

**7 MALİ GÜCE GÖRE ÖDEME ANAYASAL İLKESİNİN VERGİ
BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE
UYGULANABİLİRLİĞİ***

*(THE FEASIBILITY OF CONSTITUTIONAL ABILITY TO PAY PRINCIPLE IN TERMS
OF TAX-LIKE FINANCIAL LIABILITIES)*

Uğur Yiğit
İlhami Öztürk*****

ÖZ

Mali güce göre ödeme ilkesi anayasal bir ilke olmakla birlikte vergiler için geçerli olan bu ilkenin vergi benzeri mali yükümlülükler için geçerli olup olmadığı hususu tartışmaya açıktır. Mali güce göre ödeme ilkesine yer veren Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'nın 73'üncü maddesinin lafzı bu ilkenin "vergiler" için geçerliliğini açık bir ifade ile hükme bağlarken "vergi benzeri mali yükümlülükler" bakımından bu ilkenin geçerliliği hususunu yoruma muhtaç bırakmıştır. Bu çalışma ile mali güce göre ödeme ilkesinin vergi benzeri mali yükümlülükler açısından uygulanabilirliği analiz edilmiş, vergi benzeri mali yükümlülük getiren düzenlemelerin tabi oldukları Anayasa Yargısı denetiminin kapsam ve sınırları irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ödeme Gücü İlkesi, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Anayasa Yargısı.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 26.10.2017 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 18.12.2017 tarihinde birinci hakem; 15.11.2017 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Doç. Dr., Hakim.

*** Dr. Öğr. Üyesi, Ufuk Üniversitesi MYO Yönetim ve Organizasyon Bölümü Başkanı, Sermaye Piyasası Kurulu (E) Üyesi.

ABSTRACT

Although the ability to pay principle is a constitutional principle in taxation, it is open to debate whether it is applicable to tax-like financial liabilities. According to Article 73 of the Constitution, which is about the principle of payment according to the financial power, it's clear that the provision of this principle is valid for 'taxes' but it is necessary to interpret the validity of this principle in terms of 'tax-like financial obligations'. In this study, the feasibility of the ability to pay principle for the tax-like financial obligations are analyzed. The scope and boundaries of the Constitutional Judicial review to which the tax-like financial liabilities are discussed.

Keywords: *Tax-like Financial Liabilities, The Ability to Pay Principle, Constitutional Jurisdiction.*

GİRİŞ

Anayasa ile "vergi", "resim", "harç", "benzeri mali yüküm" ve "ek mali yüküm" adları altında çeşitli mali yükümlülükler düzenlenmiştir. Her ne kadar söz konusu mali yükümlülüklerin tanımları anayasa ile yapılmamış olsa da bu mali yükümlülüklerin tabi kılındıkları bir takım ilkeler Anayasa ile düzenlenmiştir. Maliye disiplininde liberal devrimlerin bir ürünü olarak kendine yer edinmeyi başarmış olan "ödeme gücü ilkesi"nin vergiler için geçerliliği hususunda Anayasa'da yer alan düzenleme itibarıyla bir tereddüt söz konusu değilken aynı ilkenin vergi benzeri mali yükümlülüklerine uygulanabilirliği hususunda doktrinde farklı görüşler ileri sürülmektedir.

Bu çalışmada, vergiler için uygulanan mali güce göre ödeme ilkesinin vergi benzeri mali yükümlülüklerine uygulanabilirliğinin anayasal dayanakları tahlil edilecektir.

I. ANAYASA**A. Mali Güce Göre Ödeme**

Maliye teorisi açısından en eski ve ihtilâflı konulardan bir tanesi, mükelleflerin vergi katkılarının "adil" bir şekilde gerçekleştiriliyor olmasıdır. "Ödeme gücü ilkesi" olarak literatürde yerini bulan ilkeye göre;

mükellefler vergilerini öderken eşit fedakârlıkta bulunmalıdırlar¹. Malî güce göre vergilendirme sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir². Anayasası'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında verginin malî güce göre ödenmesi ilkesine yer verilmiştir. Ancak malî gücün tanımı yapılmamış, ölçüsü kesin çizgilerle belirlenmemiştir³.

Mükelleflerin yapacakları ödemelerin malî güçleri ile orantılı olması ilkesi, ilkçağlardan beri dile getirilmekte olan “yükün malî güce göre eşit dağılımı” düşüncesinin bir ürünüdür⁴. Malî güce göre vergileme, kişilerin ekonomik ve diğer durumları göz önünde bulundurularak vergilendirilmesidir⁵. Kişinin; kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki gelir kısmını ifade eden vergi ödeme gücü, vergi uygulaması bakımından gerekli olduğu kadar,

¹ John G. CULLIS, Philip R. JONES; (1992). Public Finance & Public Choice,: Analytical Perspectives, McGraw-Hill (UK), 11.

² Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; (2007), Vergi Hukuku, 14. Bası, Ankara, 52, Aykut TAVŞANCI (2005) “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:203, Ağustos, 147. Ersan ÖZ; (2004) Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi, 70.

³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., 52, Fazıl TEKİN; (1978) Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir, 23, Erdal SÖNMEZ, Garip AYZ; (1999), Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 52. ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 70, Birol TERLEMEZ, (2001) 1982 Anayasası'nda Vergileme İlkeleri, Yaklaşım, Sayı: 4, No: 2558, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042558.htm, Ömer İZGİ, Zafer GÖREN; (2002) 03.10.2001 Tarihli Değişiklikleri İle Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu, C.1, Madde 1-78, Ankara, 749; Garip AYZ; (1997) “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:191, 79.

⁴ Funda BAŞARAN; (2000) “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, Prof.Dr. Adnan TEZEL'e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayın No:600, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, İstanbul, 91. ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 69.

⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., 52, Şükrü KIZILOĞ, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ; (2006) Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 39, TAVŞANCI, a.g.m., 147, Billur Yaltı SOYDAN; “Vergi Adaleti Kavramında Soyutlan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 119, 112-113, SÖNMEZ/AYZ, a.g.e., 52, ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 70, TERLEMEZ, a.g.m., http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042558.htm

ulaşılması güç bir niteliğe de sahiptir⁶. İlke gereğince kanun koyucu, vergi sistemini bu ilkeye uygun olarak düzenleyecek ve kişilere malî güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir⁷.

“Malî Güç”, “ödeme gücü”nün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur⁸. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler⁹. Bu ilke, yasa koyucunun malî gücü fazla olanın az olana kıyasla daha fazla vergi ödemesini sağlayacak şekilde değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirilmesini öngörür¹⁰. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır¹¹.

“Malî Güç” Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır¹². Kamu maliyesi öğretisi ve uygulamasında malî gücün göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır¹³.

⁶ Abdurrahman AKDOĞAN; (2014). Kamu Maliyesi (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

⁷ Nami ÇAĞAN; (1998) Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi, Bahri Savcıya Armağan, Ankara, 220. (Naklen:ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 69)

⁸ SOYDAN, a.g.m., 111, N. Semih ÖZ; (2006) Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Elde Etme, Ankara, 66, ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 69-70.

⁹ SOYDAN, a.g.m., 111, ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 69-70, TERLEMEZ, a.g.m., http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042558.htm

¹⁰ SOYDAN, a.g.m., 110-114, ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 70, Tamer BUDAK; (2007) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, 308, Leyla ATEŞ; (2006)Vergilendirmede Eşitlik, İstanbul: Derin Yayınları, 93-94.)

¹¹ Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 tarih ve E.2013/41, K.2013/124 sayılı kararı. (R.G. Tarih-Sayı:28.12.2013-28865)

¹² SOYDAN, a.g.m., 110, ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 70, TAVŞANCI, a.g.m., 147.

¹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,a.g.e., 52-53, SOYDAN, a.g.m., 110, ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, 70, TAVŞANCI, a.g.m., 147, TERLEMEZ, a.g.m., http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042558.htm

Günümüzde hemen hemen bütün vergi sistemleri bu göstergeleri esas alarak düzenlenmiştir¹⁴.

Malî güce göre vergileme ilkesi uyarınca, malî güç arttıkça mükellefin ödeyeceği vergi yükü de artacaktır¹⁵. Bu durum, vergide eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısı ve aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansıması olarak algılanmaktadır¹⁶. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olur¹⁷.

B. Benzeri Mali Yükümlülükler

Devlet gelirleri arasında ilk sırada "vergiler" yer almaktadır¹⁸. Vergiler kamu giderlerini karşılamak üzere yükümlülerden hukuki zora

¹⁴ SÖNMEZ/AYAZ, a.g.e., 52, AKDOĞAN, a.g.e., 211.

¹⁵ AKDOĞAN, a.g.e., 211.

¹⁶ Gülsen GÜNEŞ; (1998) Verginin Yasallığı ilkesi, İstanbul, 99, TAVŞANCI, a.g.m., 147, SOYDAN, a.g.m., 103-107, SÖNMEZ/AYAZ, a.g.e., 52, AKDOĞAN, a.g.e., 211, Joachim LANG; Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, Funda Başaran (çev.), XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Anayasal Mali Düzen, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın N.12, 2000, 9. Yılmaz ALİEFENDİOĞLU; (1991) "Vergi ve Hukuk", Bilanço Dergisi, 3, Ankara, Kasım, 15.

¹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., 53, GÜNEŞ, a.g.e., 99, TAVŞANCI, a.g.m., 147), Artan oranlılık ve edim gücü ilkesi sosyal devlet ilkesinden çıkar, bkz., Salih ŞANVER; (1982) "Vergi Ödevi, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler", Uluslararası Seminer, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi, İstanbul, 5-6-7 Şubat, 399-400, Selim KANETİ; (1987) Vergi Hukuku, 2.Bası, İstanbul, 33., SOYDAN, a.g.m., 109, SÖNMEZ/AYAZ, a.g.e., 52, AKDOĞAN, a.g.e., 211, Ömer Faruk BATIREL; (2000) "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", Vergi Dünyası Dergisi, 230, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2739>, (Erişim Tarihi: 06/10/2017)

¹⁸ John. L. MIKESELL; (2007). Fiscal Administration: Analysis and Applications in the Public Sector (7.Baskı), Belmont: Thomson Wadsworth, 292-294; David N. HYMAN; (2011). Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy (10. Baskı). Canada: South-Western, Cengage Learning, 506; Meşhure KOLÇAK; (1994). Türk Vergi Sistemi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları, 3; Molly C. MICHELMORE; (2012). Tax and Spend. Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1; Hasan ATILGAN; (2004). Vergilerin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, 250; Arye L. HILLMAN; (2003). Public Finance and Public Policy, Cambridge: Cambridge University Press, 463; Randall

dayalı olarak toplanan, ödenmemesi halinde cezai ve icrai işleme konu olan ekonomik değerlerdir. Vergi benzeri mali yükümlülükler de vergiler gibi zora dayalı olarak¹⁹ alınan ve kamu giderlerinin karşılanmasında kullanılan kaynaklardır. Vergi benzeri mali yükümlülükler, devletin tek taraflı hukuki irade ile diğerlerini bağlayan kurallar koyabilme yetkisi kullanması sonucu elde edilen ve vergilere kıyasla oldukça yeni bir kamu geliri türüdür²⁰. Bir yandan kamusal giderleri karşılamak için çoğalan finansman ihtiyacı diğer yandan vergiye karşı artan direnç, gittikçe vergi dışındaki mali yükümlülükleri kullanma yönünde bir eğilim ortaya çıkarmaktadır²¹. Artan kamu harcamalarının finansmanında vergiler dışında yeni kaynaklara ihtiyaç duyulmasının yanı sıra bazı kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için yapılması zorunlu giderlerin bu hizmetten doğrudan ya da dolaylı olarak yararlananlardan sağlanmasının toplumsal adalet açısından taşıdığı önem, devletin kişilerin özel menfaatlerini ilgilendiren hizmetlerden dolayı mali sorumluluğunun²² söz konusu olması ve ülkeler arasında ticareti bir ülke lehine azaltma gayretleri²³

G. HOLCOMBE; (2006). *Public Sector Economics: The Role of Government in the American Economy*. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 201; Laurence. S. SEIDMAN; (2009). *Public Finance*, New York: McGraw-Hill, 199-200.

¹⁹ M. Kâmil MUTLUER, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK; (2013) *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi* (3. Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 186.

²⁰ Halil NADAROĞLU; (1996). *Kamu Maliyesi* (9. Baskı). İstanbul: Beta, 201.

²¹ Funda BAŞARAN; (1998). "Anayasa Temelinde 'Benzeri Mali Yükümlülük' Kavramı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:118, 114.

²² Bir kamu hizmetinin ifası sırasında hizmet kusurunun söz konusu olduğu durumlarda, idare tazminat ödemeye mahkum edilebilir.

