmaktadır:

(5) Prof. Dr. Nihad SAYÂR: Adı geçen eser, S. 243(244).

Bir cemiyette işlerin yürütülmesi için bir def'a da veya belli zamanlarda azaları tarafından verilen paradır. Medeni Kanun bu kavramı «iştirak hissesi» terimi ile anlatır. (Bak. Cemiyetler Kanunu Md. 2; M. K. Md. 63 ve 64)

b) Bazan aidat, harca veya parafiskaliteye benzer bir kamu gelir çeşidi olarak kullanılmaktadır. Bu anlamdaki aidat İngilizce'de «Special assessment», Fransızca'da «Redevance» veya «Cotisation» ve Almanca'da «Beitrag» şeklinde ifade edilmektedir. Meselâ Baro, Ticaret ve Sanayi Odaları gibi mesleki teşekküllere ödemesi mecburi paralar aslında aidattır. Ve bu bakımdan aidat bu nevi harç veya vergi benzeri gelir niteliğindedir.

6) Parafiskalite veya vergi benzeri gelirler:

Genel olarak «parafiscalite» diye Fransızca'dan dilimize giren ve yerleşen malî terimin karşılığı olarak Prof. Dr. Nihad Sayâr «vergiye benzer harçlar» (Taxes parafiscales) İ. Hakkı Ülkmen «Vergi benzeri gelir» ve Doç. Dr. Halil Nadaroğlu doğrudan doğruya «parafiskalite» deyimini kullanmaktadır. (6) Bizce parafiskaliteyi «vergi benzeri gelir» olarak nitelemek yerinde olacaktır.

Vergi, resim, harç ve şerefiyeler çok eski kamu gelir çeşitleri olduğu halde, parafiskal gelirler nisbeten yeni bir kamu gelir çeşididir. Doğuş sebebi kamu hizmetlerinin gelişmesi ve genişlemesi ve devlet müdahaleciliğinin gittikçe artmasıdır.

Fransız yazarlarından J. C. Merrgot parafiskaliteyi «iktisadi ve sosyal müdahalecilik rejiminde, belirli maksatlara sarfedilmek, iktisadi kamu kuruluşları, mesleki teşekküller ve sosyal yardım teşekkülleri hesabına ya bizzat adı geçen kuruluşlar veya devletin malî idareleri tarafından re'sen tahsil ettikleri bütçe dışı gelirler bularak vergilendirme tekniği» şeklinde tarif etmektedir. (7).

Bu tarife göre parafiskal gelirlerin başlıca teorik özelliklerini şu şekilde özetleyebiliriz:

(6) Türkçe'de parafiskalite hakkındaki yayın pek zengin sayılamaz. Başlıcaları şu şekilde sıralanabilir. Prof. Dr. Nihad SAYAR: **Amme Maliyesi**, C. I. (üçüncü baskı) İstanbul 1966, S. 242-246 Doç. Dr. Halil NADAROĞLU: **Teoride ve Pratikte Parafiskalite**, Maliye Enstitüsü konferansları yedinci seri - Yıl: 1961, S. 129-156. Prof. Dr. H. LANFERBUGER: **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, (Çeviren: İ. H. ÜLKEMEN) Ankara, 1967, S. 131 ve m.

a) M. Duverger'in de haklı olarak belirttiği gibi, parafikalite henüz *tam açıklığa kavuşmamış* (buğulu) bir kavramdır.

b) Vergi benzeri gelir, kamu kuruluşu niteliğindeki bir ekonomik sosyal ve mesleki teşekkülün yaptıkları hizmetler karşılığında, bu hizmetlerden dolayı veya dolaysız şekilde yararlanan kimselerden aldığı *mecburi* değerlerdir.

c) Parafiskal gelirlerin vergiye benzerliği *mecburilik* karakterinden; harç ile olan ilişkisi ise bir karşılığı (hizmet bedeli şeklinde) bulunmasından doğmaktadır.

d) Vergi, resim ve harçlar devlet ve yetkiyi ondan alan diğer kamu tüzel kişileri tarafından toplandığı halde, parafiskal gelirler kamu idareleri dışındaki tüzel kişilerle ekonomik, sosyal ve mesleki teşekküller tarafından tahsil edilmektedir.

e) Parafiskal gelirlerin vergi resim ve harçtan ayrıldığı en önemli nokta, gelir çeşidinin devlet veya mahalli idareler bütçeleri içinde yer almayışıdır. Ancak bütçe dışı yapılan tahsilatın parafiskal gelir olabilmesi için, bunun belirli bir iktisadi ve sosyal gayeye tekabül etmesi gerekmektedir.

