



**T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK  
LİSANS  
TEZİ**

**OSMANLI DEVLETİ'NDEN GÜNÜMÜZE  
VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DÖNÜŞÜMÜ**

**SONGÜL SOLMAZ MACİT**

**MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI**

**KASIM 2017**



**OSMANLI DEVLETİ'NDEN GÜNÜMÜZE VERGİLENDİRME  
YETKİSİNİN DÖNÜŞÜMÜ**

**Songül Solmaz MACİT**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KASIM 2017**

Songül Solmaz MACİT tarafından hazırlanan “Osmanlı Devleti’nden Günümüze Vergilendirme Yetkisinin Dönüşümü” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Gazi Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı/Maliye Bilim Dalı Yüksek LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

**Danışman:** Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

Maliye Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

**Başkan :** Prof. Dr. Tekin AKDEMİR

Maliye Anabilim Dalı, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

**Üye :** Doç. Dr. Mine Nur BOZDOĞAN

Maliye Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Tez Savunma Tarihi: 06.11.2017


Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Prof.Dr. Hilmi ÜNSAL  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
  - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
  - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
  - Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
  - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

  
Songül Solmaz MACİT  
06/11/2017

# OSMANLI DEVLETİ'NDEN GÜNÜMÜZE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DÖNÜŞÜMÜ

(Yüksek Lisans Tezi)

Songül Solmaz MACİT

GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Kasım 2017

## ÖZET

Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücünün en önemli göstergelerinden biridir. Devlet anlayışında, yapısında ve hukuk sisteminde ortaya çıkan farklılıklar yetkinin kullanılmasında da kendini göstermektedir. Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi tarihsel süreçte şekillenmiştir. Şer'i hükümlerin birincil hukuk kaynağı olduğu Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi de asli olarak bu kurallara göre kullanılmıştır. Zaman içerisinde devletin dönüşümü yetkinin kullanılmasında da farklı aktörleri ortaya çıkarmıştır. Dünyada yaşanan gelişmelerle 19. yüzyılda Osmanlı Devleti'nde yenilikler yapılmaya başlanmıştır. Yapılan düzenlemelerde vergilendirme yetkisini de yerini alarak demokrasi anlayışına uygun gelişmeler yaşanmıştır. Yasama organı vergilendirme yetkisinin kullanılmasına dahil olmuştur. Türkiye Cumhuriyeti'nde ise kurulduğu günden bu yana yetkinin kullanımı anayasal düzenlemelerle yasama organına ait olmuştur. Ancak tarihi sürece baktığımızda zaman zaman farklı uygulamalara başvurulduğu, vergilendirme yetkisinin kullanımında ekonomik ve siyasi durumların etkisiyle bu süreçte yer alan aktörlerin rollerinin değişim içerisinde olduğu dikkati çekmektedir. Bu çalışmada Osmanlı Devleti'nden günümüze geçen süreçte vergilendirme yetkisinin nasıl bir farklılaşma içerisine girdiği araştırılacaktır.

Bilim Kodu : 112007

Anahtar Kelimeler : Vergilendirme Yetkisi, Osmanlı Devleti, Vergileme, Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı Vergi Tarihi, Vergi Tarihi

Sayfa Adedi : 175

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

THE TRANSFORMATION OF TAXING POWER FROM OTTOMAN EMPIRE TO  
PRESENT  
(M.S. Thesis)

Songül Solmaz MACİT

GAZİ UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES

November 2017

ABSTRACT

The taxing power is one of the most important indicators of the state's sovereign power. Differences take place in approach, structure and the legal system of the state also manifest themselves in the use of taxing power. It has been shaped in the Ottoman Empire over time. The taxing power in the Ottoman State, where the Shari'i provisions are the primary legal source, has also been used mainly according to these rules. Over time, the transformation of the state has revealed different actors in the use of the authority. Innovations in the Ottoman Empire began to take place in the 19th century along with developments in the world. Taxing power was also included in the regulations, and developments were made in accordance with democracy approach in this area. The legislative branch has been involved in the use of his power. Since the day it was established in the Republic of Turkey, the use of the authority has been made by the legislative branch with constitutional regulations. However, when we look at the historical process, it is noteworthy that different applications are applied and that the use of taxation authority is under the influence of economic and political situations and the actors are in change. In this study, it will be analyzed how the taxing power entered the Ottoman Empire through the day-to-day process.

Science Code : 112007

Key Words : Taxing Power, Ottoman Empire, Republic of Turkey, Ottoman Tax  
History, Tax History

Page Number : 175

Supervisor : Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

## TEŞEKKÜR

Araştırmanın hazırlanmasının her aşamasında gerekli yardım ve desteğini bu zor zamanımda benden esirgemeyen, öneri ve katkılarının yanı sıra bilgi, tecrübe ve değerli zamanını benimle paylaşıp yol gösteren çok saygı değer danışman hocam Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tezimin son halini almasında yaptıkları öneri ve düzeltmelerle büyük katkıları olan kıymetli Prof. Dr. Tekin AKDEMİR ve Doç. Dr. Mine Nur BOZDOĞAN hocalarıma hürmetlerimi sunarım. Aynı zamanda tezimin her bölümünü ayrıntılı olarak inceleyerek hatalarımı görmemi sağlayan ve bana yol gösteren Arş. Gör. Dr. Selin ERTÜRK ATABEY hocama teşekkürü bir borç bilirim.

Yüksek lisans aşamasında beni bu yola sevk eden ve desteğini benden esirgemeyen kıymetli babam, annem, eşim ve tüm aile üyelerime, çalışmanın her aşamasında yanımda oldukları için minnettarım. Ayrıca tezimi bitirmem için desteklerini benden esirgemeyen başta değerli çalışma arkadaşım Arş. Gör. İmran ARITI olmak üzere ismini saymadığım kıymetli arkadaşlarıma da ayrıca teşekkürü bir borç bilir ve şükranlarımı sunarım.



## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa</b>
ÖZET .....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
KISALTMALAR.....	xi
1. GİRİŞ.....	1
2. VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ .....	7
2.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı.....	9
2.1.1. Vergilendirme Yetkisi: Kavramın Dönüşümü ve Kapsamı .....	10
2.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Güncel Gelişmeler .....	17
2.2.1. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması Gerekliği .....	17
2.2.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasına Yönelik Çeşitli Ülkelerde Yaşanan Gelişmeler.....	19
2.2.2.1. İngiltere .....	19
2.2.2.2. Amerika Birleşik Devletleri .....	22
2.2.2.3. Fransa .....	23
2.2.2.4. Almanya .....	25
2.2.3. Küreselleşme Kavramıyla Vergilendirme Yetkisinde Yaşanan Değişim.....	26
3. OSMANLI DEVLETİ'NDE VERGİLENME YETKİSİ VE GELİŞİMİ.....	29
3.1. İslam Maliye Sistemi.....	30
3.1.1. İslam Maliye Sisteminin Kaynakları .....	31
3.1.1.1. Asli Kaynakların İncelenmesi .....	31
3.1.1.2. Tali Kaynaklar.....	32
3.1.2. İslam Maliye Tarihinin Gelişimi.....	32

**Sayfa**

3.2. Osmanlı Hukuku ve Vergi Sistemi .....	33
3.2.1. Osmanlı Devleti'nde Hukuki Yapı .....	35
3.2.2. Hukuk Sisteminin Vergilendirme Alanına Yansımaları .....	39
3.3. Osmanlı Klasik Dönemi'nde Vergi Sistemi ve Vergilendirme Yetkisi .....	42
3.3.1. Klasik Dönem Osmanlı Devleti Genel Görünümü .....	42
3.3.2. Klasik Dönemde Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması .....	44
3.3.3. Kanunnameler ve Hazırlanışı .....	46
3.3.3.1. Sancak Kanunnameleri'nin Vergilendirmedeki Yeri .....	52
3.3.4. Padişahın Konumu .....	55
3.4. Osmanlı Devleti'nde Toprak, Mali ve Ekonomik Yapıda Yaşanan Bozulmalar ve Vergilendirme Alanına Yansımaları .....	56
3.5. Osmanlı Devleti'nde Yenileşme Çabaları .....	61
3.5.1. Sened-i İttifak: Ayanların Yönetime Katılımı .....	62
3.5.2. II. Mahmut Döneminde Yaşanan Diğer Gelişmeler .....	63
3.5.2.1. 1838 Ticaret Antlaşması .....	64
3.5.3. Tanzimat Dönemi Gelişmeleri .....	66
3.5.3.1. Gülhane Hattı Hümayunu .....	67
3.5.3.2. Islahat Fermanı .....	71
3.5.3.3. Adalet Fermanı .....	72
3.5.4. Tanzimat Döneminde Vergilendirme ile İlgili Düzenlemelerin Tahlili .....	72
3.5.5. II. Abdulhamid Dönemi .....	74
3.5.5.1. I. Meşrutiyet ve Kanun-u Esasi .....	74
3.5.5.2. 1878-1908 Yılları Arasında Yaşanan Gelişmeler .....	78
3.5.5.3. II. Meşrutiyet ve İttihat ve Terakki Dönemi .....	80
3.5.6. İttihat ve Terakki Dönemi 1909 Anayasa Değişikliği ve Vergilendirme Anlayışı .....	82
3.6. Osmanlı Devleti'nde Vergilendirme Yetkisinin Genel Değerlendirilmesi .....	83

4. TÜRKİYE CUMHURİYETİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ VE GELİŞİMİ .....	87
4.1. Osmanlı Devleti'nden Alınan Miras ve I. Dünya Savaşı Süreci.....	89
4.2. Kurtuluş Savaşı Dönemi ve 1921 Anayasasına Göre Vergilendirme Yetkisi.....	90
4.3. Cumhuriyetin İlanı ve Tek Parti İktidarı (1923-1950) Dönemi Gelişmeleri ile Vergilendirme Yetkisinin Seyri .....	94
4.3.1. 1923-1930 Yılları Arasındaki Gelişmeler (Görece Liberal Dönem) ve Vergilendirme.....	95
4.3.1.1. Lozan Barış Antlaşması .....	95
4.3.1.2. İzmir İktisat Kongresi .....	97
4.3.1.3. Cumhuriyetin İlanı .....	99
4.3.1.4. 1924 anayasası .....	99
4.3.1.5. Vergi Alanında Yaşanan Diğer Gelişmeler .....	101
4.3.2. 1930-1939 Korumacı-Devletçi Sanayileşme Dönemi .....	103
4.3.3. 1940-1945 Savaş ve Depresyon Dönemi.....	105
4.3.4. 1946-1950 Savaş Sonrası Dönemde Türkiye Ekonomisi .....	109
4.4. 1950 Demokrat Parti İktidarından Günümüze Türkiye'de Yaşanan Gelişmeler ve Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı .....	111
4.4.1. 1950-1960 Dışa Kapalı Yurtiçi Yatırımlara Dayalı Büyüme Dönemi .....	112
4.4.2. 1961 Anayasası ve Vergilendirme Konusunda Hükümleri .....	118
4.4.3. 1961-1970 Planlı Ekonomi Dönemi .....	120
4.4.4. 1971 Yılı Muhtırası ve 1961 Anayasası'nda Vergilendirme Yetkisine Yönelik Düzenlemeler.....	124
4.4.5. 1971- 1980 Arası Dönem.....	125
4.4.6. 1980'den Günümüze Neo-liberal Politikaların Etkisinde Yaşanan Vergilendirme Alanındaki Gelişmeler .....	127
4.4.6.1. 1980-1989 Ekonomide Serbestleşme ve Yapısal Dönüşüm .....	128
4.4.6.1.1. 1982 Anayasasından Günümüze Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi.....	130

