

## Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

### Evaluation of Post-Tanzimat Tax Reforms within the Frame of Constitutional Taxation Principles

Berrin GÜNAY\*  
Asım Furkan TEKİR\*\*

#### Öz

Günümüz vergi hukukunun köklerini ve ruhunu özellikle Tanzimat sonrası olmak üzere geç dönem Osmanlı vergi reformlarında bulmak mümkündür. Bu tarihî devir, anayasal vergilendirme ilkelerinin nasıl bir değişim yarattığının aşama aşama gözlenebildiği bir gözlem alanı olarak esaslı bir önem ve elverişlilik arz etmektedir. Bu çalışma, işbu döneme günümüzde ayrıntılı bir şekilde tanımlanmış olan anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında bakmayı amaçlamıştır. Bu çerçevede, öncelikle vergilendirme ilkelerinin neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmış, daha sonra klasik Osmanlı vergi sisteminin bu ilkeler bakımından ne durumda olduğu kısaca değerlendirilmiş, ardından vergi konusundaki Tanzimat döneminden Meşrutiyet dönemini de kapsayacak biçimde Cumhuriyete kadarki anayasal ve diğer hukukî düzenlemeler ve somut tarihî vakıalar ve gelişmeler yorumlanarak nihayetinde ilkelere ne ölçüde riayet edildiği hakkında bir sonuca varılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Osmanlı Vergi Reformu, Tanzimat Dönemi, Meşrutiyet Dönemi, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Osmanlı Vergi Sistemi, Osmanlı-Türk Anayasa Tarihi, Vergi Hukuku, İslam Vergi Hukuku

#### Abstract

It is possible to find the roots and spirit of today's tax law in late Ottoman tax reforms, especially after Tanzimat. This historical period has great importance and convenience as an observation area where the principles of constitutional taxation can be observed step-by-step. This study aims to look at this period in the light of the principles of constitutional taxation that are defined comprehensively today. In this context, firstly, the principles of taxation were tried to be explained, secondly the traditional Ottoman tax system was shortly evaluated in terms of these principles, and then the constitutional and other legal regulations and concrete historical cases and developments from the Tanzimat period to the

\* Arş. Gör., Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı; Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı; berringunay@sakarya.edu.tr

\*\* Arş. Gör., Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı; İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Genel Kamu Hukuku Anabilim Dalı; furkan.tekir@marmara.edu.tr

Republic, including the Constitutional Monarchy period, were interpreted, and finally it has been tried to come to a conclusion on to what extent the principles are adhered.

**Keywords:** Ottoman Tax Reform, Tanzimat Period, Constitutional Monarchy Period, Principles of Constitutional Taxation, Ottoman Tax System, Ottoman-Turkish Constitution History, Tax Law, Islamic Tax Law

## Giriş

Tarih boyunca vergi, devlet egemenliğinin en önemli araç ve göstergelerinden biri olma fonksiyonunu icra etmiştir. Bu fonksiyon gereğidir ki, vergi, devlet ve toplum arasındaki ilişkinin temel belirleyicisi niteliğini taşır. Bu geniş çerçeveden bakıldığında vergi temel ve çok yönlü bir sosyal bilimler konusudur ve vergiyi ve de vergi reformu konusunu hukukî ve usûlî bir mesele olarak ele almak tek başına yeterli olmayacak, bunun siyasi, iktisadi, malî, sosyolojik ve tarihi yönleriyle de desteklenmesi gerekecektir. Belirtilen bu yönlerden olan verginin tarihi incelemeleri, toplumun bugün gelinen noktaya hangi safhalardan geçerek ulaştığını izleme imkanı verir. Bu gelişim ve evrim safhalarının bilinmesi sonraki safhaların belirlenmesinde isabetin sağlanması adına büyük önem taşır. Örneğin, halihazırda uygulanan gelir ve kurumlar vergilerinin serüveni 1860'larda konulan temettü vergisiyle başlamış, 1926'ya kadar gelişim gösterdikten sonra kazanç vergisine evrilmiş ve nihayet gelir ve kurumlar vergisine dönüşmüştür.<sup>1</sup> Yine, Tanzimat dönemiyle standardize edilen ağnam vergisi gibi bazı geleneksel Osmanlı vergileri ve bu dönemde çıkarılan pek çok nizamname ve talimat Cumhuriyet döneminde de uzun süre varlığını sürdürmüş, bugünkü emlak vergisi ve damga vergisinin benzer nitelikte ilk uygulamaları Tanzimat dönemiyle başlamıştır.<sup>2</sup> Dolayısıyla, mevzubahis olunan vergisel yapı ve gelişmelere tarihe mal olmuş ve geçmişte kalmış hadiseler olarak değil hâlâ canlılığını koruyan kurumların kökleri ve ruhu olarak bakmak daha uygun olacaktır. Zira, günümüz vergi hukukunun bu gelişmelerin sonucu oluştuğu görülebilmektedir.

Bu çalışmada, yukarıda zikredilen bakış açısıyla, geleneksel Osmanlı vergi sisteminin modern vergilendirme ilkeleri çerçevesinde köklü bir şekilde değişime uğradığı Tanzimat Döneminden başlayıp, Meşrutiyet Dönemini de kapsayacak şekilde Cumhuriyete kadar devam eden Osmanlı'nın son yüzyılı ele alınmıştır. Zira bu tarihi devir, ilkelerin nasıl bir değişim yarattığının aşama aşama gözlenebildiği bir gözlem alanı olarak esaslı bir önem ve elverişlilik arz etmektedir. Bu çerçevede metod olarak, klasik mantıksal çıkarım ilkelerinden hareketle, öncelikle vergilendirme ilkelerinin neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmış, daha sonra somut tarihi vergisel vakıalar ve gelişmeler belirtilerek ilkeler bunlara tatbik edilip ilkelere ne ölçüde riayet edildiği hakkında bir sonuca varılmaya çalışılmıştır. Böyle bir çalışmayla ulaşılmak istenilen, yapılan reformların yerindeliğini

1 YARAŞLI, Osman Genç, Türkiye'de Vergi Reformu, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, 2005, Ankara, s.6.

2 ŞENER, Abdülâtilif, Sona Doğru Osmanlı: Osmanlı Ekonomisi ve Maliyesi Üzerine Yazılar, 1. Baskı, Birleşik Yayınevi, Ocak 2007, Ankara., s.133.

değerlendirmek değil (zira bu her dönemin kendi koşullarına göre değerlendirilmesi ilkesi gereğince hatalı olur), vergi alanındaki tarihi gelişmelerin doğru bir şekilde okunmasına hizmet ederek, gelecek çalışmalara ışık tutabilmektir.

## I. ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİNE GENEL BAKIŞ

### A. VERGİDE YASALLIK İLKESİ

Yönetilenlerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve bu korumayı pekiştiren yasallık ilkesi, hukuk devletinin gereklerinden ve temel ilkelerinden biridir.<sup>3</sup> Anayasada bağımsız bir ilke olarak yer almayan ancak ilgili bulunduğu konularla birlikte düzenlenen yasallık ilkesi, yönetsel makamların yapacakları işlemlerde yasalarla belirlenen usûl ve esaslara uyma zorunluluğu getirmiştir.

Yasallık ilkesinin özel bir görünümü olarak karşımıza çıkan verginin yasallığı ilkesi, Anayasanın 73. maddesinde “vergi ödevi” başlığı altında düzenlenerek, yönetsel makamların keyfi, takdirî ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamalarının önüne geçebilecek yasal bir düzenleme ile normatif düzeye taşınmıştır. Ancak bir normun sadece Anayasada düzenlenmesi, o normu tek başına adil kılmayacağı gibi o normun doğru uygulandığı anlamını da içermez.<sup>4</sup> Şöyle ki, bir malî yükümün kişiye yükletilebilmesi için her şeyden önce bir vergi yasasını zorunlu kılar (yasadışı vergi olmaz ilkesi). Söz konusu vergi yasası liberal ve demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olmalıdır (temsilsiz vergi olmaz ilkesi). Ancak bir malî yükümün yasalastırılıp parlamento tarafından çıkarılması hukuka uygun olması için yeterli değildir. Bir hukuk devletinde bir malî yükümün kişiye yükletilebilmesi için vergiye ilişkin bütün kurucu unsurların yasadışı açıkça belirlenmesi gerekir. Yani vergi yasasının maddi içeriğinden bahsedebilmek için “belirlilik” ve “öngörülebilirlik” kavramları ele alınmalıdır. Böylelikle vergilendirme ile ilgili kurallar ve işlemler ne kadar açık, anlaşılabilir ve belirli olursa keyfilik o ölçüde önlenecektir. Ayrıca vergi yükümlülerinin hukukî güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık bir şekilde önceden hesaplanabilmesi ve öngörülebilmesi gerekir.<sup>5</sup>

3 GÜNEŞ, Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, 1. Bası, On İki Levha Yayınları, Mart 2008, İstanbul, s.6.

4 YALTI SOYDAN, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa. Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:119, Ağustos 1998, s.82.

5 ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 25. Bası, Turhan Kitapevi, 2016, Ankara, s.48. Vergilemede belirlilik ilkesinin Anayasa Mahkemesince yapılan tanımı ise şu şekildedir:

“Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın, hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılaacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.” (AYM, E. 2016/1, K.2017/81, 29.3.2017, RG. 20.4.2017-30044)

Vergilerin yasalarla belirlenmesi bir taraftan bireyi devlete karşı korurken, öte yandan kamu giderlerinin karşılanması için devlete vergi toplama görevi yüklemiştir ve gerektiği durumlarda devletin cebri icra yoluyla vergileri toplama yetkisi bulunmaktadır.<sup>6</sup>

Anayasa 73,III “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklindeki düzenlemeye göre yasallık ilkesi sadece vergiler için değil; resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler için de söz konusu olmaktadır. Daha genel bir ifade ile, yasallık ilkesi kamusal güce dayalı bütün yükümlülükler için geçerlidir.<sup>7</sup>

Anayasa 73,IV “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” biçimindeki düzenleme ise istisnâ bir ‘yetki devri’dir.<sup>8</sup>

Ayrıca Anayasa 167,II, “*...Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*” hükmü yasallık ilkesinin istisnasını oluşturur.<sup>9</sup> Ancak Anayasanın Cumhurbaşkanına tanımış olduğu bu yetki, Anayasa 73,IV’de sayılan muaflık, istisna, indirim ve oran unsurlarına ilişkin olarak kullanılmalıdır; bunun dışında vergi yasası koyma ve/veya kaldırma yetkisi kullanılamaz.<sup>10</sup>

6 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) m.54 – “*Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur...*”

7 GÜNEŞ, s. 19

8 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanununun 16’ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir. Anayasa değişikliğinden önce kaleme aldığı eserinde Saban, bu yetki devrinin sınırlarının Anayasa tarafından açık bir şekilde belirlendiği, Bakanlar Kurulu bu istisnâ yetki devrini Anayasal sınırlar içinde kullandığı takdirde, Anayasa’nın 73,IV hükmünün temsilsiz vergi olmaz ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği görüşüne yer vermiştir. (SABAN, s.64)

9 Bukonuda Anayasa Mahkemesi, “*... Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen “ek malî yükümlülükler”in konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kurulu’na kanunla yetki verilmesi söz konusudur. Bir “ek malî yükümlülüğün konulması”, onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek malî yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek malî yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden bunların nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır...*” görüşündedir. Söz konusu kararın karşı oy gerekçesi;

“*...Ek malî yükümlülükler’e yer veren Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrasının Bakanlar Kurulu’na verdiği yetki, yine yasayla olacaktır. Madde “kanunla” sözcüğünü açık-seçik vurgulamıştır. Yetki verilirken, yasanın tür, oran-düzey, koşul, sakınma, alma-toplama, izleme, geri verme, Bütçe’ye gelir yazılması nedenleri, fon oluşturulması ve özellikle fonun kullanılması konusunda temel kuralları kapsayacak, bu doğrultuda uygulama yapıp yapmamayı, ek malî yükümlülüğün konulup konulmaması, kaldırılıp kaldırılmaması gereğini Bakanlar Kurulunun özgürüsüne (takdirine) bırakacaktır. Yasa, Bakanlar Kurulu’na yasa niteliğinde kural koyup kaldırma yetkisinin kaynağı olmaz. Anayasa’nın 167. maddesinin amacı, “... ek malî yükümlülükler” gerekçip gerekmediği, gerekiyorsa yasalarla belli edilecek ilkelere uygun zamanlamaya göre bundan yürürlüğe koymayı ve kaldırmayı amaçlamıştır. Bir yasama başıboşluğuna Anayasa kuralının olanak vereceği düşünülemez.” şeklindedir. (AYM, E. 1995/50, K. 1996/19, 12.6.1996, RG. 21.04.2000-24027)*

10 BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, 1. Bası, On İki Levha Yayıncılık, Kasım 2010,

## B. VERGİDE EŞİTLİK İLKESİ

Hukuk devletinde adaleti gerçekleştirmenin en temel araçlarından biri olan eşitlik ilkesi, geleneksel vergilendirme ilkelerindedir<sup>11</sup>. Türkçe’de eşitlik sözcüğü, “eşit” sıfatından türetilmiş olup “kanunlar yönünden insanlar arasında ayırım bulunmaması durumu”nu ifade etmektedir<sup>12</sup>. Adaletin gereği olan eşitlik, şekli anlamda eşitlik ve maddî anlamda eşitlik olmak üzere ikiye ayrılır. Şekli anlamda eşitlik yasa karşısında, maddî anlamda eşitlik ise yasa içinde eşitliktir. Yani herkesin ortak bir hukuk düzenine bağlılığı ve bu düzendeki yasaların uygulanması şekli anlamda eşitliği ifade ederken; maddî anlamda eşitlik ise, yalnızca eşit hukukî durumda bulunanlara eşit davranılmasıdır. Yasa koyucu, Anayasada belirtilen ayırım esasları çerçevesinde takdir yetkisini kullanarak yasal düzenlemede kişilerin, şeylerin veya durumların bazı özellikleri yönünden benzerliklerini ve farklılıklarını tayin ederek haklar ve ödevler, yetkiler ve sorumluluklar, yararlar ve yükümlülükler, fırsatlar ve hizmetler bakımından tasnif yapar.<sup>13</sup>

Anayasa’nın 10.maddesinde, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” hükmü içinde yer alan kanun önünde eşitlik, ayrımcılık yasağı ve yasa önünde eşitlik ilkesiyle birlikte düzenlemiştir.<sup>14</sup>

Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadı dönüşen kararlarında eşitlik ve/veya farklılık kavramları “hukuksal durum”la ölçülmekte; Anayasa m.10’da düzenlenen dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep gibi kavramlar farklılığın ölçüsü olarak kabul edilmemektedir. Hukuksal durumun ölçü olarak kullanılması keyfiliğin önüne geçmek için ön şarttır, bununla beraber keyfi olmayanın ölçüsü ise haklı nedendir.<sup>15</sup> Buna göre, aynı hukuksal durumda olan kişiler aynı, farklı hukuksal durumda olanlar farklı kurallara tabi tutulur. Yani aynı durumda olanların farklı, farklı durumda olanların aynı ve/veya benzer koşullara tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Kısaca şöyle formüle etmek mümkündür: “aynı”lığın ya da “farklı”lığın ölçüsü “hukuksal durum”, “farklı hukuksal durum”un ölçüsü de “haklı neden”dir<sup>16</sup>. AYM ise, kamu yararı ya da haklı neden için “makul ve adil”, “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili olma” ölçütlerini arar ve bu üç ölçütten birinin yokluğu durumunda eşitlik ilkesine aykırılık tespiti yapar.<sup>17</sup>

İstanbul, s.73-75, GÜNEŞ, s.176-178, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.17.