Parafiskal gelirlerin vergiye benzer yönü, vergi gibi cebre dayanması; vergiden ayrıldığı en önemli özelliği de devlet bütçesinde yer almamasıdır.

Türkiye'deki parafiskal gelirler özel bir etüd konusu yapılmamış, mahiyetleri aydınlatılmamıştır. Ancak bugün parafiskal gelirleri şöylece sıralamak mümkündür.

1. Mesleki Teşekkülere ödenen kaydiyeler ve aidatlar:

Özel kanunlarla kurulmuş olan ticaret, Sanayi ve Ziraat odalarına, Barolara, Etibba Odalarına kayıtlı belirli meslek mensuplarının ödedikleri kaydiye ücretleri, aidatlar *mesleki parafiskal gelirlerin örnekleridir*.

2. Sosyal Sigortalara ödenen prim ve ödenekler: Yine özel kanunla kurulan T. C. Emekli Sandığı ile Sosyal Sigortalar Kurumu'nun tahsil ettikleri primler de *Sosyal parafiskal gelirlerin örnekleridir*.

Bizde iktisadi parafiskal gelir örneği pek azdır.

(7) Doç. Dr. Halil NADAROĞLU: Adı geçen makale, S. 137.

Parafiskal gelirleri de Anayasa'nın 61 nci maddesindeki «... ve benzeri malî yükümler» arasına koymak lâzım gelecektir? Zira parafiskal gelirler resim ve harçtan ziyade vergiye yaklaşmaktadır.

II — VERGİ ve BENZERİ MÜKELLEFİYETLERİN ANAYASAYA UYGUNLUĞU MES'ELESİ:

Devlet kamu giderlerini karşılayabilmek için fertlerin ve kurumların gelir, servet ve işlemlerini çeşitli şekillerde vergilendirmek suretiyle milli gelirin bir kısmını özel kesimden kamu kesimine aktarır. Bu bakımdan vergi bir değer transferi şeklinde de nitelenebilir. Devlet ve dağıtılmış yetkiye göre diğer kamu tüzel kişilerinin vergi alırken bu alanda yüzyıllar boyunca yerleşmiş adalet ve nispet kurallarına uymaları, mükellefleri ağır, aşırı ve çifte mükellefiyet altında bulundurmamaları, milli üretimi bu bakımdan durgunluğa uğratmamaları gerekmektedir.

Bunun için vergi ve benzeri mükellefiyetlerin önce Anayasa'nın temel ilkelerine aykırı olmaması; sonra da vergi kanunlarında belirtilen konu, mükellefiyet, matrah, mükellef ve nisbete göre idarenin vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili hususundaki yetkilerinin belirli ve objektif kaidelere bağlanması ve iyi kullanılması gerekmektedir. İdarenin vergi alanındaki düzenleme yetkisinin kaynağı, başta Anayasa, sonra Vergi Usul Kanunu ve nihayet ilgili vergi kanunları olmaktadır. (8)

Anayasanın 61 nci maddesinde yer alan vergi görevinin üç temel prensibi vardır. Bir mükellefiyetin vergi niteliğinde olabilmesi için bu üç şartın aynı zamanda birarada bulunması gerekmektedir.

a) Verginin ana fonksiyonu, kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesini sağladığına göre, vergi dolaylı olarak kamu hizmetlerinin ifası için alınmaktadır. Nitekim Anayasanın 61 nci maddesinin ilk fıkrasında «*kamu giderlerini karşılamak üzere*» ibaresi de bu fikri teyid eder mahiyettedir.

b) Verginin, mükellefin *malî gücüne* veya *ödeme gücüne* uy-

(8) Bu konunun incelendiği şu mükemmel etüde bakınız. A. Naci EKŞİ-OĞLU: *Anayasamıza Göre Vergi Alanında İdarenin Düzenleme Yetkisi*, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Yıl: 1966, Sayı: 5, S, 2-5.