**Sayfa**

4.4.6.2. 1980-1989 Dönemi Ekonomi ve Vergilendirme Alanındaki Gelişmeler .....	133
4.4.6.3. 1989'den Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Vergilendirme.....	135
4.5. Küreselleşmeyle Birlikte Uluslararası Aktörlerin Katılımı.....	141
4.5.1. Truman Doktrini ve Marshall Planı .....	142
4.5.2. Dünya Bankası (WB) ve Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) Vergilendirmeye Yetkisine Etkileri.....	144
4.5.3. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve Dünya Ticaret Örgütü .....	147
5. GENEL DEĞERLENDİRME.....	151
6. SONUÇ .....	155
KAYNAKLAR .....	159
ÖZGEÇMİŞ .....	175

## KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

<b>Kısaltmalar</b>	<b>Açıklamalar</b>
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>AKP</b>	Adalet ve Kalkınma Partisi
<b>ANAP</b>	Anavatan Partisi
<b>AP</b>	Adalet Partisi
<b>BSMV</b>	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>CHP</b>	Cumhuriyet ve Halk Parti
<b>DP</b>	Demokrat Parti
<b>DTÖ</b>	Dünya Ticaret Örgütü
<b>GEGP</b>	Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı
<b>IMF</b>	International Monetary Fund
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>MBK</b>	Milli Birlik Komitesi
<b>MGK</b>	Milli Güvenlik Konseyi
<b>OECD</b>	Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>ÖTV</b>	Özel Tüketim Vergisi
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>WB</b>	World Bank



## 1. GİRİŞ

Tarihin ilk dönemlerinde insanlar avcılıkla geçinip, günlük ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim yapmıştır. Bu dönemde insanların temel mücadelesi doğaya karşı olmuştur. Bu mücadele, topluluk halinde yaşamayı zorunlu hale getirmiştir. Toplu halde yaşam, bir takım kamusal ihtiyaçları da doğurmuştur. Toplu halde yaşam ve bununla beraber ortak ihtiyaçların ortaya çıkması devletin oluşmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler ışığında devlet oluşumunu insanlık tarihi kadar gerilere götürmek mümkündür.

Tarihi perspektifte devlet toplumda yaşanan sosyal ve ekonomik gelişmelere paralel biçimde değişim göstermiştir. Bu süreçte devletin niteliklerinde farklılıklar meydana gelse de toplumsal ihtiyaçlar her zaman var olmuştur. Ortaya çıkan ihtiyaçların sağlanması için devletin harcama yapması zaruridir. Buna ek olarak egemenlik anlayışının etkisiyle ortaya çıkan savaşlar da ekstra harcamalara neden olmuştur. Yaşanan gelişmeler sonucunda ortaya çıkan harcamaların finanse edilmesi önem arz etmektedir. Vergiler artan finansman ihtiyacının çözümünde önem kazanmıştır. 19. yüzyılla birlikte vergi devletlerin en temel gelir kaynağı haline gelmiştir. Vergi temel gelir kaynağı haline gelmekle birlikte, bugünkü anlamını ve özelliklerini zaman içerisinde kazanmıştır. İlk dönemlerde ihtiyari nitelikte ve hediye adıyla yapılan ödemeler, artan gelir ihtiyacıyla zorunlu hale gelmiştir. Yaşanan gelişmelerle ihtiyariden zorunluluğa, hediyeden vergiye dönüşen süreç tamamlanmıştır.

Devletler vergileri, vergilendirme yetkisini kullanarak koymaktadır. Bu anlamda vergilendirme yetkisi, egemenlik gücünün en somut göstergelerinden biridir. Devlete vergi koyma hakkını veren vergilendirme yetkisi, kaynağını egemenliğin mali alandaki yansıması olan “mali egemenlik” ilkesinden almaktadır. Devletin devamlılığı maddi kaynaklarıyla doğru orantılıdır. Bu nedenle vergiler ve vergilendirme yetkisi, devletlerin olmazsa olmaz unsurlarındandır.

Tarihsel süreçte devlet oluşumu çok farklı şekillerde gerçekleşmiştir. Egemenlik anlayışı ve hukuk sistemlerinde farklılıklar devlete yüklenen anlamın ve özelliklerin şekillenmesine neden olmuştur. Bu durum vergilendirme yetkisinin kapsamı ve özelliklerinde de değişiklikleri beraberinde getirmiştir. İlk Çağdan modern devletlerin tarih sahnesinde yer aldığı 17. yüzyıla kadar gelen süreçte vergiler ve vergilendirme yetkisi var olmakla birlikte vergiler istisnai bir gelir kaynağı olma özelliklerini korumuştur. Modern devlet anlayışında

güçlü ve merkezi devlet öngörülmüştür. Hakimiyet alanı artan bu devletler vergilendirme yetkisini sıklıkla kullanarak vergiyi düzenli bir gelir kaynağı haline getirmiştir. Bu dönemde vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılmasına açık hale gelmiştir.

Hükümdarın vergilendirme yetkisini aşırı düzeyde kullanması halkın tepkisine yol açmıştır. Vergilendirme yetkisi temel haklar içerisinde yer alan mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığından, aşırı kullanıldığı durumlarda halk üzerinde huzursuzluğa neden olmuştur. Nitekim 17. yüzyılda yaşanan halk mücadelelerinin temelinde vergilendirme yetkisinin sık ve aşırı kullanımının yattığı görülmektedir. Tarihte yaşanan önemli demokrasi ve özgürlük mücadelelerine bakarsak; bu mücadelelerin temelini siyasi otoritenin vergilendirme yetkisini halkı zor duruma düşürecek düzeyde kullanmasına dayandığı görülmektedir. Demokrasi mücadelesinde mihenk taşı olarak görülen Magna Carta Libertatum, aşırı vergilendirmenin sınırlandırılması ve vergilerin kim tarafından hangi ölçüler çerçevesinde kullanımıyla mücadele üzerinde yükselmiştir. Yine Fransa, Amerika, Almanya ve birçok ülkeye ait tarihte önemli yeri olan anayasal ve demokratik belgelerde, vergilendirme yetkisinin kullanımının sınırlandırılması ve bu yetkinin yasama organı tarafından kullanılması yönünde kararlar alındığı görülmektedir. Bu mücadeleler sonucunda vergilendirme yetkisinin kullanımı belli ilkelere bağlanmıştır. Buna ek olarak demokrasi anlayışının ortaya çıkmasıyla halkın yönetime dahil olduğu bir sistem var olmuştur. Bu yapıda vergilendirme yetkisinin halkın temsilcisi olan meclisler tarafından kullanılması öngörülmüştür.