11 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.42.

12 Türk Dil Kurumu Sözlüğü, ([http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ad452ff0a2cd6.25639967](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ad452ff0a2cd6.25639967), Erişim tarihi: 14.01.2018).

13 ATEŞ, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, 2006, İstanbul, s.87-89.

14 SABAN, s.66.

15 YALTI SOYDAN, *Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...*, s.85, AYM, E.2016/133, K.2017/155, 15.11.2017, R.G.11.1.2018 – 30298.

16 SABAN, s.66

17 SABAN, s.66. İNCEOĞLU, Sibel, “Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi”, İNCEOĞLU, Sibel (Ed.), İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa içinde (ss.23-52), 3. Bası, Beta Yayınları, Ekim 2013, İstanbul, s.42.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde eşitlik ilkesi ayrımcılık yasağı üzerine kurulu olan 14. maddede düzenlenmiştir.<sup>18</sup> İHAM ise, sözleşmedeki herhangi bir hakkın ihlal edilmesini ya da hakka müdahaleyi, ayrımcılık yasağı olarak okumaktadır.<sup>19</sup>

1982 Anayasası 73. madde vergi ödevi başlığındaki düzenleme, vergilendirmede eşitlik ile ilgili özel bir hüküm içermemektedir. *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* şeklindeki düzenleme kişinin malî gücüne göre vergi ödemesi ile ilgili kural getirmiştir.

Malî güç kavramı kişinin gelirini, servetini ve harcamasını içine alarak “ödeme gücü kavramı”nın<sup>20</sup> üstünde bir anlam ifade eder.<sup>21</sup> Aynı zamanda verginin konusunu oluşturan bu ekonomik değerler toplamı ödeme gücünün kaynağı ve varlık koşulu niteliğindedir.<sup>22</sup>

Malî güç başlı başına bir anayasal ilke olarak değerlendirilemez, ancak anayasal ilke okumalarında kullanmaya elverişli bir ölçektir.<sup>23</sup> Söz konusu düzenlemedeki “malî güç” bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütüdür<sup>24</sup> ve *“verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır”*<sup>25</sup>. Dolayısıyla ‘malî güç’ eşitlik ilkesi ile birlikte okunarak bir vergilendirme ilkesi oluşturulabilir.<sup>26</sup> Buna göre, vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.<sup>27</sup> YALTI, farklı hukuksal durumların ‘haklı neden’ini *“hukuksal yapı ve nitelik farklılığı, vergi konusunda nitelik farklılıkları, kamu yararı ve malî politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler”*<sup>28</sup> olarak açıklar.

### C. VERGİDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

Anayasada temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınması hukuk devleti ilkesinin en tabii gereğidir.<sup>29</sup> Her ne kadar asıl amaç temel hak ve özgürlüklerin serbestisi olsa da istisnâ sınırla(n)

18 AİHS m. 14:

*“Ayrımcılık yasağı*

*Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.”*

19 SABAN, s.67. Ayrımcılık yasağı kavramı ve türleri için bkz. AŞÇI AKINCI, Nuray, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınları, Aralık 2013, İstanbul, s.5-14.

20 ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, İstanbul, s.199.

21 BUDAK, s.2.

22 YALTI SOYDAN, *Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...*, s.93-94.

23 SABAN, s.70.

24 YALTI SOYDAN, *Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...*, s.86

25 AYM, E. 1994/85, K. 1995/32, K.T. 13.7.1995, R.G. 28.9.1996-22771. Anayasa malî güce niceliksel bir değer atfeder. Kişi/kurum, zaman ve mekâna göre değişebilen bir kavram olan malî güç, vergi yükümlüsüne bağlı olması nedeniyle de sübjektiftir. (BUDAK, s.1)

26 SABAN, s.68

27 AYM T.9.2.2017, E. 2010/93, K.2012/20, R.G. 26.07.2013-28719.

28 YALTI SOYDAN, *Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...*, s.85

29 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.46.

malar söz konusudur.<sup>30</sup> Devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini yasa ile sınırlandırabilir. Ancak sınırlandırmalar yasa ile yapılırsa da, devlet vergilendirme yetkisini malî amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanabilir ve bu da hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını aşırı ve ölçsüz boyutlara taşıyabilir.<sup>31</sup> Dolayısıyla, bu sınırlamaların da bir sınırı olup, pozitif hukuk düzleminde anayasal düzenlemelerle temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmanın sınırları belirlenmiştir.<sup>32</sup>

Anayasa madde 13'e göre, "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*"

Temel hak ve hürriyetlere müdahalenin sınırı bu madde ile ortaya konulmuştur. Buna göre, temel hak ve hürriyetlere müdahalenin söz konusu olabilmesi için o temel hak ve hürriyetlere müdahale sebeplerinin Anayasada açıkça yer alması gerekir.<sup>33</sup> Ayrıca bu sınırlamaların ancak yasalarla olacağı hükme bağlanmıştır. Yasa, sınırlama aracıdır; ancak Anayasaya uygunluk kaydı esastır.<sup>34</sup>

Anayasa'nın yukarıda anılan 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin sınırlama ölçütlerinden biri olan "ölçülülük ilkesi"<sup>35</sup> ifadesi yer almaktadır. Bu ilke, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında "sınırlamanın sınırı"ni teşkil eder ve hak ve özgürlüklere müdahalede bulunan kamu gücünün yargı yoluyla denetiminde önemli bir fonksiyona sahiptir.<sup>36</sup> Özgürlüğün kural,

30 **KARAKOÇ**, Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan, Cilt 15/2013, Özel Sayı, 2014, İzmir, s.1280

31 **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s.46.

32 **SABAN**, s.71.

33 Anayasa Mahkemesinin hakkın doğasından kaynaklanan sınırlarının da bulunduğuna ilişkin içtihadı şu şekildedir: "*13. Anayasa'nın 36. maddesinde, hak arama özgürlüğü için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiş olmakla birlikte, bunun hiçbir şekilde sınırlandırılması mümkün olmayan mutlak bir hak olduğu söylenemez. Özel sınırlama nedeni öngörülmemiş hakların da hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırları bulunduğu kabul edilmektedir. Ayrıca hakkı düzenleyen maddede herhangi bir sınırlama nedenine yer verilmemiş olsa da, Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan kurallara dayanarak bu hakların sınırlandırılması da mümkün olabilir. Dava açma hakkının kapsamına ve kullanım koşullarına ilişkin bir kısım düzenlemelerin hak arama özgürlüğünün doğasından kaynaklanan sınırları ortaya koyan ve hakkın norm alanını belirleyen kurallar olduğu açıktır. Ancak, bu sınırlamalar Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan güvencelere aykırı olamaz. Her temel hak ve özgürlüğün doğasından kaynaklanan sınırları da bulunmaktadır.*" (AYM, E. 2014/92, K. 2016/6, T. 28.1.2016, R.G. 03.03.2016-29642)

34 **KABOĞLU**, İbrahim Özden, Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar), 8. Bası, Legal Yayıncılık, Ekim 2012, İstanbul, s.261.

35 3 Ekim 2001 tarih ve 4709 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun"la yapılan Anayasa değişikliği ile Anayasada açıkça belirtilmiştir.

36 **METİN**, Yüksel, Ölçülülük ilkesi Karşılaştırmalı bir Anayasa Hukuku İncelemesi, 1. Bası, Seçkin Yayınevi, Ekim 2002, Ankara, s.20.

sınırlamanın ise istisna olması mantığından hareketle ölçülülük<sup>37</sup> ilkesinin amacı ve işlevi, kamu gücünü sınırlayarak temel hak ve özgürlükleri en üst düzeyde güvence altına almaktır<sup>38</sup>.

Ölçülülük ilkesi; amaç, araç ve değer ölçütü (orantılılık) olarak üç unsurdan oluşmaktadır.<sup>39</sup> Burada yasa koyucu veya idare tarafından kullanılan araç, hedeflenen amaca ulaşmak için, yani sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli ve gerekli olmalıdır; ve kullanılan araçla erişilmek istenen amaç arasında ölçülü bir orantının varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.<sup>40</sup> Ölçülülük ilkesinin normatif içeriğinin belirlenmesinde ise amaç ile araç arasında hukuka uygun bir ilişki aranmalıdır.<sup>41</sup>

### **1. Elverişlilik**

Devletçe bireylere getirilen yükümlülükler kural olarak, kamu yararı amacı güder ve yasa koyucunun sınırlarını çizdiği yükümlülüklerde öngörülen tedbirler hedeflenen amaca erişmek için kullanılır. Dolayısıyla bireylere yükümlülük getiren devlet tedbirleriyle istenilen amaca ulaşılabiliriyorsa, alınan tedbirler meşrûdur. Elverişlilik ilkesinde yapılan bu araç-amaç ilişkisi değerlendirmesinde hangi hukukî değerlerin ne derece bir ağırlığa sahip olması gerektiği tamamen bağımsız bir şekilde sonuçlanır ve yapılan değerlendirmede şekli bir karşılaştırma söz konusudur.<sup>42</sup>

### **2. Gereklilik**

Sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığı konusunda belirleyici unsur olan ilke gereklilik ilkesidir.<sup>43</sup> Hedeflenen ve istenen amaca erişebilmek için aynı derecede elverişli birçok araç arasından en az müdahalede bulunan araçla müdahale edebilmek gerekir.<sup>44</sup> Daha az sınırlayıcı bir müdahale ile aynı veya daha iyi bir sonuç elde edilecekse, kullanılan araç gereksizdir. Burada elverişlilik denetiminden farklı olarak

37 İHAS Koruma Mekanizmasında “orantılılık (proportionality)” terimi ölçülülük ile aynı anlamda kullanılmaktadır. (TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 16. Bası, Beta Yayınevi, Ekim, 2016, İstanbul, s.156.)

38 TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s.156.; METİN, s.20.

39 RUMPF, Christian, Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği, Anayasa Yargısı Dergisi, 10. Cilt, 1993, Ankara, s.47.

40 METİN, s.21.

41 RUMPF, s.47.

42 METİN, s.27.

43 YALTI, Billur, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt 1, s.523.

44 METİN, s.30, İNCEOĞLU (Ed.), s.39. Ayrıca bkz. AKAD, Mehmet/DİNÇKOL, Bihterin/BULUT, Nihat, Genel Kamu Hukuku, 13. Basım, Der Yayınları, 2017, İstanbul, s.309-310; UYGUN, Oktay, 1982 Anayasasında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi, Kazancı Kitap, 1992, İstanbul, s.162.

amaca ulaşmak için elverişli olduğu belirlenen araçların birbirleri ile mukayesesi yapılıdır. Diğer bir deyişle araç-arac kıyaslaması söz konusudur.<sup>45</sup>

### 3. Orantılılık

Orantılılık, hedeflenen amaca ulaşmada araç ile yapılan sınırlamanın ölçsüz bir oran içinde bulunmamasını ve devletçe öngörülen tedbirlerin kişilere ölçsüz bir yükümlülük getirmemesinde belirleyici ilkedir.<sup>46</sup> Orantılılık ilkesi yönünden yapılacak yargısal denetimde her durumda uygulanabilecek genel ve objektif nitelikli bir kıstas belirlemek mümkün değildir. Çünkü sınırlamada getirilen bir tedbirin orantılı olduğunu söyleyebilmek için somut olayın özellikleri dikkate alınmalı ve somut olaydaki bir tedbirde çatışan menfaatlerin makul bir denge içinde olup olmadığı araştırıldıktan sonra değerlendirme yapılmalıdır.<sup>47</sup> Böylece orantılılık ilkesiyle temel haklara müdahalenin ağırlığı ve bu müdahaleyi haklı yapan sebeplerin ağırlığı ölçülmektedir. Müdahalede başvuru araç, müdahaleye uğrayan kişilere katlanılması zor veya imkânsız yükler getiriyorsa ölçsüzlük söz konusu olacaktır. Bu nedenle her somut olayın özellikleri değerlendirilerek çatışan menfaatlerin makul bir denge içinde olup olmadığı araştırılmalıdır. Beklenen fayda ve katlanılan yükten daha az ise söz konusu denge bozulacağından başvuru araçtan vazgeçilmesi gerekmektedir.<sup>48</sup>

Verginin, temel hak ve hürriyetlerden olan mülkiyet hakkına müdahale niteliğini taşımasından hareketle, yukarıda verdiğimiz sınırlandırma rejimini mülkiyet hakkı bakımından değerlendirmek mümkündür. Zira Devlet, ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak kamu yararı meşrû amacıyla kamu giderlerinin finansmanı için topladığı vergilerle bireyin mülkiyet hakkına müdahale eder. Ancak yapılan bu müdahalenin bir sınırı ve ölçüsü olmalıdır. Vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik bu sınırlamanın sınırı tespit edilirken, minimum sınırlama alanı ölçülülük ilkesi ile<sup>49</sup>; bir hakkı daha fazla sınırlamanın mümkün olmadığı noktayı belirleyen maksimum sınırlama alanı AY. m.13 “hakkın özüne dokunmama” ölçütü ile belirlenmiştir.<sup>50</sup> Hakkın özü, – her hak ve özgürlük için ayrı ayrı gereklerle beraber – genel olarak; bir hak/ özgürlüğün “vazgeçilmez unsuru, dokunulduğu takdirde söz konusu özgürlüğü anlamsız kılacak

45 METİN, s.30-31.

46 YALTI, *Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı...*, s. 523, AYM, K.G. 18.10.2007, E. 2007/4, K. 2007/81, 08.12.2007-26724.

47 METİN, s.37-38.

48 TAYLAR, Yıldırım, “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, s.146 ([http://www.maliyemempozumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye\\_Sempozyumu\\_30\\_137\\_176.pdf](http://www.maliyemempozumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_30_137_176.pdf), Erişim tarihi:14.01.2018).