gun olması gerekmektedir. Bu prensip, vergi teorisinde, iktidar prensibi ve bunun gerçekleşmesi şeklinde uzun inceleme konusu olmuştur. Böylece herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödeyecektir. Malî güce uymayan veya ödeme gücü ile orantılı olmıyan vergi, temel prensipten mahrumdur; kaldırılması gerekir. Vasıtalı vergiler ve tüketim vergileri ödeme gücü ile ters orantılı olduğu için Anayasanın bu temel ilkesine aykırı olduğu pek alâ ileri sürülebilir.

c) Üçüncüsü *verginin kanuniliği* prensibi olup; vergi, resim, harç ve benzeri malî mükellefiyetlerin ancak kanunla konulabileceğini göstermektedir. Nitekim 61 nci maddenin ikinci fıkrası bu hususu açıkça belirtmiştir. Ancak verginin kanuna dayanması da yeterli olmayıp, bunun ayrıca *belirli olması* da gerekmektedir.

Kanunların Anayasa'ya uygun olması temel bir prensip olduğu için, vergi kanunlarının da bu nitelikte olması ve yukarki üç temel prensibe uymayan vergi kanunlarının Anayasa mahkemesince iptal edilebileceği bir gerçektir. Burada Türk Vergi Hukukuna kaynak olabilecek iki örneği bilhassa vermek istiyoruz.

1 — 29 Nisan 1330 tarihli *Çarşı ve Mahallat Bekçileri Hakkındaki Kanunun* 3 üncü maddesinin, bekçi ücretleriyle ilgili kısmı, Anayasamızın 61 nci ve 126 ncı maddelerine aykırı olduğundan iptâl edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 26.10.1965 Gün ve Esas No: 1965/25 Karar No: 965/57 sayılı kararın gerekçesinde «malî bir yüküm olan bekçi ücretlerinin konusunun, matrahının ve nisbetinin gösterilmesi veya hiç olmazsa en yüksek sınırını ve birde onunla kimlerin yükümlü tutulacaklarının gösterilmesi gerekirken kanunda sadece konu belirtilmiş ve böylece öteki hususlar idarenin takdirine bırakılmıştır. İdare, bu takdir hakkına dayanarak ihtiyacı genişletmek suretiyle çok yüksek bekçi ücretleri alabileceği gibi yükümlülere de kendisi belli edebilecek ve örneğin her ailenin bütün fertlerini bu yüküme tabi tutabilecek veya bazı kişileri bunun dışında bırakabilecektir. Bu çeşit bir uygulama, Anayasanın 61 nci maddesinin sözüne ve amacına uymaz. Anayasa koyucusu, malî yükümlerin kanunla konulmasını ve herkesin malî gücüne göre alınmasını emretmekte, bu ve benzeri keyfi uygulamaların önlenmesini hedef tutmuştur. Bu nedenle de söz konusu kanun hükmü, Anayasanın aynı maddesine aykırı bulunmaktadır. (9)

(9) Bak. Resmi Gazetenin 8 Aralık 1965 tarih ve 12271 sayılı nüshası, S. 2.

2 — 5237 sayılı *Belediye Gelirleri Kanununun* 21. maddesinin 3. fıkrasında yer alan «Bu levhalardan meclislerince düzenlenecek tarifeye göre yıllık bir resim alınır» hükmünü Anayasanın 61. Maddesine aykırı olduğundan iptaline Anayasa Mahkemesince Esas No: 965/4 Karar No: 66-16 sayılı kararıyle 29/3/1966 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir. Adı geçen kararın gerekçesinde şu hususlar yer almaktadır:

«Kanunun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir malî yükümlünün alınmasına izin vermesi kanunla konulmuş sayılması için yeter bir neden teşkil etmez. Malî yükümlerin; mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku tahsil usulleri, müeyyideleri, zaman aşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hattâ temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zaman aşımı genel ve müşterek hususlar halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yâni mükellef, matrah ve oran yönleri, her malî yükümlünün özelliğine göre değişmekte olduklarından bu düzenleme her birici için Kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana hatları başka bir deyimle çerçeveleri belirtilmeli ve bazılarını niteliklerine göre matrah ve oran için, bu mümkün olmazsa yükümlünün en yüksek sınırları tâyin olunmalıdır. Aksi halde, idareye keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur İdare bu yetkiye dayanarak, mükellefler arasında dilediği gibi ayrımlar yapabilecek ve çok ağır malî yükümler koyabilecektir. Bunun sosyal ve iktisadi düzen üzerindeki sakıncalı etkileri açıktır. Buna yer kalmamak için ilgili kanunlarda, yukarda işaret edilen unsurlar ön görülmelidir. Anayasa Koyucusu, malî yükümleri kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kastettiği şüphesizdir. Bu yapılmadıkça bir malî yükümlü kanunla konulmuş sayılmaz». ⁽¹⁰⁾