Günümüz modern devletlerinde vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılması gerektiği tartışmasız kabul edilmektedir. Ayrıca vergilendirme yetkisinin sınırları çizilerek, yetkinin belirlenen ilkeler doğrultusunda kullanılması amaçlanmaktadır. Bu amaçlar vergi kanunlarının içeriğinin anayasal ilkeler doğrultusunda sınırlandırılması ile gerçekleştirilmektedir. İç hukuk yoluyla yapılan sınırlandırmaların yanı sıra uluslararası anlaşmalarla da vergilendirme yetkisinin kapsamı düzenlenmektedir.

Bu tez çalışmasında, vergilendirme yetkisinin Osmanlı Devleti'nden günümüze kadar olan süreçte hangi organlar tarafından ne şekilde kullanıldığı, hukuki ve toplumsal yapıda meydana gelen değişimin vergilendirme yetkisinin kullanılmasında yarattığı değişiklikler incelenecektir. Osmanlı Devleti ile Türkiye Cumhuriyeti'nin vergilendirme yetkisi konusunda var olan benzerliklerinin ve farklılıklarının ortaya konulması amaçlanmaktadır.



Üç bölümden oluşan tezin ilk bölümde, vergilendirme yetkisi kavramına verginin gelişim süreci içerisinde açıklık getirilmeye çalışılacaktır. Vergilendirme yetkisinin temeli, kapsamı, kullanım şekilleri ve tarihi gelişimi incelenecektir. Çalışmada, vergilendirme yetkisi teorik olarak incelenecek ve ayrıca vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gerekliliğine yer verilecektir. Tarihsel süreçte çeşitli ülkelerde yetkinin sınırlandırılmasına ilişkin yapılan düzenlemelere değin verilecek bilgilerle bu bölüm tamamlanacaktır.

İkinci bölümde Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi üzerinde durulacaktır. Hukuki yapıyla bire bir ilişkisi olan vergilendirme yetkisini tam anlamıyla kavrayabilmek için, ilk olarak Osmanlı hukuki ve vergi yapısı irdelenecektir. Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi hukuk sistemine benzer olarak şer'i ve örfi hukuk çerçevesinde şekillenmiştir. Devletin temel hukuki kaynağı olan şer'i hukuk vergilendirme alanında da belirleyici niteliktedir. Şer'i hukuka göre vergilendirme yetkisi Allah ve Hz. Peygamber'e göre oluşan şer'i hukuka aittir. Ancak şer'i hukukun devlet başkanına tanıdığı sınırlı yetki Osmanlı Devleti için de geçerlidir. Buna göre devlet başkanı, şer'i hukuk tarafından düzenlenmemiş alanlarda, şer'i hukuka uygun olmak şartıyla vergilendirme yetkisine sahiptir. Osmanlı Devleti'nde, dönemler itibariyle vergilendirme yetkisinin dayandığı esaslar ve uygulamanın farklılaştığı görülmektedir. Klasik dönemde şer'i esasların hakim olduğu vergi yapısı benimsenmiştir. Ancak zaman içerisinde vergi sisteminde örfi vergiler ağırlıklı hale gelmiştir. Bu farklı uygulamalar nedeniyle Osmanlı Devleti'nde yaşanan vergilendirme yetkisinin dönüşümü, dönemsel olarak incelenecektir. İlk olarak Klasik Osmanlı Dönemi ve bu dönemde vergilendirme yetkisinin nasıl kullanıldığı açıklanmaya çalışılacaktır. Sonrasında Osmanlı Devleti'nin 17. yüzyılın ikinci yarısında yaşanan gelişmeler sonucunda gerileme sürecine girmesiyle devlet yapısında beliren aksaklıkların vergilendirme yetkisine yansımaları araştırılacaktır. 19. yüzyıla beraber başlayan yenileşme hareketlerinde vergilendirme yetkisini nasıl dönüştürdüğüne değinerek bölüm sonlandırılacaktır.

Son bölümde ise Cumhuriyetin ilanı ve Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluş aşaması kısaca incelendikten sonra, günümüze kadar gelen süreçte vergilendirme yetkisini etkileyen gelişmelere yer verilecektir. Türkiye'deki vergilendirme yetkisi, genel olarak temsili demokrasi ile yönetilen ülkelerle benzer bir seyir izlemiştir. Sened-i İttifak ile birlikte başlayan anayasal düzenlemelerde vergilendirme yetkisine dolaylı veya doğrudan yer verilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nde kabul edilen tüm anayasalara baktığımız zaman

vergilendirme yetkisine dair hükümlere yer verildiği görülmektedir. Günümüzde yürürlükte olan 1982 Anayasası'nda da vergilendirmeye dair hükümler göze çarpmaktadır. Anayasada yapılan düzenlemelerde dünyada kabul edilen vergileme ilkelerine yer verildiği görülmektedir. Vergilerin kanunlarla konulup, kaldırılmasını ifade eden “vergilerin kanuniliği” Anayasa'da yer alan ilkelere biridir. Bu ilke demokrasi ve hukuk devleti anlayışı için gereklidir. Ancak tek başına bu ilke vergilendirme yetkisi hakkında yargıda bulunmamız için yeterli değildir. İleri demokrasiye sahip ülkelerde bu yetki sadece yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Türkiye'de siyasi alanda yaşanan gelişmeler, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında da farklı uygulamaları beraberinde getirmiştir. Bu nedenle yetkinin gelişimi incelenirken, ekonomik ve sosyal gelişmeler dikkate alınarak dönemsel ayrımlar yapılmıştır. Vergilendirme yetkisi bu dönemsel aralıklar itibariyle incelenecektir. Dönemin sosyal ve iktisadi yapısı hakkında bilgi verildikten sonra vergilendirme yetkisinin nasıl ve hangi organlar tarafından kullanıldığı açıklanacaktır. Buna ek olarak anayasalarda yer alan düzenlemeler de ayrıntılı olarak irdelenecektir. Vergilendirme yetkisini kullanacak organlara değinilerek, demokrasi anlayışına göre kabul gören ilkelere uygunluğu tartışılacaktır.