49 YALTI, Billur/ÖZGENÇ, Selçuk, *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, 1. Bası, Beta Yayınevi, Aralık 2005, İstanbul, s.83.

50 “Bu alan dokunulmaz çekirdek alandır: Mülkiyet hakkının kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılmaz hale koyucu veya ciddi surette güçleştirici ve amacına ulaşmayı önleyici ve etkisini ortadan kaldırıci nitelikteki bir vergi mülkiyet hakkının özüne dokunur.” (YALTI/ÖZGENÇ, s.83).

*olan asli çekirdeği” şeklinde açıklaması mümkündür. Aslında “hakkın özü” kriteri “demokratik toplum düzeninin... gerekleri kavramı içinde yer almaktadır...”<sup>51</sup>*

Minimum sınırlama alanını belirleyen ölçülülük ilkesi, elverişlilik, zorunluluk ve orantılılık unsurlarıyla amaç ile araç arasında dengeli, makul bir ilişkinin varlığını ifade eder.<sup>52</sup> Bu anlamda, vergi hukukunda ölçülülük, yükümlülüğün “ağırlığı” kavramıyla ilgilidir.<sup>53</sup> Dolayısıyla vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına getirilen sınırlama ölçülü olmalıdır. Aksi takdirde amaç ile araç arasında ölçülü bir ilişkiden söz edilemeyeceği gibi aşırı, ölçüsüz sınırlamalar hem anayasaya aykırılık teşkil edecek<sup>54</sup> hem de kişiler anayasal güvencelerden yoksun kalacaktır.

AY 73,I “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” şeklindeki düzenlemedeki “malî güç” kişinin “ödeme gücü”<sup>55</sup>nü kavrayan bir ölçüttür ve malî güçle orantılı olan ölçülüdür. Buna göre ölçülü bir vergilendirme ancak malî gücü gözetme temelinde kurulabilir. Kamu yararı (amaç) ile yüklenilen vergi (araç) arasındaki orantının dengesi malî gücü aşan aşırı bir yük ile yüklenmemesi ile sağlanabilir.<sup>56</sup>

Yukarıda ifade edildiği gibi başlı başına bir anayasal ilke olarak değerlendirilemeyen bu ölçü, vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin minimum sınırlama alanını belirler ve vergilendirmede AY. m.13’te belirtilen ölçülülük ilkesinin uygulama aracıdır. Vergi, yükümlünün malî gücü ile orantılı olmalıdır, malî gücü aşan oranda vergilendirme ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

## II. TANZİMAT SONRASI VERGİ SİSTEMİNDE ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİNİN GÖRÜNÜMÜ

### A. KLASİK DÖNEM OSMANLI MALİ YAPISI VE VERGİ SİSTEMİ

Klasik Dönem Osmanlı malî yapısı tekâlif-i şer’iyye (şer’î vergiler) ve tekâlif-i örfiyye (örfi vergiler) olmak üzere iki temel üzerine bina edilmiştir. Tekâlif-i Şer’iyye İslam hukuku esaslarına göre konulan ve tahsil edilen, tekâlif-i örfiyye ise İslam hukukunun izin verdiği ölçüde örfi esaslara göre konulan ve tahsil edilen vergilerden oluşur.<sup>57</sup> Bu nedenle önce İslam hukukunda

51 MUMCU, Ahmet/ KÜZECİ, Elif, İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri, Yenilenmiş 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.260, Aktaran: SABAN, s.72.

52 YALTI/ÖZGENÇ, s.83, KARAKOÇ, s.1282.

53 YALTI/ÖZGENÇ, s.84.

54 AYM, 7.11.1989, 6/42, RG. 20484 6.4.1990, s.29/30.

55 “Gelirin asgari geçim düzeyini aşan bölüm olarak tanımlanmakla birlikte, asgari yaşam düzeyinin ne olduğu hakkında çok kesin bir tanım bulunmamaktadır. Mükelleflerin sosyal statülerine, beklentilerine ve alışkanlıklarına bağlı olarak, harcamaları da farklı olmaktadır. Dolayısıyla, herkes için yaşamın sürdürülmesine yetecek standart bir gelir düzeyi saptamak mümkün olmamaktadır.” SONSUZOĞLU, Elif, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, 1997, İstanbul, s.6.

56 YALTI/ÖZGENÇ, s.84.

57 İslam hukukçuları “Mallarında (yardım) isteyen ve (iffetinden dolayı isteyemeyip) mahrum olanlar için bir hak vardır.” (Zariyat suresi 19. Ayet) ayetini tekâlif-i örfiyyeye dayanak olarak kabul etmişlerdir.

var olan vergi sisteminin genel özelliklerini belirtip daha sonra Osmanlı Devleti'ndeki şer'î ve örfî vergilerin vergi sistemindeki yerine kısaca değinmek gerekmektedir.

### ***1. İslam Hukukunda Vergi Anlayışı***

Kur'an-ı Kerim'de sözü edilen malî yükümlülükler nasıl isimlendirilirse isimlendirilsin İslam hukukçuları tarafından genel olarak “zekât” ve “sadaka” kavramları altında toplanmış ve irdelenmişlerdir.<sup>58</sup> Bu kavramlardan “zekât” farz<sup>59</sup>, yani zorunlu mâli mükellefiyeti ifade ederken, zekâtı da kapsayan “sadaka” kavramı ise daha çok gönüllülük esasına dayanan sosyal yardımları kapsamaktadır. Zorunlu olan zekâtı toplama yetkisi devlete verilmiş, mükellefiyetin yerine getirilmemesi halinde, Kur'an'da devletçe uygulanacak maddî bir yaptırım öngörülmemiş ise de İslam toplumunun sosyal ve hukukî sisteminin güvenlik ve korumasından mahrumiyetin yanı sıra uhrevî yaptırım da söz konusudur.<sup>60</sup> Ancak açık bir maddî yaptırım öngörülmemiş olması, “verginin yasallığı” ilkesinin zekâtta tezahürlerinin bulunmadığı anlamına gelmemektedir. Öğretide “nass<sup>61</sup> ve içtihad yoluyla konulmuş vergiler”den söz ediliyor olması, İslamda vergilerin yazılı olmasa da bir takım kurallara dayanılarak alındığını göstermektedir.<sup>62</sup>

“Verginin belirgin olması” bakımından; Kur'an'da zekâtın farz oluşu ve sarf yönlerinin (kimlere dağıtılacağı) belirtilmiş olmasına karşın verginin dayandığı ilkelere, tarh ve tahsil usûlüne yer verilmemiştir. Verginin konusu, matrahı, oranı, yükümlülere gibi temel özelliklerinden “konu unsuru” ana çizgileriyle belirlenmiş, “yükümlüler” ise inananlar olarak gösterilmiştir. Ancak matrah, oran ve vergiyi doğuran olay tayin edilmemiştir.<sup>63</sup> Ayrıca laik hukuktan farklı olarak ilahî emirle konduğu için yasama faaliyetiyle değiştirilemez niteliktedir.<sup>64</sup>

Kur'an'da vergilendirme ve vergi toplama yetkisi Hz. Peygamber'e verilmiş<sup>65</sup>, verginin konusu dışında kalan kısmı (matrah ve oran) Hz. Peygamber tarafından saptanmıştır. Hz. Peygamber'in vefatından sonra da aynı usûl halifelerce devam ettirilmiştir. İslâm hukukunda, malî hukukla

58 Zekât, ihsan, mal verme, birr, infak, sadaka, it'am, fazlayı verme, Allah yolunda mal ve canla cihad Kur'an'da geçen malî yükümlülükleri ifade eden kavramlardır (GÜNEŞ, s.68)

59 “Bunları karşılamak, Müslümanların dini görevleri arasındadır (farz-ı kifaye). Her Müslümanın varlığı nispetinde mükellef bulunduğu bu malî göreve “garâmet-i mâliye” veya “teklif” yahut çoğulu olarak “tekâlif adı verilmektedir.” (AKGÜNDÜZ, s.700).

60 Ayrıntılı bilgi için bkz. ERDOĞAN, Suat, “Zekâtın Devlet Tarafından Toplanması Fihhîliği”, İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi, sy. 28, 2016, s. 417-434. SİDDİKİ, Selim A., İslam Devletinde Malî Yapı, 4. Bası, Fikir Yayınları, 1968, İstanbul, s.18 vd.

61 “Nass, manasına açık bir şekilde delâlet eden ve kendisinden çıkarılan hüküm sözün asıl sevk sebebini teşkil eden, bununla beraber tevîl ve tahsis ihtimaline açık bulunan lâfızdır.” (ŞA'BAN, Zekiyüddin, İslam Hukuk İlminin Esasları, 25. Bası, Türkiye Diyanet Vakfı, Ekim 2016, Ankara, s.371).

62 GÜNEŞ, s.68-73.

63 Savaş ganimetlerinden 1/5 vergi alınması kuralı hariç.

64 GÜNEŞ, s.71,Vergi oranı Kur'an'da “fazla” kavramı ile saptanmış olup açık değildir.(Araf Suresi, 199. Ayet, Bakara Suresi 219. ayet) (GÜNEŞ, s.70-71)

65 “Onların mallarından, onları kendisiyle arındıracağın ve temizleyeceğin bir sadaka (zekât) al ve onlara dua et” (Tevbe Suresi, 103. Ayet).

ilgili hükümlerin icrâsı, doğrudan doğruya Halife veya Sultânın görevleri arasında sayılmıştır. Yani Halife veya Sultân, malî hukuk hükümlerinin icrâsını, kamu adına yapmakla mükelleftir. Halifenin veya Sultânın bu yetkisine “velâyet-i sadakât” adı verilmektedir.<sup>66</sup>

Ancak halifenin yasa koyma yetkisi olmadığı için vergi ancak Şûrânın kararıyla konabilir. Zira Peygambere de Kur’anda adaletle idare ve şûrâ ile karar verme emredilmiş, halifeler de Peygamber’in halefi olduklarından bunu devam ettirmişlerdir. İslamdaki bu meşveret (danışma) ilkesi vergilerin halk onayı ile alınmasını sağlayan zamanın koşulları içerisinde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin bir tezahürü niteliğindedir.<sup>67</sup> Diğer bir deyişle toplumun yine toplum tarafından vergilendirilmesi söz konusudur.

Öte yandan, İslâm’da vergi anlayışının temelinde kişinin kendisi, eşi ve çocuklarının ihtiyaçlarından fazlasını ifade eden “fazla” kavramının<sup>68</sup> bulunuyor olması; üretimde veya üretilen mal ve servette emeğin payı arttıkça alınan verginin azalması, aksine emeğin payı azalıp sermayenin payı arttıkça verginin de artması<sup>69</sup>; dolaylı vergilendirmenin mevcut olmayışı; zekâta konu olan mal veya servetin “artıcı” olması,<sup>70</sup> asgari geçim sınırı olarak düşünülebilecek nisab miktarına ulaşması ve elde edildikten sonra bir yıllık zaman geçmesi şartlarının bulunması; yoksul zimmîlerden cizye alınmaması ve haraç için de malî güce göre oran değişikliğine gidilmesi<sup>71</sup> gibi özellikler malî güç ölçütünün benimsendiğini<sup>72</sup> ve bu bakımdan eşitlik ve ölçülülük ilkelerine önemli ölçüde temas edildiğini göstermektedir.

## 2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi Vergi Sistemi

Osmanlı Devletinde devletin siyasî ve hukukî yapısının her ne kadar dinî esaslara dayandığı gözlemlense de şer’î hukuk (Şer’î Şerif) dışında kalan idare ve teşkilat hukukunda padişah tarafından irade, ferman, emir, hat, hattı hümayun gibi değişik isimler altında da olsa; idarî,

66 **AKGÜNDÜZ**, s.699. **KARAMAN**, Hayrettin, Mukayeseli İslam Hukuku, 1. Cilt, 7. Bası, İz Yayıncılık, 2012, İstanbul, s.157. İslam kaynaklarında, zekâtın kurumsal olarak devlet otoritesi altında toplanmasına ilişkin Kur’an’daki deliller; Tevbe Suresi 103. Ayet’teki “al” emri, zekâtın sarf yerlerinde “zekât memurları” ifadesinin bulunması (Tevbe Suresi, 60. ayet), mallar üzerinde “hakkın” bulunması (Zâriyât, 51/19, Meâric, 70/24, En’âm, 6/141, İsrâ, 17/26, Rum, 30/38) olarak gösterilmektedir. Hz. Peygamberin ve Halifelerin uygulamaları da bunu destekler niteliktedir. (**ERDOĞAN**, s.418-420; **SELÇUK**, Mervan, Zekâtın Modern Anlamda Kurumsallaşması ve Türkiye için Uygulanabilir bir Model Önerisi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2016, s.79-88).

67 **GÜNEŞ**, s.71-73.

68 Araf Suresi, 199. ayet, Bakara Suresi 219. ayet. (bkz. 64 no.lu dipnot)

69 Örneğin, öşürün oranı emek yoğun üretim yapılan arazilerde yirmide bire düşürülmektedir. (**SONSUZOĞLU**, s.105-106)

70 Artma, çoğalma anlamına gelen “nemâ” şartı malın, sahibine kazanç ve fayda sağlar durumda olmasıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. **ÖZEK**, Ali/**KARAMAN**, Hayreddin/**AYDIN**, M. Âkif/**ERKAL**, Mehmed, İbadet ve Müessese Olarak Zekât, İslâmî İlimler Araştırma Vakfı Yayınları:5, 1984, İstanbul.

71 **FALAY**, s.31-34.