3 — 1942 yılında 4305 sayılı kanunla *Varlık Vergisi* adı ile konulan mükellefiyetin konusu, mükellefi, matrahı, tahsili hakkında sarih ve vergi tekniğine uygun hükümler vaz'olunmamış; müphem ve takdire geniş yer veren maddeler konmakla yetinilmiştir. O za-

(10) Bak. Resmî Gazetenin 12 Mayıs 1966 gün ve 12297 sayılı nüshası, S. 2.

man iptal müessesesi olmadığı için kanun bu hali ile uygulanmış ve büyük adaletsizliklere yol açmıştır.

III — VERGİ ve BENZERİ KAMU GELİRLERİNİ AYIRMA- DAKİ TEORİK ve PRATİK FAYDALAR:

Etüdümüzün I. kısmında vergi, resim, harç, şerefiye, aidat ve farafiskalite gibi 6 kategori gelir çeşidini kısaca tanımlayıp bunların belli başlı özelliklerini belirtmeye çalıştık. Böyle bir çabanın teorik ve pratik açılarından bazı faydalar sağlayacağı şüphesiz olmakla beraber, bunun pek kolay olmadığı da ortadadır.

1) Vergi, resim, harç, şerefiye ve farafiskal gelirler kavramları teoride birbirlerinden ayrılmaya çalışılmıştır. Ancak itiraf etmek lâzımdır ki bu ayırım çabaları yeni olduğu için tam bir başarıya ulaşmamış, yâni tam bir açıklık ve kesinlik kazanmamıştır. Maliyeciler bazı kavramlarda halâ anlaşamamışlardır.

Vergi, resim ve harçlar ilgili kanunlarda açıkça tarif edilmiştir. Ancak bu tanımlara yeterli sayılmaz. Bazan bir harç veya resmin vergi haline geldiği görüldüğü gibi, uygulamada vergi, resim ve harcın eşit anlamda kullanıldığı da bir gerçektir.

2) Anayasanın 61 nci maddesinde vergi, resim ve harcın ortak nitelikleri önce her üç mükellefiyet çeşidinin *kamu gelirleri arasında yer almasıdır*. Yani vergi, resim ve harçlar devletin genel giderlerini karşılamak için halkın ödediği bir paydır. İkincisinde, her üç gelir çeşidinin *mecburi* oluşu; fertlerin istekleri ile bundan vazgeçememeleridir. Meselâ bir ferdin vergi vermemek için çalışmaması veya tüketimde bulunmaması, harç ödememek için mahkemeye başvurmaması veya dış geziye gitmemesi her zaman için kabil değildir. Nihayet vergi resim ve harçların mecburi mükellefiyet olarak *kanuna dayanması* şarttır. Anayasanın bu prensiplerine uymayan mükellefiyet vergi niteliğinde değildir.

3) Anayasamızın 61 nci maddesinin 2 nci fıkrasında vergi, resim ve harç birbirinden sarih surette ayrıldığı halde aidat, şerefiye ve bilhassa parafiskal gelirler belirtilmemiş ve bu tip gelirler «benzeri malî yükümler» kategorisi içine alınmıştır. Bunların da vergi niteliğinde olduğunu etüdümüzde belirtmeye çalıştık.

4) Her vergi kanunu koyduğu mükellefiyetin vergi, harç ve resim mi olduğunu başlığında ve konusunda açıkça belirtmekte-

dir. Ancak tatbikatta resim ve harçların gittikçe vergiye dönüşmekte olduğu görülmekte; ve aralarında ince farklar bulunmasına rağmen ilmi alanda ve tatbikatta vergi, resim ve harç kelimeleri eşit anlamda kullanılmaktadır.

5) Parafiskalite yeni bir gelir çeşidi olarak doğmuş ve gelişmiş olmasına rağmen, bu kategori gelirlere hukuki bir çerçeve çizmek, mahiyetini belirtmek henüz mümkün olamamıştır. Bu alandaki çalışmalar memleketimizde henüz başlangıcında bulunmaktadır.