²³ Gümrük birliği üyesi ülkeler, aralarındaki ticari engelleri kaldırmaya yönelik olarak bir takım yükümlülükleri kabul etmek durumundadır. Bu doğrultuda, üye ülke gümrük birliğine üyelikle birlikte, diğer ülkelere kendi ulusal gümrük tarifesi yerine birliğin öngördüğü ortak gümrük tarifesini uygular (ÖZDEMİR, Yavuz, KOÇ AY-TEKİN, Güner: (2016). "Avrupa Birliği (AB) Gümrük Birliği'nin Türkiye Ekonomisine Etkileri, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:5, No.9, ss.45-59, s.47). Bilhassa gümrük birliği üyesi ülkeler, ortak gümrük tarifesi dışında, benzeri mali yükümlülük niteliğinde bazı mali yükümlülükler getirmek suretiyle ortak gümrük tarifesinin dışına çıkma, ek gelir yaratma ve ticareti gümrük birliği üyesi diğer ülkeler aleyhine zorlaştırma yöntemini deneyebilirler. Ortak gümrük tarifesi nedeniyle gümrük vergisi koymak suretiyle getiremedikleri mali yükümü, dolaylı bir yolla, vergi benzeri mali yükümlülük ihdas etmek suretiyle getirme yöntemine başvururlar. Ancak, Avrupa Adalet Divanı bir kararında bir mali yükümün gümrük sınırını geçište

vergi benzeri mali yükümlülüklerin konulmasında etkilidir. Kamu hizmetlerinden bazıları aynı derecede yararlanan hizmetler olduğu halde, bazı hizmetler ise ancak bu hizmetlerle ilgili olanların yararlanmasını gerektirmektedir. Bu hizmetler bütün vatandaşlardan ziyade örneğin; mahkemede hakkını arayan, icra takibinde bulunan, noterde işlem yapan ya da tapuda işi olan kişilerin şahsi menfaatleriyle ilgilidir. Bu nedenle kamu hizmetlerinden şahsen yararlanma yönünde menfaatleri olan kişilerden bir bedel almayarak hizmetten yararlanmayan diğer kişilere bu giderleri alınacak vergilerle ödetmek toplumsal barış ve adaleti zedeleyecektir²⁴.

Anayasa ya da herhangi bir kanunda vergi benzeri mali yüküme ilişkin bir tanım yapılmamış olmakla birlikte Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*" ibaresi yer almaktadır²⁵.

Vergi benzeri mali yükümler cebri ve yasal bir ödeme olması, para şeklinde, gerçek ve tüzel kişilerden alınması yönleriyle vergiye benzemekte ancak belirli bir karşılığa dayanması nedeniyle de vergiden ayrı-

ürünün kalitesinin belirlenmesine yönelik yapılması zorunlu muayene, verilen bir sertifika ya da ihracat damgası yapıştırılması gibi bir nedene dayanılarak alınmasının mali yükümlünün ihracatta alınan gümrük vergisi ile eş etkili olduğu ve malların serbest dolaşımını sağlamaya yönelik AB mevzuatı düzenlemeleri uyarınca yasak olduğunu belirtmiş, bu mali yükümlüden elde edilen gelirin devlet dışında bir organ tarafından elde ediliyor olmasının da bu sonucu değiştirmeyeceğini hükme bağlamıştır (Judgment of the Court of 26 February 1975. - W. Cadsky SpA v Istituto nazionale per il Commercio Estero. - Reference for a preliminary ruling: Tribunale civile e penale di Bolzano - Italy. - Case 63-74). Benzer şekilde, Avrupa Adalet Divanı ithal mallarının beyan edilen değerinin belli bir yüzdesi olarak gümrük geçişi ve gümrükle ilgili tesislerin kullanımı karşılığında bir ülkenin tek taraflı olarak hesaplayıp istediği mali yükümü, yerleşik kararlarına vurgu yaparak, gümrük vergisi ile eş etkili vergi olarak nitelendirmiş ve AB mevzuatına aykırı bulmuştur (Judgment of the Court (Second Chamber) of 11 July 1989. - Ford España SA v Estado español. - Reference for a preliminary ruling: Audiencia Territorial de Valencia - Spain. - Free movement of goods - Charges having equivalent effect - Amount levied on customs clearance of goods on an importer's premises. - Case 170/88).

²⁴ İlhami ÖZTÜRK; (2016), Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ankara, Yetkin Yayınları, 80-81.

²⁵ Şahnaz GEREK, Ali Rıza AYDIN; (2010). Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku (2. Baskı). Ankara: Seçkin, 32.

lan bir nitelik göstermektedir²⁶. Vergi, bir kamu tüzel kişisi olan devletin tek taraflı hukuki irade ile diğerlerini bağlayan kurallar koyabilme yetkisi dolayısıyla tek taraflı irade ile ihdas edilmiş parasal bir yükümlülüktür. Devlet açısından kamusal bir alacak olan bu yükümlülük, yükümlü açısından ise bir kamu borcudur²⁷. Vergi benzeri mali yükümler açısından karşılıksızlık ilkesinin vergide olduğu gibi her zaman bu derece katı bir şekilde uygulanması söz konusu değildir. Vergi benzeri mali yükümler karşılığında bu ödemenin yapıldığı kurum tarafından sağlanan bir yarar, verilen bir izin, bir lisans ya da bir hizmet söz konusu olabilir. Ancak, bazı vergi benzeri mali yükümlülüklerde de, vergilere benzer şekilde, dolaylı ya da dolaysız bir karşılık yoktur²⁸. Sosyal güvenlik primlerinde işçiler tarafından ödenen tutarlar için bir karşılık düşünülebilir. Fakat aynı primin daha büyük bir payını ödemekle yükümlü bulunan işveren için böyle bir karşılık söz konusu değildir. İşveren için bu primler tam bir vergi etkisini haizdir. Bir vergi benzeri mali yüküm olan eğitime katkı payının da yükümlülerinden bir karşılığa dayanılmaksızın alındığını söylemek mümkündür.

Bu noktada, "benzeri mali yükümlülük" ile "parafiskalite" kavramları arasındaki ilişkinin, daha açık bir ifade ile benzer ve farklı yönlerin ortaya konulmasında yarar vardır.

Maliye doktrininde kullanılan "parafiskalite" kavramı "benzeri mali yükümlülük" kavramıyla büyük ölçüde benzeşmekte, para-fiskal gelir olarak sunulan mali yükümlülükler aynı zamanda çoğunlukla birer benzeri mali yükümlülük olarak ortaya çıkmaktadır. Buna rağmen iki kavramın özdeş olduğundan bahsedilemez. Çünkü, parafiskal gelirin varlığını tayinde, mali yükümlülüğü alan kurumun niteliği büyük önem taşımakta, kamu veya yarı kamu kurumu niteliğinde bir ekonomik, sosyal

²⁶ Abdurrahman AKDOĞAN; (2014). Kamu Maliyesi (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 112.

²⁷ NADAROĞLU, a.g.e., 193.

²⁸ Gelir vergisi ve kurumlar vergisi yükümlülerinin savunma sanayi destekleme fonuna ödemiş oldukları yükümlülükler bir karşılık esasına dayanmamaktadır. Çünkü Savunma Sanayini Geliştirme ve Destekleme İdaresinin hizmetlerinden sadece fona ödeme yapanlar değil, herkes yararlanmaktadır. Bu idarenin gördüğü hizmetin faydası toplumun tümüne yayılmaktadır. Bunun gibi, tanıtma fonunun Türk kültür varlığının yayılması amacıyla kullanılmasında fon harcamalarını finanse edenlerin yanı sıra toplumun diğer bireyleri de bu hizmetten yararlanır (Nami ÇAĞAN: (1986). "Anayasa Yönünden Fonlar", Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:3, 114).

veya mesleki kuruluşun varlığı aranmaktadır. Amaç mutlaka bu kuruluşun finansmanı olmalıdır ve parafiskal gelir devlet ve mahalli idareler bütçesi dışında kalmalıdır. Bu açılardan, parafiskalite, benzeri mali yükümlülük karşısında daha dar bir kavramdır²⁹. Parafiskal yükümlülükler dar anlamda sadece mesleki kuruluşlarca yapılan ödemeler, sosyal güvenlik ödemeleri ve fonlara yapılan ödemelerden oluştuğu halde Anayasa'da ifade edilen benzeri mali yükümlülük ise bunlara ek olarak şerefiye ya da harcamalara katılma payları gibi dar anlamda parafiskal yükümlülükler içinde yer almayan birtakım vergi benzerlerini de kapsamaktadır³⁰. Doktrinde, mahalli idareler dışındaki kamu kurumları veya genel menfaat toplulukları lehine olarak, onların üye veya faydalanıcılarından bu kurumlarca veya devlet tarafından genel bütçeye dahil edilmeksizin, söz konusu kurum veya toplulukların giderlerinin tamamını veya bir kısmını karşılamak üzere kamu zoruyla alınan paralar şeklinde yapılan parafiskalite tanımından³¹ da parafiskalite teriminin vergi benzeri mali yükümlülüklerin tamamını içermediği neticesine varmak mümkündür.

Nitekim, Anayasa Mahkemesi, "*parafiskal yükümlülükler*"i; kamu kurumları ve genel yararlar ile ilgili kuruluşların finansmanlarını sağlamak amacıyla doğrudan bu kuruluşlar veya idare tarafından bu kuruluşlar yararına, bunların mensupları veya hizmetlerinden yararlananlardan kamu gücüne dayanarak alınan, ancak, devlet bütçesine katılmayan gelirler olarak tanımlamıştır³². Yüksek Mahkeme söz konusu tanımın yer aldığı kararda "parafiskal yükümlülükler" terimini "benzeri mali yükümlülükler" ile yakın anlamda kullanmış olmasına rağmen, yaptığı bu tanımla, parafiskal yükümlülüklerin benzeri mali yükümlülüklere göre daha dar kapsamlı olduğu ve Devlet tarafından tahsil edilen ya da daha açık bir ifade ile bütçeye gelir kaydedilen bazı benzeri mali yükümlülükleri kapsamadığı görüşünü ortaya koymuştur.

Vergi adı altında bir kısım satın alma gücü kamu kesimine aktarılırken, vergilerle belli kamu hizmetleri arasında doğrudan bir bağ kurul-

²⁹ BAŞARAN, a.g.m., 127.

³⁰ Ateş OKTAR; (1996/1997). "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri:37, 171.

³¹ Sevgin EĞİLMEZ; (1980). "Parafiskalite ve Parafiskal Kurumlar", Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları, Cilt:4, Maliye Tetkik Kurulu Yayını No:1979/211, Ankara, DSİ Basım ve Foto Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, 47.

³² Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 tarih ve E. 1997/62, K. 1998/52, sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:20.10.2000-24206).

madığını söyleyebiliriz³³. Buna karşılık vergi benzeri mali yükümlülükler ile bunların karşılığı sağlanan hizmet arasında bazı durumlarda bir bağ bulunabilir. Ancak, belli bir karşılığı bulunmayan vergi benzeri mali yükümlülükler de bulunmaktadır. Bu sebeple, vergi benzeri mali yükümlülükler açısından, bir karşılığa dayanıp dayanmaması hukuki niteliklerinin tayininde tek başına belirleyici değildir. Normal vergiler maliye ilminin meşhur adem-i tahsis ilkesine göre tahsil olunan paralar oldukları halde parafiskal gelirler belirli bir işin yapılması için tahsis edilen gelirlerdir³⁴. Vergiler bütçede yer aldıklarından "adem-i tahsis ilkesi"³⁵ gereğince tahsil edilirler, belli bir amacın gerçekleşmesi için tahsil edilen parafiskal gelirlerde ise "tahsis ilkesi" geçerlidir. Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi benzeri mali yükümler ise bir teşekkül lehine olarak ve teşekkülün gördüğü hizmetler karşılığında ya mensuplarından ya da teşekkülün hizmetlerinden yararlananlardan alınır ve ödenen tutarlar vergilere göre daha düşüktür³⁶.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkrasında "*ve benzeri malî yükümlülükler*" deyimini ile ifade edilen diğer mali yükümler, kural olarak, kamunun genel ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla değil, belirli grupların bazı özel ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak üzere alınır³⁷. Ancak, bunların tahsilinin gerisinde de devletin zorlayıcılığı bulunur³⁸. Vergi benzeri mali yükümlülükler, söz konusu harcama alanının yakın ilgi çerçevesinde bulunanlara yükletilmektedir³⁹. Vergi

³³ Özhan ULUATAM; (2012). Kamu Maliyesi (12. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi, 297.

³⁴ Halil NADAROĞLU; (1961). "Teori ve Pratikte Parafiskalite", Maliye Enstitüsü Konferansları, Yedinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul, 129; Aykut HEREKMEN; (1972). Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:99/55, 18.

³⁵ 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Bütçe ilkeleri" başlığını taşıyan 13'üncü maddesinin (g) bendi uyarınca belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

³⁶ Nihat EDİZDOĞAN, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ; (2013). Kamu Maliyesi (5. Baskı). Bursa: Ekin, 347.

³⁷ KANETİ, a.g.e., 7.

³⁸ ULUATAM, a.g.e., 298.