72 **SONSUZOĞLU**, s.105-106.

askerî, cezaî ve malî hükümlerle tımar ve reyaya ilişkin hükümlerin yasalarla tedvin edildiği örfî bir hukuk sistemi (Kanun-ı Münif) mevcuttur.<sup>73</sup>

Osmanlı Devleti'nin düzenli bir vergi sistemi tesis etme ve düzenli gelir sağlama bakımından istikrarlı bir yapı içerisinde olduğu söylenemez.<sup>74</sup> Devlet sınırları içerisindeki ayrı bölgelerde yerel özelliklere, ihtiyaçlara ve ananelere göre değişen heterojen bir malî yapı ve vergi yasaları mevcuttu.<sup>75</sup> Ancak bu yasalar yükümlünün ödeme gücü ve vergi adaleti gözetilerek hazırlanmakta ve vergi salmaları kadıların ve merkezin denetimine tabi kılınmaktaydı.<sup>76</sup> Dolayısıyla halkın ödeyeceği vergilerin, ne miktarda, ne zaman ve kime ödeneceği önceden bellidir, yani bir bakıma verginin belirliliği sağlanmaya çalışılmıştır.<sup>77</sup>

Malî mevzuatta “araziye göre hukuk ve kanun dağınıklığı ilkesi” geçerli olduğu için tüm malî örgüte hâkim ana örgüt yasaları veya yeknesak yasal formüllerden söz etmek mümkün değildir. Tanzimat dönemine kadar ne verginin temel özelliklerine, ne de padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandırmaya dair bir hükümle karşılaşmaktadır.<sup>78</sup> Benimsenmiş olan hukukun şahsiliği ve vergi yasalarının yöresel ve zümrevî (grupsal) olması ilkeleri; verginin genelliği, verginin adaletli ve dengeli dağılımı, verginin yasallığı gibi bir takım çağdaş hukuk devletine özgü ilkelerin uygulanmasına olanak vermemektedir.<sup>79</sup>

Osmanlı'da uygulanan belli başlı şer'î vergiler öşür, haraç, ağnam resmi, cizye, pençik vergisi (ganimet), maden resmi, gümrük resmi, ihtisap resmi ve imtiyazlı eyaletlerden alınan maktu vergilerdi.<sup>80</sup> Osmanlı geleneksel vergi gelirlerinin büyük çoğunluğu “tekâlif-i şer'iyeye” den olan malî ve idarî birimlere verilmiş bulunan ve toprak ürünlerinden onda bir oranında alınan öşür (yahut çoğulu aşar) vergisinden sağlanır, bu vergiyi toplama vazifesi ise (mukataa denilen esasla) ya iltizam yöntemiyle topladıkları vergilerin bir kısmını hazineye verip arta kalanını kendilerine saklayan mültezimlere, ya da tüm gelirlerini kendilerine saklayıp buna mukabil ordu veya devlet yönetiminde görev alan tımar sahiplerine verilirdi. Bu temel gelir kaynağının yanı sıra “tekâlif-i

73 GÜNEŞ, s.74.

74 “Kuruluş ve yayılma yıllarında Osmanlı İmparatorluğu bir “vergi devleti” değildi. Yani esas itibarile uyruklardan egemenliğe dayanarak akçe olarak aldığı düzenli vergi gelirleriyle yaşayan bir devlet değildi. Genişleme yıllarında, merkezi gelirler daha çok baş eğdirilen devletlerden alınan haraçlardan ibaretti.” BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Üçüncü Basılış, Fakülteler Matbbası, 1970, İstanbul, s.1.

75 AKTAN, Coşku Can/DİLEYİCİ, Dilek/SARAÇ,Özgür, Vergi, Zülüm ve İsyân, Phoenix Yayınevi, Birinci Baskı, Eylül 2002, Ankara, s.112.

76 GÜNEŞ, s.75.

77 ÖNER, Erdoğan, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mâlî İdare, Genişletilmiş 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/369, 2005, Ankara, s.135.

78 VARGAN, Nezih, Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1987, Eskişehir, s.5.

79 GÜNEŞ, s.76.

80 MUTLUER, M. Kamil/ÖNER, Erdoğan/KESİK, Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, Aralık 2013, İstanbul, s.73. Osmanlı Devleti'nde çeşitli isimler altında tahsil edilen şer'î vergilerin tam listesi için bkz. AKTAN/DİLEYİCİ/SARAÇ, s.70. Yine Osmanlı'daki şer'î ve örfî vergilerin konusu, mükellefi, matrahı ve oranı, ödeme zamanı ve tahsil edenini gösteren detaylı liste için bkz. ÖNER, s.137-144.

örfiyye”<sup>81</sup> adı altında toplananan kentsel üretim ve tüketim vergileri, çarşı-pazardan alınan “ihtisab resmi”, imparatorluğa giren veya imparatorluktan geçiş yapan mallardan alınan “gümrük resmi” ve gayrimüslimlerden askerlikten muaf tutulmaları ve güvenliklerinin sağlanması karşılığı alınan “cizye” adlı insan başına vergiler de gelirlere katkı sağlardı. Buna karşılık kentlilerin büyük çoğunluğu vergiden muafı çünkü belediye örgütü mevcut değildi. Bu fonksiyonu millet olarak tabir olunan dinî topluluklar, esnaf ve sanatkâr loncaları ve vakıf gibi kurumlar icra eder, kendi imkanları çerçevesinde üyelerini vergilendirip karşılığında hizmet götürürlerdi. Ancak bu geleneksel sistem vergi gelirlerinin önemli bir kısmını hazinenin dışında tuttuğu için yarı-özerk statüdeki mültezim ve tımarlar tarafından keyfi olarak fazla vergi toplanabilmesi nedeniyle suiistimal edilmeye açıktı ve neticede bu tebaanın aşırı vergi yükü altında ezilmesi, devletçe ihtiyaç duyulan vergi gelirinin de karşılanamaması sonucunu doğurdu. Zaten Osmanlının son yüzyılında yapılan vergi reformunun da temel hedefi bu kronik sorunlara çözüm bulmaya çalışmaktı.<sup>82</sup>

16. yüzyılın sonlarına kadar sorunsuz işleyen tımar (dirlik) sistemi Osmanlı idarî, askerî ve ekonomik politikası arasında denge ve ahengi sağlayan en önemli kurumlardan biridir. Tımar sistemi, padişahça belli bir bölgenin vergilerinin bir bölümünün tahsis edildiği kimsenin (sipahinin) Osmanlı ordusuna elde ettiği gelire göre belli ölçüde asker sağlamakla yükümlü olması esasına dayanıyordu. 16. yüzyılın sonlarında dış tehlikeler nedeniyle paraya olan ihtiyacın fazlaca artması nedeniyle devletin tüm gelirleri peşin para ile mültezimlere satılmıştı ve mukataa olarak anılan bu gelir bir yıllığına veya ömür boyu birine satılır, o kişi de masrafını çıkarmak için gelir kaynağını sonuna kadar zorlardı. Yani halk ödemesi gerekenden daha fazla bir yük altına sokulmuş oldu, bu da devlete güvensizliği ve sermaye birikimi sıkıntılarını beraberinde getirdi.<sup>83</sup>

1808 yılında, yeni oluşan ayanlar ve derebeyleri ile merkezi hükümet arasında Sadrazam Alemdar Mustafa Paşa'nın başkanlığı altında bir toplantı yapılarak hem merkezi otoritenin etkinliğini artıran hem de bunun kötüye kullanımını önlemeyi amaçlayan bazı ilkelerin konulduğu “Sened-i İttifak” imzalanmıştır.<sup>84</sup> Vergilendirmeye ilgili olarak bu belgenin 3. maddesinde vergilerin padişahın emirlerinin infaz ve icrası doğrultusunda ayanların koruması altında telef ve hasara uğramadan toplanması, 7. maddede ise ahaliden, fakirlerden ve köylüden alınacak vergilerde adalete riayet ilkesine uygun davranılması düzenlenmiştir.<sup>85</sup> Bahsi geçen adalete riayet ilkesi iktidarı sınırlandırırken, aynı zamanda ayanların halkın temsilcileri olmamalarına rağmen

81 Osmanlı Devleti'nin çeşitli dönemlerinde tahsil edilen örfi vergilerin tam listesi için bkz. **AKTAN/DİLEYİCİ/SARAÇ**, sf.77. Osmanlı'daki örfi vergiler hakkında detaylı bilgi için bkz. **KAZICI**, Ziya, Osmanlılarda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, Sayı:4, 1986, İstanbul, ss.285-310.

82 **SHAW**, s.934-935.

83 **GÜNEŞ**, s.77.

84 **TANÖR**, Bülent, Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri, 28. Bası, Yapı Kredi Yayınları, Şubat 2017, Ankara, s.41 vd. **OKANDAN**, Recai G., Âme Hukukumuzun Anahatları (Türkiye'nin Siyasî Gelişmesi), Birinci Kitap (Osmanlı Devletinin Kuruluşundan Yıkılışına Kadar), Fakülteler Matbaası, 1971, İstanbul, s. 56.

85 Sened-i İttifak'ın tam metni için bkz. **AKYILDIZ**, Ali, “Sened-i İttifak'ın İlk Tam Metni”, İslam Araştırmaları Dergisi, Sayı: 2, 1998, s.209-222.

verginin onaylayıcıları gibi davranmaları ve bir bakıma verginin yasallığı ilkesinin temsilsiz vergi olmaz boyutunu gerçekleştirmeleriyle vergilendirme ilkelerinin de vücut bulmaya başladığının göstergelerinden birisidir. Ancak hukukî bir yaptırımı bulunmayan ve maslahat icabı kabul edilen bu belge uygulanmamış, ayanlık kurumu ile birlikte ortadan kalkmıştır.<sup>86</sup>

## **B. TANZİMAT SONRASI VERGİ REFORMLARI VE REFORMLARIN İLKELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tanzimat dönemi ve sonrasındaki vergi reformlarının hem anayasal düzeyde doğrudan veya dolaylı olarak vergi ilkelerinin normlaştırılması çabalarıyla hem de bunların özel olarak vergi çeşitlerinin ve uygulanma usûllerinin belirlenmesi girişimleriyle iki ana düzlemde gerçekleştirilmeye çalışıldığı gözlemlenmektedir. Bu bakımdan anayasal düzeydeki düzenlemeler ve vergi sisteminin düzenlenmesini ayrı olarak tasnif etmek daha fonksiyonel olacaktır.

### **I. Anayasal Belgelerde Vergilendirme İlkeleri**

#### **a. Tanzimat Dönemi**

##### **aa. Tanzimat Fermanı**

Gülhane Hatt-ı Hümayunu, ya da idare ve teşkilatta reformları başlatan yeni bir dönemini açması niteliği itibarıyla sonradan anılacak ismiyle Tanzimat Fermanı, 3 Kasım 1839 tarihinde padişah adına Mustafa Reşit Paşa'nın Gülhanede okuyup ilan ettiği fermanıdır. Bu tarihî fermana göre, devleti yeniden kalkındırmak ve iyi bir yönetimi gerçekleştirebilmek için temeli can güvenliği, ırzın, namusun ve malın korunması, vergi salmada, askere çağırma ve askerde tutma sürelerinde eşitlik olan yeni yasalar ortaya konmalıdır. Hukukî niteliği itibarıyla bu belge maddî bakımdan yasadan ziyade bir yasama direktifi özelliğini taşıyan, padişah tarafından tek taraflı çıkartılan bir ferman yahut berat niteliğindedir. Bir diğer görüşe göre ise anayasal nitelikteki belgelerin biçimsel özelliklerini (bölümler, maddeler, sistematik) taşımadığı için ancak yeni düzeninin temel ilkelerinin açıklandığı bir beyanname niteliğindedir.<sup>87</sup>

İltizam usûlünün yol açtığı adaletsizlikler belge metninde belirtilerek vergiyle ilgili hususların “*kavanini icabiye ile tahdit ve tebyin*” olunması, yani yasalarla sınırlanıp açıklanması gerektiği ifade edilmiştir. Yasama faaliyetinde bulunacak sürekli meclislerin öngörülmesi Sened-i İttifak'ta görülen boşluğu doldurur nitelikteydi. Devlet gelir ve giderlerini saptamak ve denetlemek üzere kurulan “Meclis-i Ahkâmı Adliye”, meclis üyelerinin padişah tarafından atanmaları ve görevlerine son verilmeleri, ayrıca yasalarının yürürlüğe girmesinin padişahın onayına tabi olması nedenleriyle demokratiklikten uzak bir görünüm arz ediyordu.<sup>88</sup> Buna rağmen, meşveret ilkesinin bir ifadesi olarak oluşturulan bu yasama ve idarî yargı kurumu ile Padişah arasındaki

86 GÜNEŞ, s.76-79. OKANDAN, s.56-58.

87 Bu ve diğer görüşler için bkz. TANÖR, s.92-93.

88 GÜNEŞ, s.80.

ilişkide Hükümdarla Parlamento arasında geçerli olan esasların hâkim kılınmaya çalışılmış olması yasallık ilkesi açısından önemli bir gelişme kabul edilebilir.<sup>89</sup>

Geleneksel hukuk ile Avrupa hukukunun birlikte değerlendirilerek gerçekleştirilen bir kodifikasyon çabasına İslam ulusları tarihinde ilk defa Tanzimat ile başlanmıştır.<sup>90</sup> Bu ferman ile ilk defa yasa kavramı belirlemekte ve “kimseden ziyade şey alınmaması” ölçütü ile keyfi ve ağır vergilendirmenin önüne geçilmiştir, bu da verginin yasallığı ilkesinin, verginin belirgin olması boyutunun gerçekleştirilmesi için atılan bir adımdır. “Her ferdin emlak ve kudretine göre” uygun bir vergi belirlenmesi ifadesiyle de eşitlik ilkesinin malî güce göre vergilendirme boyutunun da vücut bulduğu görülmektedir. Fermanla gelen bu malî yenilikler birdenbire hazırlıksız uygulanması sebebiyle aksamaya uğradığı için tepki görmüş ve aksayan yönleri telafi edilerek vergi iltizamı usûlü yeniden yürürlüğe konmuştur.<sup>91</sup>

### **bb. Islahat Fermanı**

Tanzimat Fermanı'ndaki temel hakları teyid eden, başta vergi olmak üzere eşitlik ilkesini getiren, gayrimüslimlerin durumu başta olmak üzere birçok alanda ıslahatı öngören 1856 tarihli Islahat Fermanı Tanzimat döneminin ikinci safhasının başlangıcı olarak kabul edilebilir. Paranın ıslahı, vergi tahsil yöntemlerinin düzeltilmesi gereğine, Tanzimat Fermanının uygulama probleminin tesiriyle tedricî surette doğrudan tahsil yöntemine gidilmesine ve iltizam usûlünün giderilmesine ve modern bütçe uygulamasına geçilmesine işaret ediliyordu.<sup>92</sup> 1875 tarihli Adalet Fermanında da Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanında yer alan vergilendirmeye ilişkin hükümler yinelenmiştir.<sup>93</sup>

### **cc. Değerlendirme**

Söz konusu belgelerin hükümleri Osmanlı Devleti'nin içinde bulunduğu koşullar nedeniyle uygulanamamıştır.<sup>94</sup> Tanzimat döneminde belgelerin manevî yaptırımının yanı sıra

89 OKANDAN, s.71-72; AKIN, İlhan F., Türk Devrimi Tarihi, Fakülteler Matbaası, 1976, İstanbul, s.28, ÖNER, s.253. Meşrutî usûllere göre çalışan bu meclis on beş yıl boyunca ana yasama organı olarak görev görmüş ve önerilerinin yüzde doksanından fazlası padişah tarafından hiçbir değişikliğe uğramadan kabul edilmiştir. Yargılama görevleri de olan bu mecliste yasama ve yürütme fonksiyonları da birbirinden ayrılmıştır. Daha sonrasında yargı görevleri Divan-ı Ahkâm-ı Adliye'ye; yasama, kanun ve nizamları inceleyip tasarıları düzenleme ve aynı zamanda hükümet ile şahıslar arasındaki davalara bakma görevleri Şura-yı Devlet'e bırakılmış, Şura-yı Devlet Tanzimattan sonra da varlığını sürdürmüş, günümüz Danıştay'ının kurumsal kökenini oluşturmuştur. (ŞENER, Abdülatif, Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, Birinci Basım, İşaret Yayınları: 39, Mayıs 1990, İstanbul, s.81-82; ayrıca bkz. TUNAYA, Tarık Zafer, Türkiye'de Siyasal Gelişmeler (1876-1938), Birinci Kitap, Kanun-ı Esasî ve Meşrutiyet Dönemi (1876-1918), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, Mayıs 2009, İstanbul, s.46.)