Ayrıca 1980 sonrası dönemde yaşanan küreselleşme hareketleri sonucunda vergilendirme yetkisinin kullanımında ortaya çıkan farklı aktörlere de çalışmada yer verilecektir. Küreselleşme anlayışıyla beraber uluslararası kuruluşlar, uluslararası anlaşmalar ve ekonomik alanda uluslararası yapılanmalar devletin hukuki ve ekonomik yapısında belirleyici olmaya başlamıştır. Yine bu aktörler vergilendirme yetkisinin kullanılmasında dolaylı da olsa devlet egemenliğini sınırlandırıcı nitelikte düzenlemelere yer vermiştir. Bu nedenle küreselleşme sürecinde ortaya çıkan kurum ve kuruluşların incelenmesi son dönemde yetkinin nasıl bir dönüşüm içine girdiğini anlamak için önemlidir.

Sonuç bölümünde ise, Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'nin günümüzdeki uygulamalarına kadar geçen sürenin değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu süreçte vergilendirme yetkisinin kaynağı, uygulanma alanları ile vergilendirme yetkisinin kullanımında etkili olan organlar, kurum ve kuruluşlarda yaşanan değişim ve dönüşüm açıklanmaya çalışılacaktır. Osmanlı Devleti'nde şer'i niteliğe sahip olan bu yetkinin zaman içerisinde nasıl farklılaştığı ifade edilecektir. Türkiye Cumhuriyeti'nin vergi sistemi hukuk devleti anlayışına göre şekillenmiştir. Ancak şer'i hükümleri incelediğimiz takdirde her iki hukuk alanında da benzer ilkelerin kabul edildiği göze çarpmaktadır. Günümüzde

vergilendirme yetkisinin sınırlandırılan ilkelerin şer'î hükümlerde de yer almasından ötürü bu yetki bağlamında yaşanan değişimin gerekliliği üzerinde durulacaktır. Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan günümüze kadar süreçte vergilendirme yetkisinin kullanılmasında benimsenen hukuk devleti ilkesinin ne ölçüde gözetildiği incelenecektir.





## 2. VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devlet toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla ortaya çıkan bir oluşumdur. Başlangıçta, insanların doğayla mücadelesi sonucu devlete ihtiyaç duyulmuşken, uygarlık düzeyinin yükselmesi ve ihtiyaçların artmasıyla devlet ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda faaliyet alanını genişletmiştir. Ancak toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla yapılan hizmetler finansman problemini de beraberinde getirmiştir. Devletin finansman araçlarından biri olarak ortaya çıkan vergi, kamusal ihtiyaçların karşılanması için en sağlıklı gelir kaynağı olarak ifade edilmiştir.

Farklı isimler almakla birlikte vergi uygulamasının geçmişi Çin İmparatorluğu'na kadar gitmektedir. İlk Çağ döneminde, galip-mağlup ilişkilerinde mağlup olan tarafın ödemekle yükümlü olduğu haraç adı altında ödemeler yapılmaktadır (Sayar,1975: 78; Pelin, 1945: 131). Tarihte Çinlilere ait olan ilk yazılı kaynakta da vergi uygulamasına yer verilmiştir.

Aynı dönemde devlet mülkiyeti temeline dayanan Mısır ve Babil devletlerinde savaşlarda ve saray ile tapınakların yapımında vergilere başvurulmuştur. Bu dönemde vergilerin aynı olarak ödenmesinin yanı sıra bedeni hizmet uygulamasına da rastlanmaktadır (Turhan, 1993: 2).

Bu dönem içerisinde var olan Antik Yunan kent devletinde de geniş kapsamlı bir vergileendirme sistemi oluşturulmuştur. Bu sistem içerisinde "eisphora" adı altında vergi uygulamasının yanı sıra tüketimden alınan vergiler, pazarlarda satılan mallardan alınan vergiler ve gümrük harçları gibi birçok alanda uygulanan vergilere yer verilmiştir (Turhan, 1993: 2).

Yukarıda belirttiğimiz devletler vergi uygulamasına yer vermekle birlikte, modern çağ öncesi alınan bu vergiler temel gelir kaynağı olmaktan ziyade ihtiyari nitelikte olmuşlardır. Devletler, karşılaştığı olağanüstü durumlarda vergilere başvurmuşlardır (Kayan, 2000). Ek olarak vergiler zorunlu bir ödeme olmayıp, gönüllülük esasına göre toplanmıştır.

Roma İmparatorluğu, ilk çağda var olan devletler içerisinde vergi sistemi hakkında en fazla bilgiye sahip olunan devlet olması bakımından önem arz etmektedir. İmparatorluk döneminde vergiler zorunlu hale gelmiştir. Roma İmparatorluğu fethettiği bölgeye kendi

vergi sistemini de getirmiştir. Vergiler, devlet başkanının yaptırdığı sayımlara göre belirlenmiştir. Bu durum vergiler üzerinde hükümdarın büyük etkisi olduğunu göstermektedir (Mutlu, 2009: 19-21).

Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasıyla beraber girilen Orta Çağ döneminde büyük imparatorluklar yerini yerel güçlerin hâkim olduğu bir yapıya bırakmıştır. Feodalite olarak ifade edilen bu yapı devletlerin düzenli bir gelir sağlamasına olanak vermemektedir. Bu dönemde yerel güçlerin çalıştırdıkları serfler üzerinden aldıkları ödemeler mevcuttur.<sup>1</sup> Ancak bunlar merkezi devlet hazine geliri olmadığı için, vergi uygulaması olarak nitelendirmek mümkün değildir. Orta Çağda, kamusal harcamalar saray harcamaları olarak görülmüştür. Bu harcamalar kralın mülk gelirleriyle finanse edilmiştir. Ayrıca devlet için önemli bir gider kalemi olan savaşlar da feodal senyörler tarafından finanse edilmiştir (Varcan ve Çakır, 2000: 19). Bu nedenle vergiler istisnai bir gelir kaynağı olma özelliğini korumuştur.