³⁹ KANETİ, a.g.e., 7.

benzeri mali yükümleri ödeyenler söz konusu kuruluşların hizmetlerinden yararlanır ve/veya mesleklerini icra etme hakkına sahip olurlar. Yapılan ödemeler o kuruluşun bütçesinde yer alır. Örneğin avukatlık yapılabilmesi, baroya gerekli aidatların ödemesini gerektirir. Bu haliyle vergi benzeri gelirler hizmetten yararlanma karşılığı ödenen harca benzerler. Kuruluşların sundukları hizmetin maliyeti ile hizmetin faydası arasında her zaman bir ilişki yoktur⁴⁰. Vergi benzeri yükümlülükler, kamu kurumları ve genel yararlarla ilgili kuruluşların finansmanlarını sağlamak amacıyla ya da bizzat sözü geçen bu kuruluşlar ya da idare tarafından bu kuruluşlar lehine ya bunların mensupları ya da hizmetlerinden yararlananlardan tahsil edilen ancak devlet bütçesine dahil edilmeyen gelirlerdir.

Doktrinde, verginin bütçe kanununda yer almışsa uygulanacağı, vergi benzeri mali yükümlülüklerde ise yasama organının ilgili kamu kuruluşuna gelir toplaması için yetki devrinde bulunmasının yeterli olduğu, bu durumda ilgili kuruluşun, ayrıca vergide olduğu gibi her yıl yinelenen bir şart tasarrufa gerek olmaksızın gelirleri toplayacağı belirtilmiş olup bu husus vergi ile vergi benzeri mali yükümlülükler arasındaki farklardan biri olarak gösterilmiştir⁴¹. Vergi kanunlarının her yıl yürürlüğe girebilmeleri için araya maddi bakımdan bir şart-tasarruf nevinden bir tasarruf girmesi gerekir. Bu da bütçe kanunudur. İdarenin vergi toplama yetkisi ancak bütçe şart-tasarrufunun verdiği yetkiden doğar. Vergi benzeri mali yükümlülükler ise kural olarak yasama organının gelir toplama yetkisini bir kamu kurumuna vermesiyle doğar ve bütçe ile ilgisi olmadığından da araya bir şart-tasarruf girmeksizin kamu kurumlarınca tahsil edilir⁴².

Benzeri mali yükümlülük nitelendirilmesi yapılırken iki nitelendirme ölçüsünden hareket edilebilir. Bu ölçüler; "vergilendirme ilkeleri" ve "verginin unsurları" olarak sıralanabilir⁴³. Bir yükümlülüğün nitelendirilmesi her zaman bir karşılaştırma meselesidir. Ele alınan ödemenin verginin unsurlarına benzer özellikler taşıyıp taşımadığı belirlenirken,

⁴⁰ Binhan Elif YILMAZ; (2015). Maliye, İstanbul: Der Yayınları, 70.

⁴¹ Nurettin BİLİCİ, Adem BİLİCİ; (2011). Kamu Maliyesi, Ankara: Seçkin, 131.

⁴² HEREKMEN, a.g.e., 18.

⁴³ Nihal SABAN; (2015), Vergi Hukuku, İstanbul: Beta, 10-11.

ödemenin bütün unsurları taşıması aranmaz, aksi takdirde "benzeri" teriminin bir anlamı kalmaz⁴⁴.

Anayasa Mahkemesi bir kararında;⁴⁵ vergi benzeri mali yükümlülükler konu olan hizmetlerin, kişiler yönünden öze indirgenerek malî bir karşılığa dayandırılması olanağı bulunduğundan, öğretide, geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamına girdiği ve bunlarda, kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesinin geçerli olduğunun kabul edildiğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi bir ödemenin vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesinde, öncelikle, bu yükümün bir kamu hizmetinin ifası nedeniyle ortaya çıkan kamu giderinin finansmanında kullanılması kriterini esas almıştır⁴⁶. Vergi benzeri mali yükümler, kendilerine kanunla verilen kamu görevlerinin yerine getirilebilmesi amacıyla kamu kurumları tarafından tahsil edilebilecektir⁴⁷. Bir ödemenin mali yüküm sayılabilmesi için "*zorunluluk*" unsuru taşıması gerekmekte olup⁴⁸ vergi benzeri mali yükümlülükler vergiler gibi zorunluluk niteliği taşırlar. Vergi yasaları dışında bir yasa ile düzenlenmiş olma ve vergi gelirlerinden farklı olarak yalnız belli hizmetler için kullanılmasının öngörülmesi de vergi benzeri mali yükümlerini diğer mali yükümlerden ayırmaktadır⁴⁹. Anayasa Mahkemesi benzeri mali yükümlülüğü vergi, resim ve harçtan ayıran bir diğer özellik olarak genel bütçe içinde yer almama niteliğini belirlemiştir⁵⁰. Bir mali yükümün adına, düzenlendiği

⁴⁴ Figen ÖZER; (2009). Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 17.

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 tarih ve E. 1997/62, K. 1998/52, sayılı kararı, (R.G. Tarih-Sayı:20.10.2000-24206).

⁴⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1965 tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı, (R.G. Tarih-Sayı: 8.12.1965/12171).

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 26.12.1972 tarih ve E.1972/40, K.1972/61 sayılı; (R.G. Tarih-Sayı: 28.3.1973/14490), 29.11.1977 tarih ve E.1977/109, K.1977/131 sayılı (R.G. Tarih-Sayı: 8.3.1978/16222 ile 27.1.1981 tarih E.1980/27, K.1981/9 sayılı (R.G. Tarih-Sayı: 2.4.1981/17298) kararları.

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 24.3.1970 tarih ve E.1969/65, K.1970/16 sayılı; (R.G. Tarih-Sayı: 21.7.1970/13555) 27.1.1981 tarih ve E.1980/27, K.1981/9 sayılı (R.G. Tarih-Sayı: 2.4.1981/17298) ile 19.4.1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararları.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı, (R.G. Tarih-Sayı:20.10.2000-24206).

⁵⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı, (R.G. Tarih-Sayı:22.11.2013-28829) Anayasa Mahkemesi'nin vergi benzeri mali

kanun ile "ücret" denilmiş olması tek başına vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesine engel olmaz⁵¹. Burada yüküme verilen addan ziyade bu yükümün gerçek mahiyeti önemlidir⁵². Kamu gücüne değil de iki taraf arasında özel hukuk ilişkisi içinde yapılan sözleşmeye dayanılarak yapılan ödemeler vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilemez⁵³. Ücret bir hizmet karşılığı ödenen para olup, bu yönüyle özel hukuk kurallarına tabi ve tarafların özgür ve eşit iradeleriyle kurulan bir hizmet-bedel ilişkisini ifade etmektedir. Bedel karşılığı sunulan hizmetlerin devlet dışında başka hiçbir otorite tarafından üretilmesi mümkün olmayan kamu hizmetlerini içermesi, söz konusu hizmet-bedel ilişkisinin hukuksal kaynağının tarafların iradesiyle oluşturulmuş bir sözleşmeye değil kamu gücüne dayanması, bedelin kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde cebren alınabilmesi ile miktarının tek taraflı kamu iradesiyle belirlenmesi ve alınan bedelin kamu giderlerinde kullanılması dikkate alındığında, bu özellikleri taşıyan bedellerin ücret olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Belirli kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olmak üzere kamu gücüne dayanılarak alınan ve kamu hizmeti gören bir kamu kuruluşunun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanan bedeller sayılan bu özellikleri itibarıyla benzeri mali yükümlülük niteliği taşırlar⁵⁴. Ücret, aidat, kesenek, harç, katılma payı, fon payı, katkı payı gibi adları ne olursa olsun parasal yükümlülük ya da öde-

yükümlülükler için belirlediği "genel bütçe" dışında yer alma kriterine rağmen 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca alınan yetkilendirme ücretleri, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca alınan sisteme giriş payı; 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca alınan giriş aidatları ve yıllık aidatlar, 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca alınan ruhsat bedelinin %70'i ile 14'üncü maddesi uyarınca alınan madenden devlet hakkının %50'si gibi çeşitli vergi benzeri mali yükümlülüklerin genel bütçeye gelir kaydedildiğini hatırlatmakta yarar vardır.

⁵¹ Anayasa Mahkemesi'nin 31.3.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:28.05.1987-19473).

⁵² Anayasa Mahkemesi'nin 31.3.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı (R.G. Tarih-Sayı:28.05.1987-19473) ile 3.4.2013 tarih ve E.2011/142, K.2013/52 sayılı kararları. (R.G. Tarih-Sayı:29.05.2014-29014).

⁵³ Anayasa Mahkemesi'nin 14.2.1991 tarih ve E.1990/18, K.1991/4 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:08.05.1991-20865).

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı: 22.11.2013-28829).

melerin Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında mali yükümlülük sayılabilmesi için; ödemenin kamu gideri niteliğinde bir harcama gerektiren kamu hizmeti karşılığı olması, tek taraflı irade ile salınması, kamu gücüne dayanması, zorunlu olması, gerektiğinde hukuki yolla tahsili, devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişiliği ya da kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarına yapılması ve bir yasaya dayanması gerekir⁵⁵. Ücret adı altında alınan bir paranın, maliyet-kâr esasına göre belirlenmemesi durumunda vergi benzeri mali yüküm niteliğinde olduğu açıktır. Bu ödemenin tarifeye bağlanması ve adına ücret denilmiş olması onun bu niteliğini etkilemez⁵⁶.

Vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin hükmün yer aldığı Anayasa'nın 73'üncü maddesinin başlığı⁵⁷ "vergi ödevi" olmakla birlikte madde ile vergi dışında "harç", "resim" ve "benzeri mali yükümler"e ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Dolayısı ile Anayasa koyucunun vergi ile ilgili hükümleri ihdas ederken yeri geldiğinde bu hükümleri harç, resim ve benzeri mali yükümleri de kapsayacak şekilde düzenlediği görülmektedir. Benzer şekilde "vergi hukuku", "vergi mahkemesi", "vergi uyuşmazlığı", "vergi/ceza ihbarnamesi", "vergi kanunu", "vergi yargısı", "vergi dairesi", "vergi müfettişi", "vergi incelemesi" gibi vergiye müteallik kavramların çoğunun vergi dışındaki diğer bazı mali yükümleri de içine alacak şekilde kullanıldığı görülmektedir. Örneğin vergi hukuku adı altında yayımlanan eserlerde harç ve resimlerin de ele alındığı; vergi dairesinin vergi dışında harç ve resimlerin, bazen vergi benzeri mali yükümlerin tahsili ile de görevli olduğu⁵⁸, vergi mahkemelerinin vergi dışında harç, resim, vergi benzeri mali yükümler ile bunların zam

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 15.12.2006 tarih ve E.2006/111, K.2006/112 sayılı; 26.12.2003 tarih ve E.2000/8, K.2003/104 sayılı (R.G. Tarih-Sayı:30.12.2006/26392 5. Mükerrer) ile 14.2.1991 tarih ve E.1990/18, K.1991/4 sayılı kararları. (R.G. Tarih-Sayı:08.05.1991-20865).

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 31.3.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:28.05.1987-19473).

⁵⁷ Anayasa'nın 176'ncı maddesinin ikinci fıkrasında madde kenar başlıklarının sadece ilgili oldukları maddelerin konusunu ve maddeler arasındaki sıralama ve bağlantıyı gösterdiği bu başlıkların Anayasa metninden sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

⁵⁸ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca Vergi Dairesi; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmaktır görevlidir.

ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıkları da çözümlendiği⁵⁹ bilinmektedir. Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde, tarafımızca, vergi benzeri mali yükümlülük kavramının içeriği gereği sadece resim ya da sadece harca benzeyen ya da her ikisine birden aynı anda benzerlik gösteren mali yükümler için de kullanılmasının bir sakınca doğurmayacağı düşünülmektedir. Buradan hareketle bu çalışmada, kural olarak, yukarıda nitelikleri sayılan vergi resim harç benzeri mali yükümlülükler için "*vergi benzeri mali yükümlülük*" ibaresinin kullanılması tercih edilmiştir.

II. ANAYASA MAHKEMESİNİN YORUMU

Anayasa Mahkemesi'nin vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki ödemelerin malî güç ilkesi yönünden inceleme ve değerlendirmesine ilişkin kararları aşağıda yer almaktadır.

A. 1961 Anayasası Dönemi

1. Çarşı ve Mahalle Bekçi Ücretleri

Çarşı ve Mahallât Bekçileri Hakkındaki Kanun'un 3'üncü maddesinin, bekçi ücretleri ile ilgili "*...bunlara verilecek ücretin tâyini miktarı ve tarzı tevzii ve cibayet ve tediyesi mahallerinin örf ve taamülüne ve ihtiyacına göre meclisi idarei mahalliyece tahtı kararı alınır.*" hükmünün Anayasa'ya aykırılığı nedeni ile itiraz yoluyla iptali istenilmiştir.