90 GÜNEŞ, s.79.

91 GÜNEŞ, s.80-81. TANÖR, s.90.

92 ÇAKIR, Coşkun, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi, Küre Yayınları, Birinci Basım, Ekim 2001, İstanbul, s.24.

93 GÜNEŞ, s.81. TANÖR, s.95 vd.

94 VARGAN, s.6.

sınırlandırılmış bir iktidar anlayışının yerleşmesi dönemin önemli kazanımlarındandır. Tanzimat döneminde yasama faaliyeti temsili bir nitelik arzemediği için temsilsiz vergi olmaz boyutunun eksikliği sebebiyle verginin yasallığı ilkesinin uygulama koşullarının mevcut olmadığı kabul edilebilir. Dönemdeki bu hukukî düzenleme çabalarına rağmen, herhangi bir hukukî metne dayanmaksızın vergi tahsiline devam edilmiştir.<sup>95</sup>

## **b. Meşrutiyet Dönemi**

### **aa. 1876 Kanun-ı Esasî'si**

Tanzimat döneminde gerçekleştirilmeye çalışılan reformlardan istenen sonuçların alınamamış olması ülkenin aydın şahıslarını yeni çareler araştırmaya itmiş ve bu kesim meşrutî rejimin fikrî altyapısının hazırlığını yapmışlar ve 19. yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı'nın parlamentarizme yönelmesini sağlamışlardır. Zira 1876 Anayasasına kadar yasama ve yürütme organları bağımsız kimlik taşımamışlardı, her iki yetki de devlet başkanı olan Sultan'ın şahsında bulunmaktaydı.<sup>96</sup>

Kişî hak ve özgürlüklerinin geniş bir listesini ve ilkelerini içeren bu ferman-anayasa Türk toplumunun ilk yazılı anayasası olma özelliğini taşır. Ancak bu anayasa hükümdarın iktidarına gerçek bir sınırlama getirmez, zira çift meclisli yasama organında çıkarılan kanunların yürürlüğe girebilmesi için padişahın onayı gerekmektedir.<sup>97</sup> Hukukî güvenliğin ve yaptırımın olmadığı bu anayasada sınırlandırma Tanrı hukuku ile yapılmaya çalışılmıştır. Ancak yasaların, hiç olmazsa, kısmen temsili nitelik taşıyan bir parlamentoda tartışma konusu olabilme imkanı yasama faaliyeti alanında ortaya çıkan önemli bir gelişmedir.<sup>98</sup>

1876 Kanun-ı Esasî 25. maddesinde düzenlenen “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi rüsumat nâmu ile ve nâmu aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*” hükmüyle verginin yasallığı ilkesinin yasadışı vergi olmaz boyutu ilk defa bir anayasa hükmü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hüküm, “Umuru Maliye” başlıklı 96. Maddede belirtilen “*Tekâlifi Devletin hiçbirini kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz*” hükmü ile de pekiştirilmiştir. Ayrıca kısmen de olsa temsili nitelikte bir yasama organının varlığı bu ilkenin temsilsiz vergi olmaz boyutunu da anayasal düzleme taşımıştır.<sup>99</sup> Bunların yanı sıra madde 20'nin “*Tekalif-i mukarrere nizamati mahsusasına tevfikân kâffe-i tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur*”<sup>100</sup> hükmündeki kudret malî güce işaret ederek ölçülülük ilkesinin ifadesi niteliğindedir.<sup>101</sup> Ayrıca hemen ikinci maddesindeki İstanbul'un diğer Osmanlı belde ve şehirlerinden bir imtiyaz ve muafiyete sahip olmadığı belirtilerek Tanzimat'tan önce İstanbul halkının vasıtasız vergileri

95 ŞENER, *Tanzimat Dönemi...*, s.80.

96 OKANDAN, s.151 vd., s.209 vd. GÜNEŞ, s.82.

97 VARGAN, s.7

98 GÜNEŞ, s.83.

99 GÜNEŞ, s.82-83.

100 “*Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür*”

101 BUDAK, s.47.

vermeme imtiyazının söz konusu olamayacağı ve İstanbul halkının da her türlü vergi ve resim ile mükellef olduğunun altı çizilmiş, bölgesel eşitliğin sağlanması adına önemli bir adım atılmıştır.<sup>102</sup>

### **bb. 1909 Kanun-ı Esasî'si**

Kanun-ı Esasî'nin II. Abdülhamit tarafından 93 Harbi bahanesiyle yürürlükten kaldırılması ve meclisin tatil edilmesinin ardından otuz yıl sonra iç olayların baskısı sonucu yeniden iadesi ve Meclisi yeniden toplantıya çağırması neticesinde toplanan meclis 1909 yılında Kanunu Esasî'de parlamentonun hükümdar karşısında yetkilerini güçlendiren ve temel hak ve hürriyetler listesini genişleten ve koruyan bir anayasa tadilatı yapmış ve daha üstün bir nitelikte anayasa ortaya koymuştur. Bir bakıma parlamenterizme geçiş büyük ölçüde gerçekleşmiştir.<sup>103</sup> Verginin yasayla alınacağı ile ilgili hüküm aynen korunmuştur, ancak yasama bakımından son söz nisbî de olsa yine padişahın olmasına rağmen parlamentonun yasama işlevinde biraz daha kişilik kazanmış olması verginin yasallığı ilkesinin temsilsiz vergi olmaz boyutunun giderek sağlamlaşması bakımından önem taşımaktadır. Fakat mütareke döneminde feshedilmesine kadarki dönemde Meclisin genel itibariyle hâkim konumda olan İttihat Terakki Cemiyetinin güdümünde kalmış olması parlamentarizm yönünden olumsuz nitelikte gelişmelere neden olmuştur.<sup>104</sup>

## **2. Vergi Sisteminin Yeniden Düzenlenmesi**

Genel çerçeveden bakıldığında, Osmanlı İmparatorluğu'nun Tanzimat ile başlayan son yüzyıldaki vergi alanındaki reform politikasının dört temel hedefi olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki, büyük düzeyde azalmış olan kamu gelirlerini artırabilmek için vergi yükünü asıl yüklenici olan tarım üreticilerinden kentli kesime, özellikle tüccar ve sanayicilere doğru kaydırmaktır. İkinci hedef, vergi mükelleflerine uyguladıkları keyfi ve adaletten uzak muamelelerle aşırı miktarda vergi toplayan ve hem üretimi hem de gelir akışını olumsuz etkileyen mütezimlerin aracılığından vazgeçip devlet hizmetinde ücretli olarak çalışan maaşlılarla doğrudan tahsilat sağlamaktır. Üçüncü hedef, geleneksel sistemin getirdiği bir takım ayrıcalıklardan faydalanan bazı kesimlere tanınan vergi muafiyeti ve istisnalarını kaldırmaktır. Dördüncü hedefi ise, çağdaş toplumdaki gibi gelir ile ödeme gücüne dayanan bir vergi sistemi oluşturmaktır.<sup>105</sup> Yani ana eğilim, “aynî ve bölgeci” sistemden “nakdî ve merkezîyetçi” bir sisteme geçiş<sup>106</sup> ve vergi sistemine basitlik ve sadelik kazandırmak<sup>107</sup> yönünde olmuştur.

102 MUTLU, Abdullah, Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, 2009, Ankara, s.62.

103 OKANDAN, s.328, s.434 vd.

104 GÜNEŞ, s.82. BUDAK, s.48. VARGAN, s.7. İkinci Meşrutiyet'teki vergi uygulamaları hakkında detaylı bilgi için bkz. ÖZTEL, Muharrem, II. Meşrutiyet Dönemi Osmanlı Maliyesi, 1. Baskı, Kitabevi, 2009, İstanbul.

105 SHAW, s.934-935.

106 FALAY, s.75.

107 ÖNER, s.288.

İlk reform hareketleri fiilen, Yeniçeri Ocağı'nın 1826 yılında II. Mahmut tarafından kaldırılması üzerine kurulan Asâkir-i Mansure-i Muhammediye birliklerinin giderlerini karşılayabilmek için kentli tüccar ve zanaatkarlardan tahsil edilmek üzere yeni istihsal vergileri konmasıyla başlamıştır. Ülke çapında tapu kadastro ve gelir tespiti yaptırarak artar oranlı vergilendirmeye geçmeyi amaçlayan II. Mahmut'un 1839 yılında öldüğünde zaten çok yavaş yürümekte olan tapu ve kadastro çalışmalarının hâlâ tamamlanamamış olması sebebiyle yeni uygulama yürürlüğe geçememiştir.<sup>108</sup>

Nizam-ı Cedit dönemindeki bahsedilen hareketlenmeler sonrasında yarım kalan vergi reformu Tanzimat Döneminde 24 Ocak 1840'ta (19 Zilkade 1255) yayınlanan bir fermanla uygulamaya konmuş oldu. Tüm ülke çapındaki kadastro çalışmaları tamamlandığında hayvan başına alınan ağnam resmi ile gayrimüslimlerden kişi başına alınan cizye dışında tüm eski istihsal ve istihlak vergileri<sup>109</sup> kaldırılmış yerine esnaf ve sanatkârlara kârdan ödenmek üzere temettü vergisi konmuştur, ancak kadastro çalışmalarının o dönemde gelir tespiti yapmaması nedeniyle asla toplanamamıştır.<sup>110</sup>

#### **a. Yeni Vergi Mevzuatının Oluşumu**

Osmanlı Devletinde Tanzimat öncesinde Fatih Kanunnamesi ve Kanuni Sultan Süleyman'a ait kanunnameler başta olmak üzere bir takım düzenleme bakımından dağınık nitelikte kanunnamelere rastlanmaktadır. Ancak bir hukuk dalının tümünü kapsayacak şekilde bir kanunlaştırma hareketi ilk defa Tanzimat ile birlikte başlamıştır. Bu hareket hukuk alanında ikili bir durum meydana getirmiştir. Zira, kamu hukuku alanında daha çok Batı kaynaklı yenilik taraftarları, özel hukuk alanında ise İslam ve örf kaynaklı gelenek taraftarları baskın gelmişlerdir. Vergi hukuku da kamu hukuku niteliği dolayısıyla Batı etkisinde bir gelişim göstermiştir. Dönemin bu ikili yapısal durumu Tanzimat Fermanı incelendiğinde de görülebilmektedir. Gerçekten de Fermana, bir yandan Devletin eski kuvveti ve tebanın refahı şeriata bağlılıkla açıklanırken diğer yandan ise memleketin bozuk yapısı itiraf edilerek, bunun düzeltilmesi için birçok kanun çıkarılması gerektiği ifade edilmiştir.<sup>111</sup>

Reform hareketi içerisinde vergi hukuku alanında pek çok düzenleme yapılmış, vergi sistemi bütün boyutlarıyla yeniden düzenlenmeye çalışılmıştır. Ancak vergi hukukuna dair yapılan bu düzenlemeler arasında "kanun" adını taşıyan bir hukukî metne rastlanılmamaktadır. Bu düzenlemeler daha çok; hazırlanış, onaylanış, yaptırım gücü ya da değiştirilme yöntemi bakımından önemli farklılıklar göstermeyen nizamnameler, talimatnameler veya iradeler olarak tanzim edilmişlerdir.<sup>112</sup>

108 SHAW, s.935.

109 Üretim ve tüketim vergileri.

110 SHAW, s.935.

111 ŞENER, *Tanzimat Dönemi...*, s.77-78. AKIN, s.29-30.

112 ŞENER, *Tanzimat Dönemi...*, s.79.

İlk zamanlarda, her ne kadar devletin bir resmî gazetesi mevcut olsa da, hukukî düzenlemelerin burada yayımlanması bir esasa bağlanmadığından, kaldırılan bazı vergilerin bazı bölgelerde uzun süre tahsil edildiği dahi görülmüştür. Bu uygulama verginin belirliliği açısından önemli bir zaafiyet oluşturmaktaydı. Neyse ki ilân ve resmî gazetede yayım esaslarıyla ve hukukî metinlerin Düsturlarda toplulaştırılmasıyla bu sorun da izale edilmiştir. Ancak bütün bu çabalara rağmen özellikle Tanzimatın uygulama alanı dışındaki yerler başta olmak üzere çeşitli bölgelerde herhangi bir hukukî metne dayanmaksızın geleneksel vergi tahsiline devam edildiği görülmekte, bu da yasallık ve eşitlik ilkeleri bakımından önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır.<sup>113</sup>

Dağınık bir biçimde çeşitli nizamname, talimatname ve iradelere serpiştirilmiş olan vergi suç ve ceza hükümleri ve usûl kurallarına rastlanmaktadır.<sup>114</sup> Ancak bu dağınıklık ve zamanaşımı diye bir kavramın henüz gelişmemesi hem idare hem mükellefler açısından oldukça güç bir durum oluşturmakta ve verginin belirliliği ilkesine riayeti zorlaştırmaktadır. Vergi uyumsuzlukları konusunda ise başlangıçta bir geriye gidiş görülmüş, mükellefler açısından idarî çözümden başka yargısal yol öngörülmemiştir. Halbuki önceki dönemlerde taşra idaresinden bağımsız olan kadılar nezdinde idareciler vergi konusunda da dava edilebilirdi. Daha sonradan oluşturulmaya çalışılan vergi yargısı işlevi gören meclislerin vali başkanlığında çalışması da sorunu çözememiştir. Ancak üst derece mahkemesi olarak Şûrâ-yı Devletin öngörülmesi hukuk devleti anayasal ilkesine bir nebze de olsa yaklaşılmasını sağlamıştır.<sup>115</sup>

### **b. Tahsil Usûlü (Tımar-İltizam-Muhassıllık)**

Tanzimat Fermanında “hiçbir vakte semere-i nafıası görülmeyen iltizamat usul-i muzırrası” şeklinde bahsolunan iltizam usûlünün kaldırılması vaadi 1840 yılında Tanzimat’ın uygulandığı bölgelerde kaldırıldı ve muhassıllık<sup>116</sup> denilen ücretli memurlar tarafından vergi tahsiline başlandı.<sup>117</sup> Görev yaptıkları yer mülkî amirine karşı sorumlu olmayan<sup>118</sup> bu ücretli tahsildarlar

113 “Hatta Tanzimattan çok sonra, Meşrutiyet döneminde hazırlanan 1325 (1909/1910) malî yılı bütçesinde, “tebligat veya mukarrerata veya teamüle müsteniden” tahsil olunan vergi ve gelirler “hasılât-ı müteferrika” adı altında yer alıyordu” (ŞENER, *Tanzimat Dönemi...*, s.79-80).