Ortaçağda var olan feodal düzen, 15. yüzyılda başlayan devletlerin dışa açılma süreci, sonrasında aydınlanma çağı sonucunda ortaya çıkan felsefe akım ve sanayi devriminin etkisiyle yerini güçlü merkezi devletlere bırakmıştır. Bu süreçte tüm dünyada hakim olmaya başlayan kapitalizm ve ulus-devlet anlayışı güçlü merkezi devletleri ortaya çıkarmıştır. Güçlü merkezi devletlerin oluşumunda savaşlar önemli bir yer tutmaktadır. Savaşlar devletlerin büyümesini sağlarken harcamalarını da arttırmıştır. Artan savaşların finanse edilmesi gereği, düzenli gelir kaynağı arayışına neden olmuştur. Bu gelişmelerle 17. yüzyılda Avrupa devletlerinin vergi sistemlerinin temeli oluşmuş, vergi devletlerin temel finansal kaynakları arasında yerini almıştır (Çağan, 1980: 131).

19. yüzyılda, vergiye atfedilen anlam yerleşmeye başlamıştır. Güçlü merkezi devlet, yerel vergilendirme uygulamalarının ortadan kaybolmasını sağlamıştır. Vergi devletin temel gelir kaynağı olarak kamu maliyesinin bel kemiğini oluşturmuştur. Böylece vergileme devletin önemli bir politika aracı haline dönüşerek sadece mali amaçlar için başvurulmuş bir araç olmaktan çıkmıştır (Turhan, 1993: 13).

---

<sup>1</sup> Serf, Latince "servus" kelimesinden türemiş, Orta Çağ Avrupa'sında feodal beylere bağlı kişilere verilen isimdir. Bağlı oldukları beylerin topraklarında tarımsal üretimi gerçekleştirmekle birlikte hiçbir mülkiyet hakkına sahip değildir. Feodal bey veya lordlara bağımlı kılınmışlardır (Özyüksel, 1997: 17-19).

Vergilendirmenin yaygınlaşmasıyla birlikte vergi ve vergilendirme üzerine tartışmalar da artmıştır. Vergi ve vergilendirme kavramları insan haklarıyla yakın ilişki içerisindedir. Bu durum vergilendirme konusunu hassas bir noktaya taşımaktadır. Bireylerin özel alanlarındaki varlığı ortak alana aktaran bu mekanizmanın aşırı olarak kullanılması, kişi hak ve hürriyetlerine müdahale olarak algılanıp tepkilere neden olabilmektedir. Bu nedenle insanlık tarihinde yaşanan demokrasi mücadelelerinde bu kavramlara sıklıkla değinilmiştir (Kumrulu, 1979: 147-148). İnsan haklarına yönelik temel sayılan belgelerde vergilendirme yetkisine dair hususların yer almaktadır. Magna Carta Libertatum'dan İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'ne kadar birçok belgede vergilendirme yetkisi ve sınırlandırması üzerine düzenlemelere yer verilmiştir. Özgürlük ve temel hakların garanti altına alınması üzerine yapılan mücadelelerde vergilendirme yetkisinin de düzenlenmesi gerektiği anlaşılmıştır (Aliefendioğlu, 1984: 3).

Tarihi süreçte devlet yapısı ve siyasal ortamdaki farklılıklar vergilendirme yetkisinin kapsam ve özellik gibi birçok unsurunda değişiklikler meydana getirmiştir. Aynı zamanda vergiye atfedilen anlam da yetkinin özellikleri ve kullanımını etkileyen bir diğer unsurdur. Sadece mali alanla değil, devletin birçok politikasıyla yakın ilişkisi olan vergilendirme yetkisini daha iyi anlayabilmek için ortaya çıkışı nitelikleri ve kavramsal alt yapısının açıklanması gerekmektedir.

## **2.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı**

Vergilerin varlığı, bu vergileri ortaya çıkaran gücü de ortaya çıkarmaktadır. Devlet vergileri vergilendirme yetkisini kullanarak koymaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır (Çağan, 1982: 3). Bu yetki, vergi salma ve salınan vergileri belirli bir toprak parçası üzerinde uygulama hakimiyeti olarak ifade edilmektedir.

Vergilendirme yetkisi devlet oluşumuyla yakın ilişki içerisindedir. Çünkü bu yetkinin varlık nedeni devletin varlığıdır. Devlet oluşumu, devamlılığı için kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynakları elde etmek için devletin üstün bir gücü elinde bulundurması gerekmektedir. Devlet kamusal ihtiyaçların karşılanması görevini üstlenmektedir. Bunu gerçekleştirmek için gerekli olan mali kaynaklar vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla elde edilmektedir. Devlet bu yetkisini dar veya geniş anlamda kullanılabilmektedir. Dar

anlamda vergilendirme yetkisiyle sadece vergi koyma yetkisi ifade edilirken, geniş anlamda ise sadece vergiler değil her türlü mali yükümlülükleri koyma yetkisi olarak tanımlanmaktadır (Egeli ve Diril, 2012: 25).

Tarihsel süreçte vergiler tüketim, tasarruf, gelir ve servet üzerinden alınmıştır. Ancak bu uygulamalar sistematik düzenlemeler niteliğinde değildir. Kaynak ihtiyacının arttığı dönemlerde devlet, vergisel düzenlemeler yaparak gelir elde etmiştir. Devletin sürekli artan harcamaları sonrasında vergiler başlıca gelir kaynağı olmuştur. Günümüzde de vergi, devletin en yaygın kullandığı gelir elde etme yöntemidir. Devleti oluşturan bireyler ile kurumlar arasında, kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla toplanan kamu gelirleri içerisinde vergiler, en sağlıklı kamu finansman aracı olarak ifade edilmektedir.