Bu istem üzerine verilen kararda⁶⁰, "*Çarşı ve mahalle bekçilerinin görevi, zabitanın denetimi altında ve onun yardımcıları olarak genel güvenliği sağlamak ve adli zabıtaya yardımcı olmaktır. Bu görevin bir kamu hizmeti olduğu meydandadır. Şu halde bekçilere, hizmetlerine karşılık verilen ücret, bir kamu gideridir. Bu gideri karşılamak amacı ile kişilerden alınan para da kendilerine yöneltilen, Anayasa deyimi ile, vergi benzeri bir malî yükümdür. Bu bakımdan bekçi paraları, Anayasa'nın 61'inci maddesinin kapsamına girmektedir. Gerçi bu malî yüküm bir kanunla konulmuş bulunmaktadır. Ancak bu durum, Anayasa'ya uy-*

⁵⁹ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6/a maddesi gereğince vergi mahkemeleri; vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları çözümler.

⁶⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1965 Tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı: 12.1965/12171).

gunluğun kabulü için yetmemektedir. 61'inci madde gereğince, bekçi paralarının, herkesin malî gücüne göre alınmasını da kanun sağlamalıdır. Yani Anayasa'nın koyduğu prensibin nasıl uygulanacağını her malî yükümlünün özelliğine göre kanun koyucu ana hatlarıyla belli etmeli ve idareye yol göstermelidir. Anayasa Komisyonu raporunun 61'inci maddede ilişkin kısmında açıklandığı üzere, verginin, vatandaşların malî gücüne göre alınması, maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalete uygun bir esastır. Konu, Anayasa'nın ilkelerinden olan sosyal adalet ile ilgisi bakımından da önem taşımaktadır. Şu halde iptali istenilen kanun hükmünün malî güç esasına uygun olup olmadığı araştırılmalıdır." denilmek suretiyle bir kamu giderini karşılamak amacıyla kişilerden alınan paraların "vergi benzeri bir mali yüküm" niteliğinde olduğu hükme bağlanmış, vergi benzeri mali yükümlerinin kanunla konulmuş olması tek başına yeterli görülmemiş, "mali güce göre ödeme ilkesine" uygunluk denetimine tabi tutulması gerektiği hususuna vurgu yapılmıştır.

Yüksek Mahkeme, söz konusu kararla vergi benzeri mali yüküm niteliğindeki bir ödeme için mali güce göre ödeme ilkesini geçerli saymış ve "Konu bu açılardan ele alınınca, iptali istenen hükmün malî güç esasını gözetmediği görülmektedir. Gerçekten, kanunun 3'üncü maddesinde bekçilere verilecek ücretin miktarı ile tevzi tarzının, mahallerinin örf ve teamülüne ve ihtiyacına göre mahallî idare meclislerince karar altına alınacağı yazılıdır. Demek ki, bekçi ücreti olarak ne kadar para toplanacağını ve bunun ne kadarının kimlerden alınacağını idare meclisi belli edecektir. Bu hükümde bekçi ücretlerini kişilerden malî güçlerine göre almağa idareyi zorlayan bir yön yoktur, İdare sadece, örf ve teamül ile ve ihtiyaçla bağlıdır. Söz konusu ihtiyaç, bekçilik hizmetinin, gerektireceği paranın toplamını ifade eder. Önemli olan, bu paranın, herkesten, malî gücüne göre alınmasıdır. Anılan hükümde yer alan örf ve teamül terimi bu hususta açık bir dayanak ve direktif niteliğinde değildir. Örf ve teamüller kendiliğinden doğar, yayılır ve zamanla yerleşir. Örf ve teamüllerin tesbiti her zaman kolay olmaz ve üstelik bunlar da gene zamanla değişebilir veya terkedilebilirler. Ayrıca, belli bir alanda, çeşitli yönlerde örf ve teamüller meydana gelebilir. Böyle olunca, kanundan önce de alındığı anlaşılan bekçi ücretlerinin herkesin malî gücüne göre alınması yolunda bir örf ve teamülün kurulup kurulmadığı, bunun devam edip etmediği ve kanunda hangi örf ve teamülün kastedildiği, tartışmağa elverişli birer konudur. Başlı başına bu tartışma imkânı, Anayasa'nın 61'inci maddesinde malî yükümler için öngörülen malî güç unsurunun

kanunda gözetilmediğini kabul için yeter bir nedendir. Zira bu unsurun açık bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer alması ve bunun, uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur. Öte yandan metinde bulunan ‘... mahallerinin Örf ve teamülüne... göre’ deyimini örf ve teamülün yer itibariyle değişik olabileceğini anlatmaktadır. Yerine göre değişebilen bir örf ve teamülün, her yerde ve herkese uygulanması gereken malî güç unsuru bakımından bir dayanak sayılabileceği söylenemez. Kanunda herkesin malî gücünün göz önünde tutulması kasdedilmiş olsa idi bu hususun ayrıca açıklanması gerekirdi. Bunun yapılmamış olması karşısında, kanundaki örf ve teamül teriminin malî güç unsurunu kapsamadığı sonucuna varılmalıdır. Bu nedenlere ek olarak şu da söylenebilir: Kararlılık ifade eden örf ve teamül doğuşu ve niteliği itibariyle, herkesin malî gücünün ayrı ayrı incelenerek tespit edilmesini ve kişilerin arada değişmesi muhtemel olan durumlarının izlenmesini sağlamağa elverişli değildir. Şu halde iptali istenen hükümde, bekçi ücretlerinin, herkesin malî gücüne göre alınmasını öngören bir hükmün bulunmadığını kabul etmek gerekir. Gerçi, idarece, çarşı ve mahallât bekçileri hakkında bir yönetmelik hazırlanmış, Resmî Gazete’de yayınlanmış ve bunun 2’nci maddesinde bekçi ücreti yükümlülerinin ‘ödeme kabiliyetlerinin’ nazara alınması yolunda bir hüküm konulmuştur. Ancak bu yönetmeliğin, kanun derecesinde kuvvetli ve istikrarlı bir teminat sayılamayacağı meydandadır. İdare kanunla bağlı olmayınca, yönetmeliğin bu hükmünü her zaman kaldırabilir. Anayasa’ya uygunluğu sağlamak için, malî güç konusunun, kanunla düzenlenmesi zorunludur. İptali istenen hüküm, bu unsuru kapsamadığından ve bu unsur gözetilmeksizin uygulama yapılmasına açık kapı bıraktığından Anayasa’nın 61’inci maddesine aykırı düşmektedir." hükmüne ulaşmıştır.

Bu kararla başlayan ve diğer kararlarla süren yaklaşım uyarınca Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın lafzı ve öğretinin aksine malî güce göre vergilendirmeyi sadece vergiler için geçerli kabul etmemiş, vergiler dışında kalan "vergi benzeri mali yükümlülükler" için de geçerli saymıştır.

2. Sosyal Sigortalar Kurumu Yıllık Bütçesinden Gecekondu Fonuna Ayrılan Pay

775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun 14’üncü maddesinin (b) bendinde yer alan kuralın, Anayasa'nın 61’inci maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptali istemiyle açılan davada Anayasa Mahkemesi; “...kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması

gereklidir. Gecekondu işlerinin kamu işlerinden bulunduğu 775 sayılı Yasanın 1'inci maddesinden açıkça anlaşılmaktadır. Bu durum karşısında gecekondu işlerine ilişkin giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması, Anayasa'dan doğan bir zorunluluktur. Oysa Anayasa karşısındaki durumu tartışılan 14'üncü maddenin (b) bendinin Mahkemece incelenen bölümü, gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumunun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasını öngörmektedir. Böylelikle kamu giderinin bir bölümü yurttaşlar içinde yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmektedir. Bu durum Anayasa'nın 61'inci maddesiyle çelişmektedir. Bundan başka tartışma konusu kural, sigorta kurumunun malvarlığıyla ve dolayısıyla primleri ödeyenlerin akçalı güçleri ile gecekondu fonuna pay ödeme yükümlüünün kapsamı arasında herhangi bir ilişki kurmuş değildir. Oysa herhangi bir akçalı yükümlünün yükümlüünün gücüne göre belirlenmesi Anayasanın 61'inci maddesinin ilk fıkrası gereğidir. Demek ki incelenen kural, bu bakımdan da Anayasa'ya aykırıdır” şeklinde karar vermiştir⁶¹.

Kararda, Sosyal Sigortalar Kurumu'nun yıllık bütçesinden gecekondu fonuna ayrılan pay açıkça vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmemiştir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararları uyarınca, bir kamu kurumu tarafından elde edilen kamu gelirlerinden bir başka kamu kurumuna yapılan aktarmalar Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük vasfında ayrı bir mali yükümlülük olarak nitelendirilmemektedir⁶². Ancak, karara konu aktarılan tutarların işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluştuğu, işçi ve işverenler tarafından sosyal güvenlik kurumlarına ödenen primlerin ise vergi benzeri mali yükümlülük niteliği taşıdığı açıktır. Kararda yer alan "sigorta kurumunun malvarlığıyla ve dolayısıyla primleri ödeyenlerin akçalı güçleri ile gecekondu fonuna pay ödeme yükümlüünün kapsamı arasında herhangi bir ilişki kurmuş değildir" ibaresinden hareketle ödeme gücü ilkesinin dolaylı olarak vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli kabul edildiği sonucunu çıkarmak mümkündür.

⁶¹ Anayasa Mahkemesi'nin 29.6.1971 tarih ve E.1971/19, K.1971/61 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı: 10.2.1972/14095).

⁶² Anayasa Mahkemesi'nin 17.6.1969 tarih ve E.1968/60, K.1969/36 sayılı (R.G. Tarih-Sayı: 18.5.1970/13497) ile 24.6.1997 tarih ve E.1996/56, K.1997/58 sayılı (R.G. Tarih-Sayı:13.01.2005- 25699) kararları.

3. Emekli Sandığının Gelir Fazlasının Genel Bütçeye Gelir Kaydedilmesi

11.7.1971 tarih ve 13892 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3.7.1971 günlü, 1425 sayılı (5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununa ek ve geçici maddeler eklenmesine ve bu Kanun ile diğer Kanunların bazı hükümlerinin değiştirilmesine ve kaldırılmasına dair) Kanun'un, 7'nci maddesiyle 5434 sayılı Kanun'a eklenmiş bulunan Geçici 14'üncü maddenin⁶³ iptali istemiyle açılan davada Mahkeme; *"Söz konusu madde ile ... Sandığın gelir fazlasının Hazineye irat kaydolunması durumu, yukarıda açıklandığı gibi Anayasa'nın ... 61'inci maddesine de aykırılık gösterir. Zira bu gelir fazlasının Hazineye irat kaydı sonunda, Sandık iştirakçilerinin hakkı olan ve hatta bir bölümü bizzat bu iştirakçilerden toplanan paraların Devletin genel giderleri için sarfedileceği ortadadır. Bunun neticesinde Sandık iştirakçileri, Devletin giderlerine, öteki yurttaşlardan ayrı olarak ve fazladan katılmaya zorlanmış olmaktadır. Bunun haklı bir nedeni olmadığı gibi sözü geçen iştirakçilerin bu biçimde özel ve fazla bir malî yüküm altına sokulmalarını gerektiren üstün bir mali güce sahip buldukları da düşünülemez. Şu hale göre bu hüküm Anayasa'nın 1488 sayılı Kanunla değişik 61'inci maddesinde yer alan (Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.) ilkesindeki koşullara da aykırılık göstermektedir."* şeklinde hüküm tesis etmiştir⁶⁴.

Anayasa Mahkemesi bu kararında Emekli Sandığı'nın Hazineye aktarılan gelir fazlasını vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmemiştir. Bu durum yukarıda Sosyal Sigortalar Kurumu'nun yıllık bütçesinden gecekondü fonuna ayrılan pay bahsinde de belirtildiği üzere, Anayasa Mahkemesi'nin bir kamu kurumu tarafından elde edilen kamu gelirlerinden bir başka kamu kurumuna yapılan aktarmaların Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliğinde ayrı bir mali yükümlülük olarak kabul edilme-yi yönündeki yerleşik kararları ile uyumludur. Bununla birlikte Yüksek Mahkeme, Emekli Sandığı gelirlerinin iştirakçiler tarafından yapılan

⁶³ Geçici Madde 14-Bu Kanun hükümlerinin uygulanmasından dolayı Sandığın her türlü kanunî gelirleri ile kanunî giderleri ve harcamaları arasında ortaya çıkacak gelir fazlası Genel Bütçeye gelir kaydolunur.

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 6.6.1972 tarih ve E.1971/44, K.1972/29 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:3.3.1973/14465).