114 Hem görevini ihmal eden vergi görevlileri hem de mükellefler hakkında çeşitli cezai hükümler getirilmiştir. Mükelleflerle ilgili olanlara; vergilerini ödemeyip muhalefet edenlerin hapsedilerek zorlanacağı, öşür alınmadan harmanını kaldıranlardan ve gümrük kaçakçılarından öşür ve gümrük resminin iki kat olarak alınacağı, gümrüklerden eşya kaçırılmasına vasıta olan nakliyecilerin eşya müsadere edildikten sonra iki kat gümrük resmi tutarında ceza-yı nakdiye çarptırılacağı, aynı şekilde tuz ve tütün kaçakçılarından da çeşitli tutarlarda ceza-yı nakdi tahsil edileceği şeklindeki düzenlemeler örnek verilebilir. (ŞENER, *Tanzimat Dönemi...*, s.84-85)

115 ŞENER, *Tanzimat Dönemi...*, s.85-89. Fakat müsakkafat ve temettü vergilerinde olduğu gibi bazı vergi çeşitlerine karşı itiraz yolu yine idarî mercilerde bırakılmış, yargısal yol öngörülmemiş olması önemli bir eksiklik olarak devam etmiştir. (ÖNER, s.311, dipnot 641)

116 “Muhassıl ‘Emvâl-i emiriyeyi tahsile memur olan adam’ olarak tanımlanmaktadır.” Muhassıllık hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÇAKIR, s.42 vd.

117 YARAŞLI, s.10.

118 ÇAKIR, s.42.

topladıkları tüm vergiyi olduğu gibi devlete teslim ediyorlar böylelikle mültezimlerin aracılığı ortadan kaldırılmış oluyordu.<sup>119</sup>

Muhassıllık kurumunun getirilmesi vergide eşitliğin sağlanması açısından atılan önemli bir adımdır, zira mültezimler tebaadan farklı bölgelerde, ödemesi gereken vergi dışında çeşitli isimler altında keyfi vergiler almakta, bu da tebaanın ağır bir vergi yükü altında ezilmesine sebebiyet vermekteydi.<sup>120</sup> Timar sistemi timar sahiplerinin uzun vadedeki karşılığını gözetmesi amacıyla reayayı kollaması sebebiyle 16. yüzyıla kadar iyi bir şekilde işlemişti. Ancak bu yüzyılda savaşların da etkisiyle artan malî ihtiyaç timar sistemiyle idare edilen kaynakların da mültezimlere ihale edilmesini sonuç vermiş ve sistemin temelli bozulmasına yol açmıştı. İltizam ihaleleri de üç yıl gibi kısa bir süreliğine yapıldığından mültezimlerin reayayı düşünme gibi bir kaygısı bulunmamaktaydı.<sup>121</sup> Bu yöntemle toplanan vergiler spesifik (maktu) vergiler olduklarından, fiyat hareketlerine karşı da esneklikleri yoktu.<sup>122</sup> Dolayısıyla ilkesel olarak ölçülü olduğu kabul edilemezdi.

Muhassıllar atandıkları yerlerde ilk iş olarak birer meclis kurmuşlardı. Yedi tabii üye<sup>123</sup> ve iki dereceli olarak ilgili bölgeden seçilen altı temsilci üye ile toplam on üç üyeden oluşan bu muhassıllık meclislerinin asıl amacı halkın yönetime katılması değil, Tanzimat reformlarının tabanda benimsenmesinin sağlanması, vergi gibi tepki doğurabilecek bir konuda halk temsilcilerinin de sorumluluğa ortak edilmesiydi.<sup>124</sup> Her ne kadar vergi salmada bir siyasal katılım söz konusu olmasa ve seçimler demokratik bir şekilde yapılamasa da<sup>125</sup> başta vergi tahrir, tevzi ve tahsili olmak üzere memleket işlerinin meclislerde müzakere ediliyor ve uygulamaya konuyor olması<sup>126</sup> adem-i merkezîyetçi bir temsil anlayışının uygulanmaya çalışıldığı ve bu uygulamanın yasallık ilkesine katkı sağladığı kabul edilebilir.

Ne var ki, bu uygulama neticesinde hazine gelirlerinde önemli ölçüde azalış görüldü. Muhassılların az sayıda olmaları ve topladıkları vergiden doğrudan yararlanmadıkları için mültezimler kadar hevesli çalışmıyor olmalarının yanı sıra eğitimsiz ve görevli oldukları bölge koşullarına yabancı olmaları da başarısızlığın önemli sebeplerindedir.<sup>127</sup> Bunun neticesi olarak ise aşarın mahallinde

119 SHAW, s.934-935.

120 SHAW, s.934-935.

121 YARAŞLI, s.10.

122 ÖNER, s.206.

123 "Tabii üyeler şunlardır: Kadı, müftü, zaptiye memuru, muhassıl, ve beraberindeki iki katip ile gayrimüslimlerin bulunduğu yerlerde metropolit" (ŞENER, Tanzimat Dönemi..., s.51)

124 ŞENER, Tanzimat Dönemi..., s.55.

125 "Nitekim bazen meclis seçimlerinin yapılmadığına, usûlsüz olarak üyelerin atamayla belirlendiğine dair kayıtlara rastlıyoruz. Hatta bir Fransız görgü tanığı, milletin bu meclislerde temsili diye birşeyin olmadığını, üyelerin her yerde farklı usûllerle belirlendiğini, örneğin Ankara'da Türk üyelerin eyalet valisi, diğer cemaatlere ait üyelerin de dinî reisleri tarafından tayin edildiğini belirtiyor. Bir çok yerde ise meclislere eski ayanlar hâkimdi." (ŞENER, Tanzimat Dönemi..., s.56).

126 ŞENER, Tanzimat Dönemi..., s.55.

127 SHAW, s.936; YARAŞLI, s.10. "... muhassıllar ve adamları tarafından aynı olarak toplanan, der-anbâr edilen, aşar bir çok yerde vasıta yokluğundan pazara getirilip paraya çevrilememiş, silolar olmadığı için çürüyüp mahvolmuş ve neticede bu en mühim gelir kaynağında ehemmiyetli bir azalma olmuştu." (YARAŞLI, s.10).

müdürler ve ileri gelenlere “maktû’an” ihalesi yoluna gidilmiş, yani bir bakıma farklı bir isim altında tekrar iltizam sistemine dönmüştür.<sup>128</sup>

### c. Yeni Kadastro

Kırım Savaşı'nın ardından (1853-1856) başlatılan başlıca malî reformlara yeni kadastro çalışmaları öncülük etti. Her ilde kurulan ve yöre eşrafından ve devlet memurlarından oluşan kadastro komisyonları kırsal kesimin yanı sıra kasaba ve kentlere de her arazi parçasını, her yapıyı, her birinin kullanım amacını ve sağladığı geliri tespit etti. Ayrıca her bireyin kimliği ve statüsü tespit edilerek herkese vergi nüfus tezkeresi verildi. Bu tezkereler kimlik kartı niteliğiyle hem mükellefe yıllık vergi yükümlülüğünü göstermesi hem de merkezî hükümete sağladığı denetim olanağı bakımından büyük bir gelişme olarak kabul edilebilir.<sup>129</sup> Zira bu çalışmalar neticesinde malî gücün tespiti hem eşitlik hem de ölçülülük ilkelerinin tesisine ön ayak olmuştur.

### d. Ancemaatin Vergi

Tanzimatla birlikte vergiler “tekâlif-i bilâ-vasıta” ve “tekâlif-i bilvasıta” olarak sınıflandırılmıştır. Yani daha önce pek çok türü bulunan şer’î ve örfî tekâlif ayrımı tamamıyla kalkmış; bunun yerini Batı etkisiyle “dolaysız ve dolaylı vergiler” ayrımı almıştır.<sup>130</sup>

Tanzimat dönemindeki en önemli reformlardan biri gelir üzerinden vergilendirmeye geçilmiş olmasıdır. Tanzimat Fermanındaki “bundan sonra memleket ahalisinden her ferdin emlak ve kudretine göre münasip bir vergi tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması” hükmünde geçen “emlak ve kudretine göre” ifadesi malî güce göre vergilendirmenin ifadesi olmuş ve getirilen ancemaatin vergi<sup>131</sup> ile uygulama alanı bulmuştur. Aslında bu vergiden önce 1839’da temettü vergisiyle gelirlerin vergilendirilmesi amaçlanmış ancak kadastro çalışmalarının kâr ve gelirleri değil de yalnızca serveti tespit üzerine yapılmasından dolayı toplanması mümkün olamamıştı. Ancak 1858-1860 yıllarında yapılan kadastro çalışmalarında bu eksik tamamlanmış, aynı yıl gelir, maaş ve ücretlere tatbik edilmeye başlanmış ve gerçek bir gelir vergisi niteliği kazanmıştır. Ancak kapitülasyonlar gereğince yabancıların bu vergiden muaf tutulması Müslümanları dezavantajlı bir konuma sokmuş ve eşitlik ilkesinin sağlanması bakımından önemli bir eksiklik olmuştur.<sup>132</sup> Hatta yabancıların I. Dünya Savaşı yıllarına kadar bu verginin sonradan dönüştüğü

128 YARAŞLI, s.10. ÇAKIR, s.47-48.

129 SHAW, s.937.

130 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.127; ÖNER, s.310. Tanzimat ve Meşrutiyet Dönemlerinde (1839-1922) Uygulanan Vergilerin konu, mükellef, matrah, oran, tahsil eden idare, ödeme zamanı ve açıklamalarını içeren tablo için bkz. ÖNER, s.291-298.

131 Dönemin hukukî metinlerinde yalnızca “vergi” yahut “komşuca alınan vergiler” olarak isimlendirilmiştir. (ŞENER, *Sona Doğru...*, s.116).

132 SHAW, s.938. Öyle ki, bu muafiyetten faydalanabilmek için Rum ve Ermeni tebaa başka ülkelerin vatandaşlığına geçmeye başlamışlardır. (SHAW, s.938)

vergi çeşitlerinden biri olan temettü vergisinin kapsamına alınmayışı Osmanlı Devleti'nin mali bağımsızlığını dahi tartışılacak noktaya getirmiştir.<sup>133</sup>

Ancemaatin verginin getirilmesiyle kaldırılan örfi vergiler toplam vergi tutarının haneye veya erkek nüfusa eşit olarak paylaşılmasıyla hesaplanır (baş vergisi), ancemaatin vergi ise öngörülen vergi tutarının önce kazalara paylaşılıp, daha sonra bu kazalarda kişilerin ödeme güçleri göz önüne alınarak ödeme miktarları hesaplanıyordu.<sup>134</sup> Yani yine tevziî (dağıtılan) nitelikte fakat mükelleflerin malî gücüne göre tahsil edilecek<sup>135</sup> bu verginin ölçülülük ilkesi açısından atılmış önemli bir adım olduğunu düşünmek mümkündür. Malî gücün ölçüsü ise tebaanın emlak, arazi, hayvan varlığı ile kazançlarıdır. Buradaki amaç örfi vergileri baş vergisi olmaktan çıkarıp tahrir esaslı servet veya gelir vergisi oluşturmaktır.<sup>136</sup> Yirmi sene kadar uygulanan bu vergi uygulamadaki bazı problemler nedeniyle 1859 yılından itibaren tedricen kaldırılarak ileri bir aşamaya geçilmiş<sup>137</sup> ve ikinci bir yenilikle nisbî nitelikteki emlak, arazi ve temettü vergileri getirilmiştir. Günümüz emlak ve gelir vergilerinin ilk nüvelerini oluşturan bu yeni vergiler<sup>138</sup> konusu arazi ve binaların kıymeti ile sanat ve ticaret erbabının kazanç miktarı olan tahrir usulüne dayanıyordu. Bu şekilde tevziî vergiden, matrahı tahrire dayandığı, verginin de nisbî olarak belirlendiği bir vergi çeşidine geçilmiş oldu.<sup>139</sup> Böylece, mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarını, mahallî ayan ve eşrafın etkisine açık bırakan ancemaatin vergiye nazaran, vergilemede belirlilik ilkesine daha fazla yaklaşıldığı kabul edilebilir.<sup>140</sup>

#### **e. Yeni Gayrimenkul Vergisi**

Ancemaatin vergi yerine getirilen vergilerden birincisi olan emlak vergisiyle bina ve arazilerin tahrir olunan değerleri üzerinden binde dört ve ayrıca akar sağlayan (yani kira geliri getiren) emlakın yıllık gelirinden ek olarak yüzde dört vergi alınacaktır.<sup>141</sup>

Bu şekildeki kira gelirinin vergilendirmesi günümüz anlayışı içerisinde gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilse de, söz konusu dönemde emlak vergisi içinde değerlendirilmiştir. İslam hukukuna göre sahibinin Müslüman olup olmadığına bakılmaksızın binaların herhangi bir vergiye tabi tutulmasına müsaade edilmemiştir.<sup>142</sup> Bu binalar daha önceki dönemlerde arazinin

133 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.118-119.

134 YARAŞLI, s.12.

135 "Bu verginin tevzi edilecek tutarını tespititte, kaldırılan örfi tekâlifin toplamı esas alınmış, mükellefler arasında paylaşılırken dikkate alınacak olan ödeme gücü de yapılan tahrir sonucu belirlenmiştir." (ŞENER, *Sona Doğru...*, s.116).

136 MUTLU, s.60.

137 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.117.

138 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.117.

139 YARAŞLI, s.12.

140 ŞENER, *Tanzimat Dönemi*, s.225.