Vergilerin temel gelir kaynağı olmasıyla beraber vergilendirme yetkisinin önemi de artmıştır. Devletin devamlılığı için gerekli olan mali kaynakların hangi kaynaklardan hangi şartlar altında elde edileceği konuları önem arz etmeye başlamıştır. Vergilendirme yetkisinin devlete ait olduğu tartışmasız kabul edilmektedir. Ancak yetkinin devletin hangi organı tarafından kullanılacağı yönetim ve iktidar anlayışıyla belirlenmektedir (Atabey, 2016: 20). Devletin benimsediği siyasi anlayış, içinde bulunduğu sosyal, siyasi ve ekonomik durum vergilendirme yetkisinin kullanımını şekillendirmiştir. Yetkinin kim veya hangi organ tarafından kullanıldığı demokrasi açısından da önem teşkil etmektedir. Demokrasi halk egemenliğini ifade etmektedir. Bu nedenle vergilendirme yetkisini kullanan organın halkı temsil kabiliyetine sahip olması demokrasi anlayışıyla uyumaktadır.

Devlet otoritesinin temel göstergelerinden olan vergilendirme yetkisini kavrayabilmek için, dayanak noktasını, tarihsel süreçte yaşadığı gelişimi ve değişimi incelemek gerekmektedir.

### **2.1.1. Vergilendirme Yetkisi: Kavramın Dönüşümü ve Kapsamı**

Vergi, bireylerin malvarlığının bir kısmını devlete transfer etmesi nedeniyle, temel hak ve hürriyetlerle yakın ilişki içerisinde yer almaktadır. Bireyden kamu kesimine kaynak aktarması vergilerin halk nazarında olumsuz algılanmasına neden olmaktadır. Bu noktada verginin meşruiyetini kazanabilmesi için “vergi niçin ödenir?” sorusunun cevaplanması



gerekmektedir. Bireyler kendi malvarlıklarından devlete bir miktar aktarmayı neden kabul etmektedir?

Devletler bazı mal ve hizmetleri üretmeyi ve sunmayı üstlenmektedir. Devlet, ifa etmesi gereken görevlerini yerine getirebilmek ve kamusal hizmetler sağlanabilmek için gerekli olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak elde eder. Ancak halk tarafından bu yetkinin meşru kabul edilebilmesi için haklı gerekçelere dayandırılması gerekmektedir (Edrey, 2006: 1192). Modern devlete geçişle birlikte yaygın olarak kullanılmaya başlanan ve düzenli bir niteliğe kavuşan vergilerin nitelikleri de sorgulanmıştır. Vergi alınma nedeni, devletin bu yetkiyi nereden bulduğu ve vergi yükünün halk arasında nasıl paylaşılmalı gibi sorular sürekli tartışma konusu olmuştur.

Zaman içinde birçok değişime uğrayan vergi ve vergilendirme yetkisi, içinde bulunduğu toplumsal, ekonomik ve sosyal etmenler gibi birçok faktörün etkisiyle farklı temellere dayandırılarak açıklanmıştır. Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, her dönemde devlete yüklenen görev ve egemenlik anlayışıyla birlikte değişikliğe uğramıştır. Amaçların farklılaşması vergilendirmenin işlevinde de farklılıklar ortaya çıkarmıştır.

İlk uygarlıklarda devlet egemenliği vergilendirme yetkisinin tek argümanı olarak sunulmuştur. İlk Çağda var olan devletler genel olarak mutlak hükümdarlıkla yönetilmektedir. Devlet üstün bir yapılanma olarak kabul edilmektedir. Yine bu dönemde egemenliğin ve gücün kaynağı Tanrı olarak görülmektedir (Ata, 2001: 4-5; Gürsoy, 1983: 47). Bunun yanında vergilere dair hukuki bir temele o dönemlerde rastlanmamıştır. Roma İmparatorluğu ile birlikte vergi hukuki bir temele dayandırılmıştır. Ancak imparatorluğun yıkılmasıyla birlikte vergilendirme yetkisinin kullanımı yaygınlık kazanmıştır.

Orta Çağ'la birlikte feodalitenin ortaya çıkmasına bağlı olarak vergilendirme yetkisinin kullanımında yerel unsurlar da söz sahibi olmuştur. Feodalitede yerel güç unsurları olan derebeyleri, gelirlerinin önemli bir kısmını mülk gelirlerinden sağlamış olup, vergiler olağanüstü durumlarda başvurulacak gelir kaynağı olmaya devam etmiştir. Derebeylerinin vergilendirme yetkisi genel bir yetki olarak değerlendirmek mümkün değildir (Varcan ve Çakır, 2000: 19). Çünkü derebeyleri iktidara sahip olmalarına rağmen vergilendirme yetkilerini sınırlı durumlarda kullanabilmektedir. Kızlarının evlenmesi, oğullarına şovalye

unvanı verilmesi ve haçlı seferleri gibi olağanüstü durumlarda bu yetki kullanılmaktadır (Neumark, 1951: 41; Çağan, 1982: 14).

15. yüzyılın sonuyla birlikte feodal sistem çözülme sürecine girmiş, Avrupa’da başlayan merkezi devletlerin ağırlık kazandığı düzene geçilmiştir. Derebeylikler yerini kralın mutlak otoritesine bırakmıştır. Merkezi devlet, ulusal birliğe dayalı güçlü bir yapı niteliğindedir. Güçlü devlet anlayışıyla vergilendirme yetkisi tek elde toplanmıştır. Kral vergilendirme yetkisinin tek sahibi olarak gücünü arttırmıştır. Bununla birlikte kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gereksinimi bu zamanın şartlarında önem kazanmıştır. Tüm dünyada ağırlığını hissettiren demokrasi ve hukuk devleti anlayışıyla birlikte vergilendirme yetkisinin halkı temsil eden yasama organı tarafından kullanılması gerektiği ifade edilmeye başlanmıştır. Bu yönde oluşan talepler ve halkın tepkisi sonucunda parlamentolar, vergilendirme yetkisinin kullanımında söz hakkı sahibi olmaya başlamıştır. Dünyanın çeşitli bölgelerinde yaşanan halk mücadeleleri sonucunda anayasalar veya hukuki belgelerde bu yönde düzenlemelere yer verilmiştir (Dikmen, 1964: 65-66).