ödemelerden oluşması nedeniyle farklı bir nitelik taşıdığını belirterek, aktarılan fazlayı sandık iştirakçilerine ait bir değer olarak kabul etmiştir. Emekli Sandığı gelirlerinin büyük ölçüde vergi benzeri mali yüküm niteliğindeki primlerden oluştuğu açıktır. Bu gelirlerin toplanmasındaki en büyük amaç bu mali yükümün mükellefleri yararına bir başka ifadeyle sandık iştirakçilerinin menfaatine yapılacak giderlerin finansmanında kullanılmasıdır. Bu amacın dışındaki bir kullanım sandık iştirakçilerinin mali güçlerinin üzerinde vergilendirilmesi anlamına gelecektir. Bu karar, Emekli Sandığı gelir fazlasının Hazineye aktarılan kısmı için mali güce göre vergilendirme ilkesinin geçerli kılınması dolayısıyla bu ilkenin vergi benzeri mali yükümlülükleri de kapsadığı sonucunu ortaya koymaktadır.

B. 1982 Anayasası Dönemi

1. Kılavuzluk ve Römorkaj Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirin Aylık Gayrisafi Tutarı Üzerinden Alınacak Devlet Payı

4745 sayılı Kanun'un⁶⁵ 7'nci maddesiyle 10.8.1993 günlü, 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye eklenen Ek Madde 8'in⁶⁶ Anayasa'nın 6, 87, 88, 91 ve 161'inci maddelerine aykırılığı iddiasıyla açılan davada; "*İdareden alınan izin çerçevesinde yürütülen kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması şeklindeki itiraz konusu kurala öngörülen yükümlülük, vergi kavramı ile birebir örtüşmeyen, bir izne dayalı faaliyetten alınması nedeniyle resme, genel bütçeli idare saymanlıklarınca tahsil edilerek yarısının genel kamu hizmetleri için kullanılması ve diğer yarısının da kendisi de genel bütçeli idare olan*

⁶⁵ Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Devlet Memurları Kanunu, Harcırah Kanunu ile Genel Kadro Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No: 4745, Kabul Tarihi: 7.2.2002, R.G.: 21.02.2002 - 24678.

⁶⁶ "EK MADDE 8. — Kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti vermekte olan kamu kurum ve özel kuruluşların, elde ettikleri aylık gayrisafi hasılatın % 6,5 oranında pay alınır. Bu tutarın % 10'a kadar artırılmasına veya % 3'e kadar indirilmesine Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu pay, en geç tahsil edildiği ayı takip eden ay sonuna kadar ilgili saymanlığa yatırılır. Yatırılan miktarın yarısı Denizcilik Müsteşarlığının merkez ve taşra birimlerinin faaliyetlerinin gerektirdiği her türlü harcamada (personel harcamaları hariç) kullanılmak üzere Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi bütçesine aktarılır.

Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi'ne aktarılması nedeniyle de vergiye benzemektedir. Kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle 'benzeri malî yükümlülük' kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır." yönünde tesis edilen hükümlerle,⁶⁷ kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması⁶⁸ "vergi benzeri mali yüküm" olarak nitelendirilmiştir⁶⁹.

Kararda, "Ayrıca söz konusu payın belli bir hizmet karşılığında alındığı ve bunu ödeyen firmaların aynı alanda hizmet vermeleri nedeniyle gayrisafi hasılatı oluşturan girdileri ile harcamalarını etkileyen faaliyetleri arasında temelde büyük farklılıklar bulunmadığı gözetildiğinde, gayrisafi hasılat ölçütünün esas alınmasının mükellefler arasında mali yükün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmadığı, bu bağlamda eşitliği bozmadığı sonucuna varılmıştır. Kaldı ki, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncı maddesinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla ödenmiş olan vergi, resim ve harçların o yılki safi kazancın tesbit edilmesinde gider olarak indirilmesi öngörülmüş olduğundan mali gücün gözetilmediği savı da dayanıksız kalmaktadır. Bu nedenle yasakoyucunun düzenleme yetkisini gayrisafi hasılatı esas alarak kullanmasında Anayasa'nın 2, 10 ve 73'üncü maddelerine aykırılık yoktur." denilmek suretiyle vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğuna hükmedilen bir ödeme için mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluk denetimi yapılmıştır. Bu itibarla, Yüksek Mahkeme Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında vergiler için belirtilen mali güç ilkesini, üçüncü ve dör-

⁶⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 7.4.2004 tarih ve E.2003/11, K.2004/49 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı: 05.11.2004/25634).

⁶⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 22.10.2002 tarih ve E.2001/412, K.2002/95 sayılı (R.G. Tarih-Sayı: 27.03.2003/25061) kararında kılavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hasılatıdan alınan Hazine payı, türü belirtilmemekle birlikte, Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında bir mali yükümlülük olarak nitelendirilmiştir.

⁶⁹ Benzer şekilde, Anayasa Mahkemesi 1.4.2004 tarih ve E.2003/9, K.2004/47 sayılı kararında da (R.G. Tarih-Sayı: 05.11.2004/25634) kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesi olarak alınan Devlet payını vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmiş ve "mali güce göre ödeme ilkesi"ne uygunluk denetimi yapmıştır.

düncü fıkrada yer verilen benzeri mali yükümlere de teşmil etmiştir. Anılan karara ilişkin azlık oyunda, "Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca koşul sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına ege-men kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, hukuk güvenliği sağlayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73'üncü maddesinde de vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması değiştirilmesi ve kaldırılmasında hukuk devletinde uyulması gereken ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkelerin temel amacı adaletli bir hukuk düzeni kurmaktır. İtiraz konusu kuralla özel hukuk tüzel kişilerine bir kamu hizmetinin görülmesine izin verilmesinin karşılığı bu işten elde ettikleri aylık gayrisafi hasılatın belli bir oranda pay alınmaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu kuralı, kamu alacağının tesbiti ve tahsilini yasakoyucunun mutlak takdirine bırakmayan, hukuk devletinin gereklerine uyulması amacını sağlamaya yönelik adil bir ölçüttür. Kuralın 73'üncü maddenin birinci fıkrasında belirtilmiş olması aynı madde kapsamındaki diğer kamu alacaklarının bu kuralın dışında kaldığı anlamına gelmez. O halde değinilen madde kapsamında mali yük olduğu Anayasa Mahkemesi kararıyla belirlenen pay'ın da mali güce göre alınması Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddesi gereğidir." yönünde görüş bildirilmiştir⁷⁰. Azlık oyu gerekçesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiş olan "mali güce göre ödeme" kuralının aynı maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarında düzenlenen vergi dışındaki "resim", "harç" ve "benzeri mali yükümlülükler" için de uygulanacağını ifade etmesi açısından önemlidir.

⁷⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 1.4.2004 tarih ve 2003/9, K. 2004/47 sayılı kararına ilişkin yazılan azlık oyu da benzer gerekçeye dayanmaktadır.

2. Jeotermal Kaynaklardan Elde Edilen Akışkanı Kullanan Tesislerden Yıllık Gayrisafi Hasılatları Üzerinden Alınan İdare Payı

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde yer alan "İdare payı: Akışkanın doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatının %1'i tutarında idare payı, her yıl Haziran ayı sonuna kadar idareye ödenir. Tahsil edilen tutarın beşte biri, idare tarafından, kaynağın bulunduğu belediye veya köy tüzel kişiliğine bir ay içerisinde ödenir" hükmünün Anayasa'nın 2, 10 ve 73'üncü maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istenilen davada; mahkeme⁷¹ "İtiraz konusu kuralda düzenlenen idare payının, ilgililerin, il özel idaresince verilen izne istinaden Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan jeotermal kaynaklardan elde edilen akışkanı (su, gaz ve buharı) kullanmak suretiyle yürüttükleri ticari faaliyet kapsamında alındığı anlaşılmaktadır. İdare payı, idarece verilen ruhsat (izin) çerçevesinde yürütülen bir faaliyet kapsamında alınan mali bir yükümlülük olması itibarıyla resme benzemektedir. Buna karşılık idare payının, faaliyetin sonucunda elde edilen yıllık gayrisafi hâsılat üzerinden alınması yönüyle de vergiye benzediği ifade edilebilir. Dolayısıyla, kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle 'benzeri malî yükümlülük' kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır" denilmek suretiyle tanımı yapılan vergi benzeri mali yükümlerinin kamu gücüne dayalı olarak tek taraflı bir irade ile ve gerektiğinde zorla alınacağı hükme bağlanmıştır.

Kararda "vergi benzeri mali yükümlülük" olarak nitelendirilen idare payının, Anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğu hususu irdelenmiş ve "Kanun koyucu, jeotermal kaynaklarının işletilmesini il özel idarelerinin sorumluluğuna bırakmış ve bunların, il özel idaresinden alınacak ruhsat karşılığında özel kişilerce işletilmesine imkân tanımıştır. Özel kişilere verilen işletme hakkı karşılığında, bunlardan idare payı adı altında mali yükümlülük alınması öngörülerek, topluma ait olan jeotermal kaynakları işletme ayrıcalığına kavuşan kişilerin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kişisel yararın, vergilendirme yoluyla topluma pay edilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. Jeotermal kaynakları işletme

⁷¹ Anayasa Mahkemesi'nin, 31.10.2013 tarih ve E.2013/41, K.2013/124 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı: 28.12.2013-28865).

hakkını elde edenler, kaynaktan sağladıkları akışkanın kullanımıyla ilgili herhangi bir sınırlamaya tabi değildirler. Bu konuda bütün işletenlerin aynı imkân ve fırsata sahip oldukları açıktır. Bir işletmede ne kadar akışkan kullanılacağı, idarenin herhangi bir kısıtlamasına ve müdahalesine bağlı olmaksızın, işletmenin büyüklüğü dikkate alınarak işletme sahibinin tasarrufundadır. Kanun koyucu, sektörün bu niteliğini dikkate alarak, kullanılan akışkanın miktarına göre değil, akışkan kullanılmak suretiyle yürütülen faaliyet sonucu elde edilen hâsılatı göre bir mali yükümlülük öngörmüştür. Bu suretle idare payı, mali güç esasına dayanan mali yükümlülüklerle yaklaştırılmıştır. Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan jeotermal kaynakları, idarece verilen izne istinaden işleten kişinin mali yükümlülük olarak idareye ödeyeceği karşılığın, akışkanın kullanım oranına göre belirlenmesi anayasal bir zorunluluk değildir. Ruhsata tabi olan faaliyet karşılığında, faaliyette bulunandan alınması gereken mali yükümlülüğün vergiye yaklaştırılarak, mali güç esasına göre belirlenmesinin öngörülmesi kanun koyucunun takdirindedir. Kullanılan akışkan miktarı ile elde edilen hâsılat arasında doğru bir orantının bulunduğu ve istisnai durumlar dışında işletmenin büyüklüğüne paralel olarak kullanılan akışkan miktarı arttıkça, gayrisafi hâsılatın da aynı oranda artacağı tabiidir. İstisnaen, bazı işletmelerce kullanılan akışkan miktarı az olmasına rağmen, uygulanan satış ve pazarlama politikasına bağlı olarak elde edilen hâsılatın diğer işletmelere nazaran fazla olması mümkündür. Ancak bu durumda dahi, elde edilen hâsılatın fazla olmasının, kullanılan akışkan miktarından tamamen bağımsız olduğu düşünülemez. İşletmenin elde ettiği hâsılatın bütününde, akışkan kullanımının oluşturduğu ticari avantajın etkisinin bulunduğu gözardı edilmemelidir. Kaldı ki, itiraz konusu kuralda, idare payı matrahının tespitinde, akışkanın fiilen kullanıldığı tesiste elde edilen hâsılatın esas alınması öngörülmüş olup mükellefin diğer işletmelerinde elde edilen hâsılatın dikkate alınması söz konusu değildir." şeklinde hüküm tesis edilmiştir. Bu itibarla Yüksek Mahkeme, idare payının faaliyetin sonucunda elde edilen hâsılat üzerinden alınmasını mali güç ilkesi kapsamında irdelemiştir.

Öte yandan, kararda, Anayasa Mahkemesi'nin 1.4.2004 günlü, E.2003/9, K.2004/47 sayılı kararına değinilerek, üretilen ve/veya piyasaya arz edilen mal ve hizmetlerin türü, iç ve dış rekabet ortamı, teknoloji düzeylerindeki farklılıklar, üretimde kullanılan girdilerin çeşitliliği, bazı mal ve hizmetlerin yasal veya fiili tekeli elinde bulunduran firma-

ların varlığı gibi sebeplerle "gayrisafi hâsılat" kavramının yükümlülerin mali güçlerini tam olarak yansıtmadığı söylenebilirse de mali gücün önemli bir göstergesi olduğu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla ödenmiş olan vergi, resim ve harçların o yılki safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilmesinin öngörülmüş olması nedeniyle mali gücün gözetilmediğinin söylenemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu karar ile vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilen bir ödemenin mali güce göre ödeme ilkesine uygunluğu Anayasa Yargısı denetimine tabi tutulmuştur.