141 YARAŞLI, s.12. Vergi oranları daha sonra arazide binde 4, binalarda binde 8 ve akarlarda binde 10 olarak düzenlenmiştir. (YARAŞLI, s.12)

142 MUTLU, s.57.

bir parçası sayılıyorken bina sayısındaki artış ile birlikte başlı başına bir ekonomik değer haline gelerek bağımsız bir vergi konusu oluşturmuştur.<sup>143</sup> Bu da vergileme zihniyetinde İslamî tonların ortadan kalkmaya başladığının ve seküler bir anlayışa geçildiğinin göstergesidir.<sup>144</sup>

#### **f. Temettü Vergisi**

Gelir vergisi niteliğindeki bir diğer vergi temettü vergisidir. Temettü vergisi, tüccar ve esnafın tahrir ile belirlenen yıllık geliri üzerinden yüzde üç olarak alınacaktır.<sup>145</sup> Günümüzdeki gibi beyan esasında değil de tahrir esasına dayanan bu vergi, yukarıda sözü edilen gayrimenkul sermaye iradıyla birlikte gelir vergisi alanında önemli bir gelişme sağlamıştır. Ancak ücretler, sarraflık ve menkul sermaye iratları hâlen vergilendirilmemektedir. Ayrıca zirai kazançlar aşar vergisiyle gayrisafî olarak alınırken, hayvanlardan alınan ağnam resmide gelire dönüştürülmeye çalışılmıştır.<sup>146</sup>

#### **g. Cizye ve Bedel-i Askerî**

Tanzimatla birlikte yapılan önemli değişikliklerden biri de cizye konusunda olmuştur. Esasen askerlik hizmetinin karşılığı olması sebebiyle bedel niteliğindeki cizye<sup>147</sup> Osmanlı'nın kuruluşundan itibaren elde ettiği bir kamu geliri idi. Gayrimüslim tebaadan ödeme güçlerine göre<sup>148</sup> cizyedarlar ve özel memurlar tarafından toplanan cizyenin başlangıçta bu tahsil usulünde değişikliğe gidilip cemaat önderlerinin vasıtasıyla toplanmaya başlanmıştır. Ancak bu da istenen sonucu vermemiş ve neticede 1856 Islahat Fermanı ile eşitliğe aykırı olması sebebiyle kaldırılmıştır. Ancak cizyenin askerlik hizmetinin karşılığı olduğu için ve kendilerine Müslümanlar karşısında büyük avantajlar<sup>149</sup> sağladığı için gayrimüslimler buna çok büyük tepki göstermişler ve neticede cizye herkese eşit uygulanacak şekilde isim değiştirilerek bedel-i askerî

143 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.117-118.

144 MUTLU, s.58.

145 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.118. Sonraları oran yüzde dörde ve yüzde beşe çıkarılmıştır. (YARAŞLI, s.12)

146 YARAŞLI, s.12-13, ŞENER, *Sona Doğru...*, s.118. Temettü vergisi hakkında detaylı bilgi için bkz. ŞAHİN, Harun, "Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü' Vergisi", Cumhuriyet Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2012, ss. 45-57.

147 Ayrıntılı bilgi için bkz. SİDDİKİ, s.110 vd.

148 "Gayrimüslim tebaa üzerine salınan geleneksel insan başına vergi, cizye, yalnızca hane reisi erkeklerden alınır, mükellefler servetlerine ve ödeme güçlerine göre üç gruba ayrılırdı; birinci grubu oluşturan zenginlerden yıllık 3600, orta gelirlilerden 1800, yoksullardan yılda 900 akçe cizye alınırdı. Dul kadınlar, öksüz ve yetimler ile din adamları vergiden muafı." (SHAW, s.936).

149 "II. Mahmut tarafından 1838'de kurulan ve Tanzimat'ın ilk yıllarında yeniden düzenlenen zorunlu askerlik hizmeti sisteminde bütün Müslüman erkekler yirmi yaşından kırk yaşına kadar en az beş yıl aktif askerlik (muvazzaf), iki yıl aktif yedeklik (ihtiyat), yedi yıl pasif yedeklik (redif) ve sekiz yıl yerel savunma kuvvetlerinde (müstahfiz) görev yapmak, düzenli eğitim görmek ve gereğinde silah altına alınmak zorundaydılar. Ama gayrimüslimler insan başına bir vergi ödemek şartıyla hep askerlikten muaf tutuldular." (SHAW, s.938-939).

olarak yeniden getirilmiştir. Bu şekliyle 1907'ye kadar sürmüş, 1908 Meşrutiyetiyle askerlik bütün tebaaya teşmil edildiği zaman tamamen kalkmıştır.<sup>150</sup>

#### ***h. Aşar Vergisi***

Osmanlı'da devletin en önemli gelir kaynağı olma özelliğini sürdüren<sup>151</sup> aşar vergisi, müslim-gayrimüslim ayrımı gözetilmeksizin<sup>152</sup> tarım ürünleri gayrisafı hasılatı üzerinden alınan bir vergi çeşididir.<sup>153</sup> Aşar vergisiyle ilgili Tanzimat'ın getirdiği en önemli yenilik vergi oranı konusunda olmuştur. Tanzimatın uygulandığı bölgelerde vergi oranı aslına uygun olarak onda bir oranında sabitlenerek bu şekilde tahsil edilmesine karar verilmiştir.<sup>154</sup> Aşar ile ilgili en önemli sorun niteliğindeki tahsil usûlü meselesi hakkında önceleri emanet usûlüyle muhassıllar tarafından tahsili yoluna gidilmiş olsa da bunun başarısızlıkla sonuçlanması üzerine iltizam ve iltizam benzeri maktuan ihale usûlüne dönülerek ikişer ve beşer yıllığına ihaleler yapılmıştır.<sup>155</sup> 1868'den itibaren iltizam görev ve düzenlemelerinin merkezî hükümetten valiliklere devriyle daha sıkı denetim sağlanmış ve suiistimaller büyük ölçüde engellenebilmiş, 1877'de II. Abdülhamit tarafından kurulan Aşar ve Ağnam Emaneti adlı yeni kurum ile de doğrudan bir tahakkuk ve tahsil sistemi oluşturuldu.<sup>156</sup> Tarımsal üretimi engellediği düşüncesiyle kaldırılması ve arazi vergisine geçilmesi Tanzimat döneminden itibaren tartışılan<sup>157</sup> aşar vergisi ancak 1925 senesinde tamamen ilga edilmiştir.<sup>158</sup> Özellikle vergi oranının sabitlenmesi ve muhassıllar vasıtasıyla doğrudan tahsil çabaları verginin belirliliğinin sağlanması açısından kayda değer bir gelişme olarak kabul edilmelidir.

#### ***i. Ağnam Resmi***

Tanzimat sonrasında da uzun süre varlığını sürdüren geleneksel vergilerden bir diğeri ağnam<sup>159</sup> vergisidir. Koyun ve keçilerden alınan ağnam resmi geleneksel olarak öşür oranına uygun olarak onda bir oranında, yani on hayvandan birinin verilmesi şeklinde yahut mültezimler ya da tımar sahipleri tarafından toplam hayvan bedelinin kırkta biri miktarının nakit olarak ödenmesi şeklinde uygulanır, doğrudan çift sürmede veya ulaşımda kullanılan hayvanlar vergiye tabi tutulmazdı.<sup>160</sup> Ancak mültezimler yasa dışı olarak kendi namlarına ek vergiler tahsil ederek

150 YARAŞLI, s.12-13.

151 SHAW, s.938.

152 YARAŞLI, s.12-13

153 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.121.

154 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.120, MUTLU, s.63.

155 YARAŞLI, s.13, ŞENER, *Sona Doğru...*, s.121.

156 SHAW, s.938.

157 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.121.

158 YARAŞLI, s.13.

159 "Ağnam" kelime anlamı olarak "koyunlar" demektir.

160 SHAW, s.935.

bu vergiyi de ağırlaştırmışlardır.<sup>161</sup> Ağnam resmindeki ilk reformlar II. Mahmut döneminde oranının onda bir olarak sabitlenmesiyle başlamıştır. Tanzimatla birlikteyse tüm ek vergiler kaldırılıp hayvan başına alınacak beş kuruş ve ek vergiyi toplayan mübaşirler için de alınacak yirmi para (yarım kuruş) dışında başka ek vergi alınmayacaktı.<sup>162</sup> Bu düz oranlı vergi eşitliğin sağlanması adına önemli bir adım niteliğindedir.

Tanzimat'ın ağnam resmi hakkındaki temel reformları ise 1858'den itibaren yapılan değişikliklerde kendisini göstermiştir. Bu değişikliklerle ağnam resmi hayvan servet üzerinden değil gelir üzerinden alınan bir vergi şekline dönüştürülmeye çalışılmıştır. Çünkü geleneksel olarak hayvanların boyut ve ağırlıkları ve satılmaya elverişliliğine bakılmaksızın hayvan başına sabit bir tutar olarak belirlenmekteydi. Değişikle birlikteyse artık köy ihtiyar heyetince bir koyun ve bir keçinin yılda yavrusu, sütü, ve yünü itibarıyla ne kadar tahsilat getireceği tespit edilmiş<sup>163</sup> ve Rumeli sancaklarında yüzde on, diğer bölgelerde ise yüzde 1,5-3,5 arasında değişen oranlarla tahsil edilmiş<sup>164</sup>, daha sonraları ise hayvanların farklı bölgelerdeki gelir farklılıkları dikkate alınmamış, bölgelerarası farklılıklar azaltılmıştır.<sup>165</sup> 1880'de mali ihtiyaç sebebiyle ağnam resminin konusu genişletilerek taşımacılıkta kullanılmayan sütünde istifade edilen develer ve belli ölçüde camışlardan (mandalardan) da vergi alınmaya başlanmıştır.<sup>166</sup>

Temelde ağnam resmi Tanzimatın getirdiği yeniliklerle gayrisafi hasılanın esas alındığı bir vergi niteliği kazanmış, ek vergilerden arındırılmış, nakden ve emaneten tahsil edilmiştir. Cumhuriyet dönemine kadar büyük değişikliğe uğramadan yürürlükte kalmış<sup>167</sup>, Cumhuriyet döneminde ise Sayım Vergisi ve Hayvanlar Vergisi adı altında 1962 yılında kadar varlığını sürdürmüştür.<sup>168</sup>

#### ***j. Diğer Çeşitli Vergiler***

Tarık bedel-i nakdîsi (yol çalışma vergisi)<sup>169</sup> gibi eski vergi sisteminden kalan bazı muafiyet sahibi bölgelerin muafiyetleri kaldırılmış ve vergilendirmede eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır. Bunların yanı sıra damga resmi ve harçlar, madencilik vergisi getirilmiş, dolaylı vergilerden olan (tekâlif-i bilvasita) alkollü içkilerden alınan vergiler ve gümrük vergileri çağdaş anlamda yeniden düzenlenmiştir.

161 “Söz konusu yasadışı ek vergileri şöyle sıralayabiliriz: ağıl ve çit vergileri, önemli vadi, çukur ve ya köprülerden geçen hayvanlar için geçit vergisi, pazarda satılan davardan alınan kırkta bir oranındaki bâc-ı ağnam vergisi, kamu mezbahalarında kesilen hayvanlardan alınan vergiler...” (SHAW, s.935).

162 SHAW, s.935-936.

163 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.121-122.

164 SHAW, s.938.

165 ŞENER, *Sona Doğru...*, s.121-122.

166 MUTLU, s.64. “Bir de domuzlar üzerinden alınan ‘canavar resmi’ vardır ki bu vergi genellikle ağnam resmiyle birlikte alınmıştır.” (ÇAKIR, s.52)

167 SHAW, s.938.

168 YARAŞLI, s.13.

169 “Osmanlıların yükselme devri boyunca belirli köyler orduya yalnızca yol yapım ve onarım hizmeti gören erkekler gönderir, bunun karşılığında gerek çalışanlar, gerekse köyleri her türlü ver giden muaf tutulurdu.” (SHAW, s.939).

### III. SONUÇ

Klasik Dönem Osmanlı malî yapısı tekâlif-i şer'îyye ve tekâlif-i örfîyye olarak iki temel üzerine bina edilmiştir. Tekâlif-i şer'îyye alanında tamamen İslam hukuku ilkeleri geçerlidir. Modern anlamda olmasa da İslam vergi hukukunda bazı vergilendirme ilkelerinin tezahürü görülmektedir. Öğretide “nass ve içtihad yoluyla konulmuş vergiler”den söz ediliyor olması, İslamda vergilerin yazılı olmasa da bir takım kurallara dayanılarak alındığını göstermektedir. Bu bakımdan verginin yasallığının bir görünüm şekli oluşmuştur. Ayrıca nass niteliğindeki hükümlerde verginin konu unsuru ana çizgileriyle belirlenmiş, diğer unsurları ise Hz. Peygamber tarafından ve içtihad yoluyla tamamlanarak verginin belirginliği de büyük ölçüde sağlanmıştır. Ancak laik hukuktan farklı olarak bu hükümler yasama faaliyetiyle değiştirilemez niteliktedir. Kur'anda kamu hukukuna dair iki temel emirden ilki olan “adaletle idare” ilkesi soyut olarak eşitlik ve ölçülülük ilkelerine zemin hazırlamış, diğer emir olan “şûrâ ile karar verme” ilkesi ise “temsilsiz vergi olmaz” ilkesini hayata geçirmenin ilk adımları olmuştur. Ayrıca, zekât, cizye ve haraç toplanması için öngörülen şartların ve emek odaklı vergilendirmenin malî güç ölçüsünü gözettiği ve eşitlik ve ölçülülük ilkelerine temas edildiği kabul edilebilir.

Osmanlı Devletinde idarî örgüte, askerî, cezaî ve malî hükümlerle tımar ve reayaya ilişkin hükümlerin yasalarla tedvin edildiği bir örfî hukuk (Kanun-ı Münif) mevcuttur. Malî mevzuatta “araziye göre hukuk ve kanun dağınkılığı ilkesi” geçerli olduğu için tüm malî örgüte hâkim ana örgüt yasaları veya yeknesak yasal formüllerden söz etmek mümkün değildir. Ancak bu yasalar yükümlünün ödeme gücü ve vergi adaleti gözetilerek hazırlanmakta ve vergi salmaları kadıların ve merkezin denetimine tabi kılınmaktaydı. Tanzimat dönemine kadar ne verginin temel özelliklerine dair ne de padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandırmaya dair bir hükümle karşılaşılmaktadır. Benimsenmiş olan hukukun şahsîliği ve vergi yasalarının yöresel ve zümrevî (grupsal) olması, verginin genelliği, verginin adaletli ve dengeli dağılımı, verginin yasallığı gibi bir takım çağdaş hukuk devletine özgü ilkelerin uygulanmasına olanak vermemektedir. 19. yüzyılda padişahı sınırlandırmaya ve adaletle riayete yönelik bazı girişimler olsa da (1808 Sened-i İttifak'ı gibi) bu belgelerin müeyyideden yoksun olması sebebiyle uygulama alanı bulunamamıştır. Ancak temsilsiz vergi olmaz boyutu bakımından parlamentonun öncüsü sayılan bu girişimler yine de değer taşımaktadır.