3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Üzerinden Hesaplanan Fon Payı

4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "... bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz" hükmünün, Anayasa'nın 10'uncu ve 73'üncü maddelerine aykırılığı savıyla iptali istenilen davada, "Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan fon payı hukuksal niteliğiyle Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında vergi benzeri bir mali yükümlülüktür. Anayasa'da vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin fon payı uygulaması için de gözetilmesi zorunludur... Bu şekilde 2003 yılında tevkif suretiyle fon payı ödeyen mükellefler aleyhine vergi yükü ağırlaştırılarak aynı vergilendirme dönemlerinde tevkifata tabi gelir elde etmiş mükellefler ile tevkifata tabi gelir elde etmemiş mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve denge bozulmuş ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerine aykırılık oluşmuştur." yönünde hüküm tesis edilmek suretiyle karar konusu fon payının niteliği itibarıyla vergi benzeri mali yükümlülük olduğu ve Anayasa'da yer alan vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki fon payı için gözetilmesinin zorunlu olduğu oybirliği ile hüküm altına alınmıştır⁷².

Karar ile vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki fon payının mali güce göre ödeme ilkesine uygunluğu denetime tabi tutulmuştur.

⁷² Anayasa Mahkemesi'nin 20.3.2008 tarih ve E.2004/94, K.2008/83 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:01.07.2008-26923).

III. MALİ GÜCE GÖRE ÖDEME İLKESİNİN VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE UYGULANABİLİRLİĞİ

Mali güce göre ödeme ilkesi, 1961 Anayasası'nın 61'inci ve 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddelerinin birinci fıkralarında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” şeklinde düzenlenmekle birlikte⁷³ daha önce belirtildiği üzere mali güce göre ödeme ilkesinin tanımı Anayasa'da yer almamaktadır. İlave olarak, bu ilkenin kapsamına dahil olan mali yükümlülüklerin neler olduğu hususu da tartışmaya yer vermeyecek şekilde Anayasa ile açıkça hükme bağlanmamıştır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesiyle hüküm altına alınan anayasal "kanunilik ilkesi" vergilerin yanı sıra vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerlidir. Buna karşılık, madde lafzından hareketle aynı maddenin birinci fıkrasındaki “mali güce göre ödeme ilkesiyle”, ikinci fıkrasında düzenlenen “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkelerinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer verilen vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli olduğunu söylemek benzer kesinliğe sahip değildir. Üstelik vergiden farklı olarak resim, harç ve benzeri mali yükümler için kural olarak “karşılıklılık ilkesi” ve “yararlanma ilkelerinin” varlığı nedeniyle bu yükümler için mali güç ilkesinin aranmayacağı ileri sürülmesi de bir takım haklı gerekçelere dayandırılabilir. Öğretide ağırlıklı görüş, harç ve resim gibi yükümlülüklerde ödeme gücü ilkesinin değil faydalanma ilkesinin⁷⁴ geçerli olduğu yönündedir.

⁷³ 1876 tarihli Kanuni Esasi'nin "Tebaa Devleti Osmaniyenin Hukuki Umumiyesi" başlıklı bölümünde yer alan 20'nci maddesindeki "Tekâlifi mukarrere nizamatı mahsusatına tevkifat kâffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur" şeklindeki hükümlerle de ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmıştır.

⁷⁴ Harçların oluşturduğu mali yükümlülük, teoride "masrafı karşılama" ilkesinin yanı sıra "faydalanma" ilkesine dayandırılmaktadır. Masrafı karşılama ilkesine göre harç, hizmetin gerektirdiği maliyetle ölçülürken, faydalanma ilkesinde hizmetin maliyeti değil yükümlü için taşıdığı değer esas alınmaktadır. Alınmaları kanunla hükme bağlanan harçlar açısından, vergide olduğu gibi toplam kamu giderlerine karşılık olma ve mali gücü ölçü olarak alma değil, kısmen de olsa "kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı" alınma özelliği söz konusudur. Dolayısıyla, devlet tarafından bu kapsamda sunulan hizmetler bir kamu ekonomisi faaliyeti olup karşılığında alınan harçlar da yararlanma ilkesine dayanmaktadır. (Burak PINAR: (2009). Yargı ve İcra

Ancak, Anayasa Mahkemesi yukarıda yer verilen kararlardan da görüleceği üzere gerek 1961 gerek 1982 anayasaları döneminde anayasal "mali güce göre ödeme ilkesi"ni vergi benzeri mali yükümler için de

Harçları (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi, 1-2). Harçlar Kanunu'nun "Mükellef" başlıklı 11'inci maddesinde, "Genel olarak yargı harçlarını davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftir. Vasinin hesabının görülmesi dolayısıyla alınacak harçlar, vesayet altındaki şahsa izafeten vasiden alınır. Herhangi bir istek olmaksızın resen yapılacak işlemlere ait harçlar, aksine hüküm yoksa, lehine işlem yapılan kişilerden alınır." hükmü ile yargı harcının mükellefi tayin edilmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere yargı harcının mükellefi davayı açan kişi yani davacı veya harca mevzu işlemin yapılmasını isteyen bir başka ifade ile adalet hizmetinden yararlanan kişidir. Yargı harcının mükellefinin kanunla davacı olarak belirlenmiş olması, harçların oluşturduğu mali yükümlülüğü, teoride "faydalanma" ilkesine dayandıran görüşle uyumludur. Benzer şekilde, Harçlar Kanunu'nun 40'inci maddesinde; noter harçlarını harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin, 73'üncü maddesinde; konsolosluk harçlarını, harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin, 84'üncü maddesinde; pasaport, ikamet tezkeresi ve tasdik harçlarını, harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin, 120'nci maddesinde; trafik harçlarını, harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin ödemekle mükellef oldukları hükme bağlanmıştır. Keza, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 53'üncü maddesinde; işgal harcını işgali harca tabi yerleri kanunda yazılı maksatlarla işgal edenlerin, 59'uncu maddesinde; tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcını kendisine çalışma ruhsatı verilen gerçek veya tüzel kişilerin, 64'üncü maddesinde; kaynak suları harcını kaynak sularını özel işaretli kaplara doldurup satanların, 68'inci maddesinde; tellallık harcını mal ve mahsullerini satan gerçek veya tüzel kişilerin, 73'üncü maddesinde; hayvan kesimi muayene ve denetleme harcını hayvan veya et sahiplerinin, ek 3'üncü maddesinde; bina inşaat harcını inşaat, ilave veya tadilat için inşaat ruhsatı alanların ödemekle mükellef oldukları, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12'nci maddesinde de Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların sahiplerinden kanunda belirlenen harçların tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümlere uygun olarak harçların yararlanan hizmetin belli bir karşılığı olduğu görüşü yargı içtihatlarında da egemendir: Harç, kamu kurum ve kuruluşlarının sunduğu hizmetlerden yararlananlardan, bu yararlanmaları karşılığı alınan bedeldir [Anayasa Mahkemesi'nin 20/10/2011 tarih ve E.2011/54, K.2011/142 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:29.12.2011-28157)]. Harç, kişilerin özel olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir [Anayasa Mahkemesi'nin 16.09.1998 tarih ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı. (R.G. Tarih-Sayı:20.10.2000-24206)]. Harç kamu hizmetinden yararlananların bu hizmetler dolayısıyla hizmetin maliyetine bir ölçüde katılmak üzere ödedikleri meblağlardır. İdarece yapılan belirlenmiş bir hizmet sonucu, kamu hizmetinden yararlanma karşılığı olarak bu hizmetten yararlananlar tarafından ödemesi gereken kamu geliri niteliği taşımaktadır (Danıştay 9. Dairesi'nin 15/10/2008 tarih ve E.2008/278, K.2008/4607 sayılı kararı).

geçerli saymış ve söz konusu mali yükümlülükleri bu ilkeye uygunluk açısından denetime tabi tutmuştur. Buna karşılık, "Öğretide, dar anlamda vergi için öngörüldüğü kabul edilen, malî güce göre vergilendirme ilkesinin, geniş anlamda vergi kapsamına giren malî yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanması, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle olanaklı değildir. Ancak, bu tür malî yükümlülükler getirilirken de makul ve kabul edilebilir ölçülerin gözetilmesi gerektiğinde duraksamaya yer yoktur"⁷⁵ şeklinde mali güce göre ödeme ilkesinin geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamındaki vergi benzeri mali yükümlülükler için geçerli olmadığı yönünde görüş ortaya koyan Anayasa Mahkemesi kararının varlığını da hatırlatmakta yarar görüyoruz. Anayasa Mahkemesi bu kararla vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğunu hükme bağladığı eğitime katkı payının⁷⁶ mali güce göre ödeme ilkesine uygunluk denetimine tabi olmadığı sonucuna varmıştır⁷⁷. Ayrıca, Yüksek Mahkeme tarafından vergi dışında kalan bir mali yüküm olan harçların da ödeme gücü ilkesine tabi olmadığı yönünde verilmiş hüküm⁷⁸ mevcuttur.

Anayasa Mahkemesi kararları arasında, vergi dışında kalan geniş anlamdaki vergilendirme yetkisine tabi mali yükümlülüklerin mali güce göre ödeme ilkesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususuna ilişkin bu yaklaşım farkının Anayasa'nın 73'üncü maddesinin lafzından kaynaklandığını söylemek mümkündür. Mali güce göre vergi

⁷⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 tarih ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:20.10.2000-24206).

⁷⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 20.9.2012 tarih ve E.2012/65, K.2012/128 sayılı (R.G. Tarih-Sayı:18.04.2013-28622) kararında da zorunlu ilköğretimin sekiz yıla çıkarılması nedeniyle ihtiyaç duyulan ek giderlerin karşılanması amacıyla ihdas edilen eğitime katkı payının vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğu belirtilmiştir.

⁷⁷ Oyçokluğuyla varılan karara ilişkin karşıoy yazısında ise vergi benzeri mali yükümlülüklerin de mali güç gözetilerek alınması gerektiği belirtilmiştir.

⁷⁸ "Gerçekten harç, idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para diğer bir deyimle verginin özel ve ayrık bir türü olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tâbi tutulması asıldır. Ancak kimi özel durumlar karşısında ve haklı nedenlere dayanılarak harçların indirilmesi veya hizmetten yararlanacak kimi kişilerin harçtan muaf tutulması yönüne gidilmektedir ki konumuza ilişkin 49'uncu madde hükmünün bu anlayış içinde 6200 sayılı Kanunda yer aldığı açıktır." [Anayasa Mahkemesi'nin 17.12.1968 tarih ve E.1968/12, K.1968/65 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:10.7.1969/13245)].

ödenmesi gerektiğini ifade eden hüküm Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer almakla birlikte mali güce göre ödeme ilkesini Anayasal dayanağa kavuşturan bu fıkroda "benzeri mali yükümlülük" ibaresine yer verilmemiştir. Benzer şekilde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına ilişkin ilkenin yer aldığı ikinci fıkroda da benzeri mali yükümlülük ibaresi yer almaz. Birinci ve ikinci fıkroda değinilmeyen benzeri mali yükümlülükler üçüncü ve dördüncü fıkroda yer verilmiştir. Bu itibarla mali güce göre ödeme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi anayasal vergileme ilkelerinin düzenlendiği birinci ve ikinci fıkralarda vergi benzeri mali yükümlülük ibaresine yer verilmemiş olmasına dayanılarak, bu ilkelerin sadece vergiler için geçerli olacağı, vergi benzeri mali yükümlülükler için ise geçerli olamayacağı ileri sürülmesi anılan madde lafzı itibarıyla hukuken muteberdir.

Öğretide; Anayasa'nın 73'üncü maddesi lafzından hareketle aynı maddenin birinci fıkrasındaki mali güce göre ödeme ilkesiyle, ikinci fıkrasında düzenlenen vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelere üçüncü ve dördüncü fıkralarda düzenlenen vergi benzeri mali yükümlülükler için geçerli olmadığını, vergiden farklı olarak resim, harç ve benzeri mali yükümler için kural olarak karşılıklılık ilkesi ve yararlanma ilkelerinin varlığı nedeniyle bu yükümler için mali güç ilkesinin aranmayacağı görüşü yaygındır. Buna rağmen yukarıda belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki bir çok ödemeyi mali güce göre ödeme ilkesine uygunluk yönünden incelemiştir. Benzer şekilde, Anayasa Mahkemesi vergi ve vergi benzeri mali yükümlülük yanında "resim" niteliğindeki yükümlülükleri de malî güç ilkesine uygunluk denetimine tabi tutmuştur⁷⁹.

⁷⁹ Anayasa Mahkemesi bu kapsamda 18.4.1968 tarih ve E.1967/54, K.1968/12 sayılı (R.G. Tarih-Sayı:18.6.1968/12927) kararında; deniz nakil vasıtalarından belediye meclisince düzenlenecek tarifeye göre alınacak resme ilişkin 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 19'ucu maddesinin (B) fıkrasında yer alan "Belediye içindeki limanlarda boş veya yüklü olarak durup denizi veyahut göl ve nehirleri işgal eden veyahut depo vesair surette kullanılan büyük küçük deniz nakil vasıtalarından Belediye Meclisince düzenlenecek tarifeye göre resim alınır" hükmünü; 22.12.1970 tarih ve E.1970/29, K.1970/48 sayılı (R.G. Tarih-Sayı:18.4.1971/13813) kararında ilan ve reklamlardan belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre alınacak resme ilişkin 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 21'inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "Meydan, yol ve sokaklarda ve umuma açık yerler ile nakil vasıtalarında ve herkesin görebileceği sair yerlerde asılan, gösterilen ve dağıtılan ilânlarla

Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi kararlarından hareketle anayasal vergileme ilkelerinden birisi olan mali güce göre ödeme ilkesinin vergilerin dışındaki mali yükümlülükler için de geçerli olacağını söylemek mümkündür. Daha açık bir ifadeyle, mali güce göre ödeme ilkesi vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerlidir. Bizce de Anayasa Mahkemesi'nin bu tutumu Anayasa'nın bütünü göz önüne alındığında Anayasa'nın lafzı ve ruhuyla uyumludur.

Öte yandan, bir an için "mali güce göre ödeme ilkesi"nin Anayasa'nın 73'ncü madde metninde yazılı olmadığı veya madde metninden çıkarıldığı varsayılsa bile, bu kez vergi ödevi konusunda özel düzenleme niteliğindeki Anayasa'nın ilgili diğer maddeleri devreye girecektir.

Malî güce göre vergileme ilkesi, vergide eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısı ve aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansıması olarak algılanmaktadır⁸⁰. Malî güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir⁸¹. Bu nedenle mali güç ilkesi, vergi benzeri mali yükümlülükleri düzenleyen fıkra metninde yer almasa bile bu ilkeye kaynaklık eden Anayasa'nın 2'nci maddesindeki "sosyal devlet" ilkesinden hareketle mali güce göre vergileme ilkesine uygunluk denetimi yapılabilecektir. Dolayısıyla, vergi benzeri mali yükümleri düzenleyen fıkra da mali güç ilkesinin yer alması

her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer reklamlardan belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır" hükmünü malî güç ilkesi yönünden incelemiştir.

⁸⁰ GÜNEŞ, a.g.e., 99, TAVŞANCI a.g.m., 147, SOYDAN, a.g.m., 103-107, SÖNMEZ/AYAZ, a.g.e., 52, AKDOĞAN, a.g.e., 211, LANG, a.g.m., 9, ALİEFENDİ-OĞLU, a.g.m., 15.

⁸¹ Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1991 tarih ve E. 1991/7, K. 1991/43 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:23.07.1992-21293). İktisadi liberalizmi benimseyen, dolayısıyla devletin ekonomiye müdahalesine karşı çıkan düşünürlerce bile, rekabetin işleyişi, yalnızca para, piyasa ve bilgi kanalları gibi belirli kurumların örgütlenmesine bağlanmamış, bunun yanı sıra bu rekabeti koruyup onu en yararlı biçimde işletecek uygun bir hukuksal sistemin varlığı aranmıştır (Güner KOÇ AYTEKİN; (2013). "Ekonomi Biliminde Avusturya İktisat Okulu ve Hayekçi Düşünce Üzerine", *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:2, No.4, ss.145-164, s.160-161). Bu noktada, mali güce göre vergi ödemenin kanun önünde eşitlik ilkesinin hayatımıza kazandırdığı bir güvence olduğunu ve sosyalist devrimlerin değil liberal devrimlerin bir ürünü olduğunu hatırlatmakta yarar görüyoruz.

yor olması, bu yükümlerin sosyal devlet ilkesi yönünden denetlenmesini engellemeyecektir. Diğer bir ifade ile Cumhuriyetin niteliklerine ilişkin olarak 2'nci maddede⁸² sayılan sosyal bir hukuk devleti olma ilkesinden hareketle benzer denetimin yapılması, adına ödeme gücü ilkesi denilirse de mümkündür. Yine, Anayasa'nın 5'nci maddesinde⁸³ düzenlenen "Devletin temel amaç ve görevleri" arasında zikredilen; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırma ödevi ile 10'uncu maddede düzenlenen "Kanun önünde eşitlik ilkesi" vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerle ilişkin hükümlerin yorumlanmasında yol göstericidir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi, bir kararında⁸⁴ verginin mali güce göre alınmasının aynı zamanda "eşitlik ilkesi"nin vergilendirmede uygulama aracı olduğunu belirtmiştir. Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer verilen sosyal hukuk devleti ile 10'uncu maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi dışında, vergi benzeri mali yükümlülükler mülkiyet hakkının sınırlanması mahiyetinde zorunlu ödemeler olduğundan Anayasa'nın 13'üncü maddesinde hükme bağlanan demokratik toplum düzeninin gereklerine⁸⁵ ve ölçülülük ilkesine uygunluk da bu yükümlerin mali güce göre salınmasını gerektirir. Benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin hükümlerin, mali güce göre ödeme ilkesi göz ardı edilerek dini inanç, düşünce ve kanaatlere göre düzenlenemeyeceği hususu da Anayasal laiklik ilkesinin bir gereğidir. Öte yandan, Anayasa'nın başlangıç

⁸² II. Cumhuriyetin nitelikleri

Madde 2 – Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.

⁸³ V. Devletin temel amaç ve görevleri

Madde 5 – Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.

⁸⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 26.11.1997 tarih ve E.1997/54, K.1997/67 sayılı kararı, (R.G. Tarih-Sayı:09.03.2000-23988).

⁸⁵ Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42 sayılı kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hayat standardı esasına ilişkin düzenlemeyi iptal ederken dayandığı gerekçeler arasında bu düzenlemenin demokratik toplum gereklerine aykırı oluşuna da yer vermiştir.

kısımında yer alan "*Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince*" yararlanacağı ibaresi de temel hak ve hürriyetler bahsinde düzenlenmiş olan benzeri mali yükümlülüklerin mali güce göre ödeme ilkesine uygun ihdas edilmelerini gerekli kılar.

Bu itibarla, vergi benzeri yükümlülüklerin Anayasa'ya uygunluk denetimi, Anayasanın 73'ncü maddesinde yer alan mali güç ilkesine doğrudan gitme yerine bu ilkeye kaynaklık eden genel ilkelerden (sosyal hukuk devleti, adalet, eşitlik, laiklik, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluk, ölçülülük gibi) hareketle de yapılabilecektir. Keza, Anayasa Mahkemesi; gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan fon payını vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin yanı sıra Anayasa'nın 2'nci maddesindeki *hukuk devleti ilkesi*⁸⁶; Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü döner sermaye gelirlerini Anayasa'nın 7'nci maddesindeki *yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinin olduğu* ve 2'nci maddesinde yer alan *hukuk devleti ilkeleri*⁸⁷ kapsamında incelemiştir.

⁸⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 20.3.2008 tarih ve E. 2004/94, K.2008/83 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:01.07.2008-26923).

⁸⁷ 25.11.2010 günlü, 6083 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un; 8. Maddesinin 5.fıkrasının (Döner sermaye işletmelerinin yönetimi, faaliyet alanları, işleyişi, sermaye kaynakları, her türlü idari ve mali işlemleri ile gelirlerine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığının da görüşü alınarak çıkartılacak yönetmelikle belirlenir) iptali için açılan davada, "...Dava konusu kuralla bu zorunluluğa aykırı davranılarak mahiyeti itibariyle 'harç benzeri mali yükümlülük' niteliği taşıyan döner sermaye işletmesi gelirlerinin miktar ve oranına ilişkin düzenleme yapma yetkisi yürütmeye bırakılmıştır. Anayasa'nın 7'nci maddesinde, yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinin olduğu belirtilerek bu yetkinin devredilemeyeceği öngörülmüştür. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin olarak, TBMM'nin yürütme organına hangi konularda ve koşullarda düzenleme yetkisi verebileceği belirlenmiştir. Buna göre, yürütme organına ancak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin olarak kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilebilir. Bunlar dışında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konusunun, miktar ve oranının kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Kanunda böyle bir düzenleme yapılmaksızın dava konusu kuralla bu hususlarda yürütme organına subjektif hakları etkileyecek şekilde doğrudan kural koyma yetkisinin verilmesi yasama yetkisinin devri niteliğindedir. Diğer taraftan, Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu

Anayasa Mahkemesi'nin, yukarıda değinilen mali güce göre ödeme ilkesinin geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamına giren vergi benzeri mali yükümlülükler için aranmayacağı yönündeki kararında⁸⁸ dahi vergi benzeri mali yükümlülük getiren düzenlemelerde de "*makul*" ve "*kabul edilebilir*" ölçülerin gözetilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere 73'üncü maddede zikredilen mali güce göre ödeme ilkesi Anayasa'da mevcut olmasa bile mali yükümler makul ve kabul edilebilir ölçüler içinde alınması gereğinden hareketle, mali güce göre ödeme ölçütü bir başka isim altında da olsa aranacaktır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin vergi benzeri mali yükümler için geçerli sayılıp sayılmayacağı hususunda da mali güce göre ödeme ilkesine benzer şekilde değerlendirme yapmak mümkündür. Keza, bu ilkenin düzenlendiği Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ikinci fıkrasında da vergi benzeri mali yükümlülükler ibaresi yer almaz. Daha açık bir ifade ile Anayasa'nın 73'üncü maddesi lafzının katı yorumundan hareketle "vergilerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi"nin vergi benzeri mali yükümlülükleri içermeyeceğini söylemek mümkündür. Söz konusu ilkenin Anayasa'daki adlandırılması da bu kanaati güçlendirecek mahiyettedir. Ancak mali güce göre ödeme ilkesinden farklı olarak bu noktada Anayasa gerekçesinde yer alan açıklamanın varlığından bahsetmekte yarar vardır. Anayasa'nın 73'üncü madde gerekçesinde yer alan; "*Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi geti-*

adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Vatandaşların devlete karşı güven duyabilmeleri, maddi ve manevi varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri hukuk güvenliğinin sağlandığı bir sistem içinde olanaklıdır. Hukuk devletinde, yasa kurallarının adalet ve hakkaniyet ölçütlerine uygun, açık, anlaşılabilir ve belirgin olması gerekir. Kuralda döner sermaye işletmelerinin gelirini oluşturan harç benzeri mali yükümlülüklerin miktar ve oranını belirleme yetkisi yürütmeye bırakılmıştır. Miktar ve oranı kanunla belirlenmeyen harç benzeri malî yükümlülüğün her an değiştirilebilir nitelikte bulunması hukuk güvenliği ve hukuk devleti anlayışıyla bağdaşmaz. Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2., 7. ve 73. maddelerine aykırıdır" yönünde hüküm tesis edilmiştir [Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı: 22.11.2013-28829)].

⁸⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 tarih ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı (R.G. Tarih-Sayı:20.10.2000-24206).

*rilmiştir*⁸⁹ açıklamasından hareketle benzeri mali yükümlülükleri düzenleyen fıkralarda bulunmayan "adaletli ve dengeli dağılım" ilkesinin vergilerin yanı sıra vergi benzeri mali yükümler için de aranması gerektiği sonucuna ulaşılması mümkündür. Nitekim, Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarıyla⁹⁰ vergi benzeri mali yükümlülükleri, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılım ilkesine uygunluk açısından denetime tabi tutmuştur.

Anayasal bir ilke olan mali güce göre ödeme ilkesinin vergi benzeri mali yükümlülüklerle teşmil edilip edilmeyeceği hususunda yine anayasal bir ilke olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinde olduğu gibi anayasa gerekçesinde doğrudan bir dayanak bulmak mümkün değildir. Ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile mali güce göre vergilendirme ilkesi birbirlerini tamamlayan nitelikte ilkelere dir. Mali güce göre vergilendirme yapıldığında yani kişiler iktidarı oranında adil bir ölçü ile vergilendirildiğinde, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olur⁹¹. Bu itibarla vergi benzeri mali yükümlülükler için vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini Anayasa gerekçesine dayanılarak geçerli sayacak isek bu ilkenin tamamlayıcısı niteliğindeki mali güce göre ödeme ilkesinin de vergi benzeri mali yükümlülükler için geçerli saymak tutarlı bir yaklaşım olacaktır.

Öte yandan, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek 1 Nolu Protokol'ün 1'inci maddesinde yer alan "*Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez*" hükmü uyarınca bir vergi benzeri mali yükümün "yasa" ile düzenlenmesi zorunluluğu dışında, aranan diğer koşullara uygunluğu da

⁸⁹ https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c007/mgk_01007118ss0450.pdf

⁹⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 1.4.2004 tarih ve E.2003/9, K.2004/47 sayılı (R.G. Tarih-Sayı; 05.11.2004-25634) ile 20.3.2008 tarih ve E.2004/94, K.2008/83 sayılı (R.G. Tarih-Sayı; 05.11.2004-25634) kararları.

⁹¹ Uğur YİĞİT; (2008). Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 89.

şarttır. Anayasa'nın 90'ıncı maddesi uyarınca ülkemizin de taraf olduğu bu antlaşma hükmü benzeri mali yükümlülükler açısından da bağlayıcı bir norm teşkil eder.