Tanzimat dönemiyle birlikte gerek Anayasal belge düzeyinde gerekse vergi sistemi düzenlemeleri bakımından geleneksel hukuk ve Avrupa hukuku birlikte değerlendirilerek bir kodifikasyona gidilmiş ve birçok reform gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Tanzimat Fermanıyla ilk defa yasa kavramı belirtmeye başlamış ve “kimseden ziyade şey alınmaması” ölçütü ile keyfi ve ağır vergilendirmenin önüne geçilmiştir, bu da verginin yasallığı ilkesinin bir yansıması olan verginin belirgin olması boyutunun gerçekleştirilmesi için atılan bir adımdır. “Her ferdin emlak ve kudretine göre” uygun bir vergi belirlenmesi ifadesiyle de eşitlik ilkesinin malî güce göre vergilendirme boyutunun da vücut bulduğu görülmektedir. Islahat Fermanı'yla başta vergi olmak üzere eşitlik ilkesi getirilmiş, Adalet Fermanıyla önceki düzenlemeler yinelenmiştir. Uygulamada büyük eksiklikler yaşansa da bu adımlar ileriki döneme öncülük etmiştir.

Türk toplumunun ilk yazılı anayasası olan 1876 Kanunu Esasisi ile yasadışı vergi olmaz boyutu ilk defa bir anayasa hükmü olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca kısmen de olsa temsili nitelikte bir yasama organının varlığı bu ilkenin temsilsiz vergi olmaz boyutunu da anayasal düzleme taşımış 1909 değişiklikleriyle parlamentoya birlikte daha da güç kazanmıştır.

Anayasal düzeydeki düzenlemelerin uzantısı olarak, diğer alanlarda olduğu gibi vergi ve vergi hukuku alanında da ilk defa geniş çaplı ve kapsamlı bir kanunlaştırma hareketi başlatılmıştır. Vergi mevzuatının oluşumunda Kamu Hukuku alanında yaşanan Batı etkisi göze çarpmaktadır. Bu da hukuk düzeni içerisinde ikili bir durum yaratmıştır. İlk dönemlerde hukukî düzenlemelerin resmî gazetede yayımlanmaması sebebiyle verginin yasallığı ilkesinin belirlilik yönü zarar görmüş, kimi yerlerde de herhangi bir hukukî metne dayanılmaksızın vergi tahsiline devam edilmesi yasallık ve eşitlik ilkelerini zedelemiştir. Yine; vergi usûl, suç ve ceza hükümlerinin dağınıklığı ve zamanaşımının uygulanmaması, uyuşmazlık çözümünde yalnızca idarî çözüm yolu öngörülüp, Şûrâ-yı Devlet üst mahkemesi dışında bağımsız adli yargı mercileri öngörülmemiş olması belirlilik ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Değişikliklerin diğer bir uzantısı vergi sisteminde olmuştur. Vergi gelirleri Tanzimatla, daha önce pek çok türü bulunan şer'î ve örfî tekâlif yerine daha sade bir şekilde sokularak bütçelerde "doğrudan doğruya alınan tekâlif" ve "bilvasita alınan tekâlif" olarak sınıflandırılmıştır. Şer'î ve örfî tekâlif ayrımı bütünüyle kalkmış; bunun yerini Batı etkisiyle dolaysız ve dolaylı vergiler ayrımı almış ve bu ayrım Tanzimat dönemi sonrasında da varlığını sürdürdürmüştür. İlk defa mükelleflerle devletin doğrudan doğruya temasta bulunmasını gerektiren esaslar getirilmiş, iltizam süreç içerisinde kaldırılarak vergi toplamak için muhassıl adı verilen maaşlı memurlar görevlendirilmiş, böylece mültezimlerin keyfî uygulamaları önlenmeye çalışılmıştır. Her çeşit araziden oranı ve ismi değişik olan her çeşit vergi "aşar vergisi" adı altında birleştirilmiş ve oranı sabitlenmiştir, böylelikle verginin belirliliği ve öngörülebilirliği sağlanmaya çalışılmıştır. Tekâlif-i örfiyye ve ihtisab resimleri ödeme gücü dikkate alınmadan toplandığı ve vergide ölçülülük ilkesine uymadığı için ilga edilerek yerine herkesin malî gücüne göre miktarı belirlenecek çeşit vergiler getirilmiştir. Ülke çapında tapu kadastro ve gelir tespiti yaptırılarak artan oranlı vergilendirmeye gidilmiştir. Pazar ve şehir istihsal vergileri yerine esnaf ve sanatkârlara kârdan ödenmek üzere temettü vergisi konmuştur, ne var ki tüm yabancılar, kapitülasyon anlaşmaları gereğince bu vergilerden muaf tutulduğu için eşitlik ilkesi tam olarak sağlanamamıştır. İslam hukukuna göre bina vergilendirilmezken bu dönemde getirilen emlak vergisiyle bina değeri üzerinden ve ayrıca kira geliri varsa bu gelir üzerinden vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu da laik vergilendirme ve gelir vergisi alanında atılmış ilk adımlardandır. Aynı şekilde ağnam resmi de hayvan varlığı (servet) üzerinden değil, gelir üzerinden alınan bir vergi şekline dönüştürülmeye çalışılmış ve ek vergilerden arındırılarak sabitlenmiştir. Bununla birlikte, kişilerin ve illerin eşit vergilendirilmesi ilkesi açısından önemli zaafılar söz konusu olmuştur, özellikle İstanbul'un büyük oranda vergilerden muaf tutulması eşitlik ilkesi açısından önemli eksikliklerdendir. Bedel şeklindeki gelirlerden olan cizye isim değiştirilerek bedel-i askerî şeklinde hem müslüman hem de gayrimüslim tebaaya eşit şekilde uygulanmaya başlanmış, 1909'da ise tamamen kaldırılmıştır. Tarık bedel-i nakdîsi (yol çalışma vergisi) gibi eski vergi sisteminden kalan bazı muafiyet sahibi

bölgelerin muafiyetleri kaldırılmış ve vergilendirmede eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır. Bunların yanı sıra damga resmi ve harçlar getirilmiş, madencilik vergisi, alkollü içkilerden alınan vergiler, gümrük vergileri çağdaş anlamda yeniden düzenlenmiştir.

Sonuç olarak reform dönemindeki ana eğilim, “aynî ve bölgeci” sistemden “nakdî ve merkezîyetçi” bir sisteme geçiş ve vergi sistemine basitlik ve sadelik kazandırmak yönünde olmuştur. Genel olarak iltizam usûlünün bir türlü kaldırılamayışı, kişilerin ve bölgelerin eşit vergilendirilmesinde geri kalınması, yabancıların sahip olduğu vergi ayrıcalıkları temel ilkesel problemler olarak görölmektedir. Ancak vergi gelirlerinin büyük bölümünün dolaysız vergilerden meydana gelmesi, bedeni yükümlülüklerin büyük oranda ortadan kalkması, aşar dışındaki tüm vergilerin nakdîleştiği, tevziî vergilerin yerlerini nisbî vergilere bırakması çağdaş vergilendirme yolundaki önemli gelişmelerdir.

## KAYNAKÇA

- AKAD**, Mehmet/**DİNÇKOL**, Bihterin/**BULUT**, Nihat, Genel Kamu Hukuku, 13. Basım, Der Yayınları, 2017, İstanbul.
- AKGÜNDÜZ**, Ahmet, Kamu Hukuku, 1. Cilt, İmsak Ofset Basım Yayım, 2011, İstanbul.
- AKIN**, İlhan F., Türk Devrimi Tarihi, Fakülteler Matbaası, 1976, İstanbul.
- AKTAN**, Coşku Can/**DİLEYİCİ**, Dilek, **SARAÇ/Özgür**, Vergi, Zulüm ve İsyân, Phoenix Yayınevi, Birinci Baskı, Eylül 2002, Ankara.
- AKYILDIZ**, Ali, “Sened-i İttifak’ın İlk Tam Metni”, İslam Araştırmaları Dergisi, Sayı: 2, 1998.
- AŞÇI AKINCI**, Nuray, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınları, Aralık 2013, İstanbul.
- ATEŞ**, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, 2006, İstanbul.
- BUDAK**, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, 1. Bası, On İki Levha Yayıncılık, Kasım 2010, İstanbul.
- BULUTOĞLU**, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Üçüncü Basılış, Fakülteler Matbbası, 1970, İstanbul.
- ÇAĞAN**, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, İstanbul.
- ÇAKIR**, Coşkun, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi, Küre Yayınları, Birinci Basım, Ekim 2001, İstanbul.
- EKİNCİ**, Ekrem Buğra, Hukukun Serüveni, 2. Bası, Artı Sanat Yayınevi, Ekim 2015, İstanbul.
- ERDOĞAN**, Suat, “*Zekâtın Devlet Tarafından Toplanması Fikhiliği*”, İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi, sy. 28, 2016.
- FALAY**, Nihat, Maliye Tarihi (Ders Notları), 2. Baskı, Filiz Kitabevi, 1996, İstanbul.
- GÖKBUNAR**, Ali Rıza/ UĞUR Alparslan, Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti’ne Maliye Tarihi, 1. Bası, Beta Yayınevi, Temmuz 2016, İstanbul.
- GÖZLER**, Kemal, Hukuka Giriş, 5. Bası, Ekin Yayınevi, Ekim 2008, Bursa.
- GÜNEŞ**, Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, 1. Bası, On İki Levha Yayınları, Mart 2008, İstanbul.
- İNCEOĞLU**, Sibel (Ed.), İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, 3. Bası, Beta Yayınları, Ekim 2013, İstanbul.
- KABAOĞLU**, İbrahim Özden, Anayasa Hukuku Dersleri, 8. Bası, Legal Yayıncılık, Ekim 2012, İstanbul.
- KARAKOÇ**, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. M. Polat SOYER’e Armağan, Cilt 15/2013, Özel Sayı, 2014, İzmir.
- KARAMAN**, Hayrettin, İslam Hukuk Tarihi, 9. Bası, İz Yayıncılık, 2012, İstanbul.
- KARAMAN**, Hayrettin, Mukayeseli İslam Hukuku, 7. Bası, İz Yayıncılık, 2012, İstanbul.
- KAZICI**, Ziya, “Osmanlılarda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk”, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, Sayı:4, 1986, İstanbul, ss.285-310.
- METİN**, Yüksel, Ölçülülük ilkesi Karşılaştırmalı bir Anayasa Hukuku İncelemesi, 1. Bası, Seçkin Yayınevi, Ekim 2002, Ankara.
- MUTLUER** Kamil/ **ÖNER** Erdoğan/ **KESİK** Ahmet, Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 3. Bası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık 2013, İstanbul.
- OĞURLU**, Yücel, Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, 1. Bası, Seçkin Yayınevi, Temmuz 2002, Ankara.
- OKANDAN**, Recai G., Âmme Hukukumuzun Anahatları (Türkiye’nin Siyasî Gelişmesi), Birinci Kitap (Osmanlı Devletinin Kuruluşundan Yıkılışına Kadar), Fakülteler Matbaası, 1971, İstanbul.

- ÖNCEL** ,Mualla/ **KUMRULU**, Ahmet/ **ÇAĞAN**, Nami, Vergi Hukuku, 25. Bası, Turhan Kitapevi, 2016, Ankara.
- ÖNER**, Erdoğan, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mâli İdare, Genişletilmiş 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/369, 2005, Ankara.
- ÖZEK**, Ali/**KARAMAN**, Hayreddin/**AYDIN**, M. Âkif/**ERKAL**, Mehmed, İbadet ve Müesseseler Olarak Zekât, İslâmî İlimler Araştırma Vakfı Yayınları:5, 1984, İstanbul.
- ÖZTEL**, Muharrem, II. Meşrutiyet Dönemi Osmanlı Maliyesi, 1. Baskı, Kitabevi, 2009, İstanbul.
- RUMPF**, Christian, Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği, Anayasa Yargısı Dergisi, 10. Cilt, 1993, Ankara.
- SABAN**, Nihal, Vergi Hukuku, 6.Bası, Beta Yayınevi, Kasım 2014, İstanbul.
- SELÇUK**, Mervan, Zekâtın Modern Anlamda Kurumsallaşması ve Türkiye için Uygulanabilir bir Model Önerisi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2016.
- SIDDİKİ**, Selim A., İslam Devletinde Mali Yapı, 4. Bası, Fikir Yayınları, 1968, İstanbul.
- SONSUZOĞLU**, Elif, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, 1997, İstanbul.
- ŞABAN**, Zekiüddin, İslam Hukuk İlminin Esasları, 25. Bası, Türkiye Diyanet Vakfı, Ekim 2016, Ankara.
- ŞAHİN**, Harun, “Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü’ Vergisi”, Cumhuriyet Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2012, ss. 45-57.
- ŞENER**, Abdüllatif, Sona Doğru Osmanlı: Osmanlı Ekonomisi ve Maliyesi Üzerine Yazılar, 1. Baskı, Birleşik Yayınevi, Ocak 2007, Ankara.
- ŞENER**, Abdüllatif, Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, Birinci Basım, İşaret Yayınları: 39, Mayıs 1990, İstanbul.
- TANÖR**, Bülent, Anayasa Hukuku Meseleleri, Temel Hak Ve Hürriyetlerin Rejimi ve Anayasa Yargısı, Filiz Kitapevi, 1969, İstanbul.
- TANÖR**, Bülent, Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri, 28. Bası, Yapı Kredi Yayınları, Şubat 2017, Ankara.
- TANÖR**, Bülent / **YÜZBAŞIOĞLU**, Necmi, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 16. Bası, Beta Yayınevi, Ekim 2016, İstanbul.
- TUNAYA**, Tarık Zafer, Türkiye’de Siyasal Gelişmeler (1876-1938), Birinci Kitap, Kanun-ı Esasi ve Meşrutiyet Dönemi (1876-1918), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, Mayıs 2009, İstanbul.
- UYGUN**, Oktay, 1982 Anayasa’sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi, Kazancı Kitap, 1992, İstanbul.
- VARCAN**, Nezih, Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1987, Eskişehir.
- YALTI**, Billur, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Cilt 1, 2009, Ankara.
- YALTI**, Billur, Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, 1. Bası, On İki Levha Yayınları, Mayıs 2013, İstanbul.
- YALTI**, Billur, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, 1. Bası, Beta Yayınevi, Aralık 2011, İstanbul.
- YALTI**, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Bası, Beta Yayınevi, Eylül 2006, İstanbul.
- YALTI**, Billur/**ÖZGENÇ** Selçuk, Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 1. Bası, Beta Yayınevi, Aralık 2005, İstanbul.

**YALTI SOYDAN**, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:119, Ağustos 1998.

**YARAŞLI**, Osman Genç, Türkiye’de Vergi Reformu, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, 2005, Ankara.