1 No'lu Protokol'ün 1'inci maddesinin ilk ve en önemli gerekliliği malvarlığına yapılacak her hangi bir kamu müdahalesinin kanunla yapılması zorunluluğudur: Birinci fıkranın ikinci cümlesi malvarlığından yoksun bırakılmanın sadece “hukukun aradığı koşullar” ile yapılabileceği ve ikinci fıkrada, devletlerin yürürlüğe koyduğu “yasalar” ile mülkiyeti kullanmayı kontrol edebilme hakkı olduğu tanımlanmıştır. Ayrıca, demokratik bir toplumun temel ilkelerinden olan hukukun üstünlüğü İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin (AİHS) bütün maddeleri için geçerlidir. Bunun içindir ki, toplumun genel yararının ortaya çıkardığı talepler ile bireysel temel hakların korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı sorunu hakkındaki kıyaslama, sadece uyuşmazlık konusu müdahalenin hukuka uygun olması (hukuki) ve keyfi olmaması şartlarının gerçekleşmesinden sonra yapılabilir (bkz. *Špaček s.r.o. v. the Czech Republic*, no.26449/95, § 54, 9 Kasım 1999). Bu itibarla, bir vergi benzeri mali yükümlülüğün öncelikle, iç mevzuatta bir temelinin (a basis in domestic law) bulunması gerekir. Bunun anlamı uygulamanın ilgili kişilerce ulaşılabilir (accessible), belirli (precise) ve öngörülebilir (foreseeable) olmasıdır (bkz. *Beyeler v. Italy* [GC], no.33202/96, § 109, ECHR 2000-I). Yasallık ilkesi dışında kamu yararı, keyfi olmama, ölçülülük gibi aranan koşullara bakıldığında düzenlemeye konu benzeri mali yükümlülüğün mali güce göre ödeme ilkesine uygun olması gerektiği açıktır.

SONUÇ

Esnaf ve sanatkarlar, tüccarlar, sanayiciler, deniz tacirleri, tabipler, diş hekimleri, veteriner hekimler, eczacılar, mühendisler, mimarlar, avukatlar, noterler, çiftçiler, serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler gibi çok sayıda meslek mensubu tarafından kayıtlı oldukları mesleki teşekküllere ödenen aidatlar; işçi ve işverenler tarafından ödenen sosyal güvenlik katkı payları, işsizlik sigortası primleri; mesken sahipleri tarafından ödenen zorunlu deprem sigortası primleri; araç sahipleri tarafından ödenen araç muayene ücretleri; emlak vergisi mükellefleri tarafından ödenen taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı; elektrik aboneleri tarafından ödenen elektrik enerjisi TRT payı; sınava katılan kişiler tarafından ödenen ÖSYM sınav ve belge ücretleri;

köy halkı tarafından ödenen salma; belediyelere ödenen yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payı gibi vergi benzeri mali yükümlülüklerin milyonlarca kişiyi doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilendirdiği dikkate alındığında vergi benzeri mali yükümlülüklerin ödeme gücü ilkesine uygun olarak salınmalarının önemi daha net bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Gerek ilgilendirdiği yükümlü kesiminin sayısı gerekse de tutar olarak ulaştığı büyüklük, günümüzde vergi benzeri mali yükümlülüklerin mali güç ilkesi göz ardı edilerek tahsilini imkansız hale getirmiştir. Bu itibarla vergi benzeri mali yükümlülüklerin kanunilik ilkesine uygunluğu ve bu uygunluğun yargısal denetimi kadar mali güce göre ödeme ilkesine uygunluğu da büyük önem arz etmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi diğer maddelerden bağımsız olarak kendi içerisinde lafzi olarak değerlendirildiğinde; birinci fıkradaki "mali güce göre ödeme" ilkesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarda yer verilen vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli olduğunu söylemek zordur. Üstelik vergiden farklı olarak resim, harç ve benzeri mali yükümler için kural olarak "karşılıklılık ilkesi" ve "yararlanma ilkelerinin" varlığı nedeniyle bu yükümler için mali güç ilkesinin geçerli olmayacağı da ileri sürülebilir. Nitekim, öğretide baskın görüş, harç ve resim gibi yükümler için ödeme gücü ilkesinin geçerli olmadığı yönündedir. Buna rağmen, Anayasa Mahkemesi tarafından gerek 1961 gerek 1982 Anayasaları döneminde Anayasada yer verilen "mali güce göre ödeme ilkesi" vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli sayılmış bu çerçevede, "Çarşı ve Mahalle Bekçi Ücretleri", "Kılavuzluk ve Römorkaj Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirin Aylık Gayrisafi Tutarı Üzerinden Alınacak Devlet Payı", "Jeotermal Kaynaklardan Elde Edilen Akışkanı Kullanan Tesislerden Yıllık Gayrisafi Hasılatları Üzerinden Alınan İdare Payı" ve "Gelir ve Kurumlar Vergisi Üzerinden Hesaplanan Fon Payı" gibi vergi benzeri mali yükümlülükler ödeme gücü ilkesine uygunluk bakımından denetime tabi tutulmuştur.

Anayasanın bütünü göz önüne alındığında, Yüksek Mahkemenin bu tutumu Anayasa'nın lafzı ve ruhuyla uyumludur. Zira, bir an için "mali güce göre ödeme ilkesi"nin 73'ncü madde metninde yazılı olmadığı veya madde metninden sonradan çıkarıldığı farz edilse bile vergi ödevi konusunda özel düzenleme olan bu hükmün asıl kaynağı olan Anayasa'nın diğer bazı maddeleri devreye girecektir. Nitekim, malî güce göre vergileme ilkesi, vergide eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısı ve aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansı-

ması olarak kabul görmektedir. Malî güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu nedenle, mali güç ilkesi Anayasa metninde yer almasa bile buna kaynak teşkil eden Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan "sosyal devlet" ile "hukuk devleti" ilkesinden hareketle bu denetim yapılabilecektir. Dolayısıyla, vergi benzeri mali yükümlere ilişkin fıkrada mali güç ilkesinin yer almıyor olması, bu yükümlerin sosyal hukuk devleti ilkesi yönünden denetlenmesini engellemeyecektir. Yine, Anayasa'nın 5'nci maddesinde düzenlenen "Devletin temel amaç ve görevleri", 10'uncu maddesinde düzenlenen "Kanun önünde eşitlik ilkesi" ile 13'üncü maddede düzenlenen "Ölçülülük ilkesi" vergi benzeri yükümlülüklerle ilişkin hükümlerin yorumlanmasında yol gösterecektir. Vergi benzeri yükümlülüklerin mali güç ilkesine uygunluk denetimi, Anayasa'nın 73'ncü maddesine doğrudan müracaat yerine bu ilkeye dayanak oluşturan sosyal devlet, eşitlik, adalet, ölçülülük gibi genel ilkelerden hareketle yapılacak yorum ve değerlendirmeler suretiyle de gerçekleştirilebilecektir. Bilindiği üzere Anayasa'nın genel hükümleri niteliğindeki bu maddeleri aynı zamanda, vergi teorisinde önemle üzerinde durulan vergilemedeki sosyal nitelikteki amaçların hayata geçirilmesine dayanak oluşturmaktadır. Öte yandan, vergi benzeri mali yükümlülükler getirilirken de tıpkı vergilerde olduğu gibi makul ve kabul edilebilir ölçütlerin gözetilmesi gerektiği hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin Anayasa Mahkemesi tarafından ödeme gücüne uygunluk denetimine tabi tutulabilmesi beraberinde, bu yükümlerin kanun koyucu tarafından getirilirken mali güce göre ödeme ilkesine uygun olarak düzenlenmeleri gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Vergi benzeri mali yükümlülük düzenlemelerinde bu ilkeye uyumun gözetilmesinin toplumsal barışa katkı sağlayacağı da muhakkaktır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman: (2014). Kamu Maliyesi (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: (1991) "Vergi ve Hukuk", Bilanço Dergisi, Sayı:3, Ankara.

ATEŞ, Leyla: (2006)Vergilendirmede Eşitlik, İstanbul: Derin Yayınları.

ATILGAN, Hasan; (2004). Vergilerin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları.

AYAZ, Garip: (1997)“Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:191.

BAŞARAN, Funda. (1998). “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:118.

BAŞARAN, Funda; (2000)“Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, Prof.Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayın No:600, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13. İstanbul.

BATIREL, Ömer Faruk: (2000) “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 230. <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2739>, (Erişim Tarihi: 06/10/2017)

BİLİCİ, Nurettin., BİLİCİ, Adem. (2011). Kamu Maliyesi, Ankara: Seçkin.

BUDAK, Tamer; (2007) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:308.

CULLIS John G., JONES, Philip R.: (1992). Public Finance & Public Choice,: Analytical Perspectives, McGraw-Hill (UK).

ÇAĞAN, Nami: (1986) “Anayasa Yönünden Fonlar”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:3, Ankara.

ÇAĞAN, Nami; (1998) Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi, Bahri Savcıya Armağan, Ankara.

EDİZDOĞAN, Nihat., ÇETİNKAYA, Özhan., GÜMÜŞ, Erhan. (2013). Kamu Maliyesi (5. Baskı). Bursa: Ekin.

EĞİLMEZ, Sevgin: (1980). "Parafiskalite ve Parafiskal Kurumlar", Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları, Cilt:4, Maliye Tetkik Kurulu Yayını No:1979/211, Ankara, DSİ Basım ve Foto Film İşletme Müdürlüğü Matbaası.

GEREK, Şahnaz; AYDIN, Ali Rıza: (2010). Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku (2. Baskı). Ankara: Seçkin.

GÜNEŞ, Gülsen: (1998) Verginin Yasallığı ilkesi, İstanbul.

HEREKMEN, Aykut: (1972). Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:99/55.

HILLMAN, Arye L.: (2003). Public Finance and Public Policy. Cambridge: Cambridge University Press.

HOLCOMBE, Randall G.: (2006). Public Sector Economics: The Role of Government in the American Economy. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

HYMAN, David N.: (2011). Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy (10. Baskı). Canada: South-Western, Cengage Learning.

İZGİ, Ömer, GÖREN, Zafer; (2002) 03.10.2001 Tarihli Değişiklikleri İle Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu, C.1, Madde 1–78, Ankara.

KANETİ, Selim: (1987) Vergi Hukuku, 2.Bası, İstanbul.

KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai: (2006) Vergi Hukuku, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KOÇ AYTEKİN, Güner: (2013). "Ekonomi Biliminde Avusturya İktisat Okulu ve Hayekçi Düşünce Üzerine", *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:2, No.4, ss.145-164.

KOLÇAK, Meşhure: (1994). Türk Vergi Sistemi, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları.

LANG, Joachim: (2000) "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", Funda Başaran (çev.), XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14–16 Mayıs 1998, Anayasal Mali Düzen, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın N.12.

MICHELMORE, Molly C.: (2012). Tax and Spend. Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1.

MIKESELL, John L.: (2007). Fiscal Administration: Analysis and Applications in the Public Sector (7.Baskı), Belmont: Thomson Wadsworth.

MUTLUER, M. Kâmil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet: (2013) Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi (3. Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

NADAROĞLU, Halil: (1961). "Teori ve Pratikte Parafiskalite", Maliye Enstitüsü Konferansları, Yedinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul.

NADAROĞLU, Halil: (1996). Kamu Maliyesi (9. Baskı). İstanbul: Beta.

OKTAR, Ateş: (1996/1997). "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri:37.

ÖNCEL Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; (2007) Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitapevi, 14.Bası.

ÖZ, Ersan: (2004) Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitapevi.

ÖZ, N. Semih: (2006) Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Elde Etme, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

ÖZDEMİR, Yavuz, KOÇ AYTEKİN, Güner: (2016). "Avrupa Birliği (AB) Gümrük Birliği'nin Türkiye Ekonomisine Etkileri, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:5, No.9, ss.45-59.

ÖZER, Figen: (2009). Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÖZTÜRK, İlhami: (2016). Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ankara, Yetkin Yayınları.

PINAR, Burak: (2009). Yargı ve İcra Harçları, (2. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.

SABAN, Nihal. (2015). Vergi Hukuku, İstanbul: Beta.

SEIDMAN, Laurence S.: (2009). Public Finance. New York: McGraw-Hill, 199-200.

SOYDAN, Billur Yaltı; "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 119.

SÖNMEZ Erdal, AYZAZ Garip; (1999) Vergi Yargısı, Ankara: Oluş Yayıncılık.

ŞANVER, Salih; (1982) "Vergi Ödevi, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler", *Uluslararası Seminer, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi, İstanbul, 5-6-7 Şubat*.

TAVŞANCI, Aykut: (2005) "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:203.

TEKİN, Fazıl: (1978) Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir.

TERLEMEZ, Birol: (2001). 1982 Anayasası'nda Vergileme İlkelere, *Yaklaşım*, Yıl: 2001 Sayı: 4, No: 2558.

ULUATAM, Özhan: (2012). Kamu Maliyesi (12. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.

YILMAZ, Binhan Elif: (2015). Maliye, İstanbul: Der Yayınları.

YİĞİT, Uğur: (2008). Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.