Zaman içerisinde uluslararası ticaretin de etkisiyle ticaret burjuvazisi güçlenmiştir. Burjuvazi elde ettiği gücü siyasi alanda da kullanarak halk temsilcilerinin vergilendirme yetkisindeki konumunu sağlamlaştırmıştır. Yaşanan bu gelişme, meclislerin yasama ve vergilendirme yetkisini ellerinde bulundurmasına ön ayak olmuştur. Demokrasi anlayışının gelişimiyle birlikte yasama organlarının bu yetkinin tek sahibi olduğu anlayışı tüm dünyada yerleşmiştir (Tosuner ve Öz, 2004: 138). Parlamentonun vergilendirme sürecine dahil edilmesi “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi olarak birçok düzenlemede yerini almıştır. Her ne kadar vergilendirme yetkisi hukuki düzenlemelerde yerini alsada kral gücünü arttırdığı her dönemde bu yetkiyi tek başına kullanmıştır. Parlamentolar, bu dönemde gerçek anlamda halkı temsil etmekten uzak olsa da, kralın veya devlet başkanının tek başına vergilendirme yetkisini kullanmasını engellemesi nedeniyle vergilendirme yetkisinin kullanımında önemli bir aktör haline gelmiştir.

Dünyada 19. yüzyılda birçok devlet demokrasi anlayışına uygun bir devlet yapılanmasına geçmiştir. Bu dönüşümde parlamentolar halk temsilcisi olarak yasama faaliyetini gerçekleştiren tek organ haline gelmişlerdir. Demokrasi anlayışı ve yasama organının kanun koyma noktasında asli yetkili olması, demokrasinin temeli olan yönetilenlerin söz

sahibi olması ilkesine uymaktadır. Seçim mekanizması ile yönetilenler bir bakıma meclis tarafından çıkartılacak vergi kanunlarına ön onay vermiş olmuştur (Holcombe,1999: 5 ).

Yönetim biçimindeki farklı anlayışların yanı sıra devlet teorilerindeki değişim de vergilendirme yetkisinin algılanmasında etkili olmuştur. Egemenliğin sınırsız bir hak olduğu anlayışının var olduğu polis devletinde vergilendirme yetkisi de mutlak bir yetki olarak kabul edilmiştir. Devleti sınırsız ve mutlak yetkili gören bu anlayış, vergilendirme yetkisinde de kendisini göstermiştir(Yiğit, 2008: 32). Zaman içerisinde devlet anlayışında farklılıklar yaşanmış ve liberal devlet anlayışı ortaya çıkmıştır. Tarafsız devlet anlayışını benimseyen bu düşüncede karşılıklılık ilkesi benimsenmiştir. Buna göre vergi bir hizmetin karşılığı olarak tanımlanmıştır. Ancak bu anlayış zaman içerisinde eleştirilere maruz kalarak yerini kolektivist anlayışa bırakmıştır. Kolektivist anlayış 19. yüzyılın hakim düşüncesidir. Bu düşünce vergilendirme yetkisini fedakârlık ölçütü kullanarak açıklamıştır. Günümüzde ise egemenlik, vergilendirme yetkisinin kaynağı olarak açıklanmaktadır.

Egemenlik teorisinde vergi alma, egemenliğin sahibi olarak devletin doğal hakkı olarak görülmektedir (Demir, 2016: 58). Bu düşüncenin dayanak noktası herkesin; siyasal bir örgütlenme olan devletin doğal bir üyesi olduğu ve bu örgütlenmenin sunmakla yükümlü olduğu hizmetler açısından egemen konumda olması ve bu sebepten dolayı da toplumu oluşturan bireylere yükümlülükler getirebileceği anlayışıdır.

Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi temel hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir (Teziç, 1996: 118). Egemenlik kavramını ilk defa sistematik şekilde ele alan Bodin'e göre, devletin temeli egemenlik gücüdür (Aydoğan, 1967: 3). Devleti üst konuma yerleştirip, vatandaşlarına karşı mutlak bir üstünlük olduğunu kabul eden bu anlayışta devlete, istediğini yapabildiği, hareket etme özgürlüğü gibi bir takım olağanüstü görünüm ve yetkilere sahiptir. Devletin gücü elinde bulundurması hüküm verme gücünü de içermektedir. Günümüzde egemenlik anlayışı, hak ve yasal iktidar üzerine kurulmuştur. Devletin güç ve yetkilerinin kapsamını egemenlik belirlemektedir (Erginay,1995: 33).

Devlet egemenliğini birçok alanda kullanmaktadır. Devletin egemenlik gücüne dayanarak mali yükümlülük koyma yetkisini elinde bulundurması "mali egemenlik" olarak ifade edilmektedir (Doğrusöz, 1985: 65-66). Devlet zorunlu ve karşılıksız olan vergiyi egemenlik gücüne dayanarak kullanmaktadır. Mali alanda sahip olunan harcama, bütçe

yapma, borçlanma ve vergilendirme yetkileri mali egemenlik kavramı kapsamındadır. Mali egemenlik gücü devlete vergi koyma ve toplama konusunda hukuki ve eylemsel güç sağlamaktadır (Çağan, 1982: 3).

Demokrasi ve hukuk devleti anlayışına göre vergileme için ortaya konulan yükümlülüklerin yasal bir dayanağı olmalı, tarafsız olmalı ve eşitlik ilkesine uygun düzenlemeleri bulunmalıdır (Aksoy, 1999: 186). Böylelikle bireysel olarak bir karşılığı olmayan vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüyle kanundan doğmaktadır. Kanun olduğu için vergi alınmakta, alınan vergi devletin egemenliğine dayanmakta, ölçüsü ise kamu hizmetleri olmaktadır (Dikmen, 1964: 77).

Devlet egemenliğine bağlı vergileme yetkisi kavramı ve kapsamı, içerisinde bulunan şartların, devlete bakış açısının değişmesi, ekonomik ve sosyal yapıdaki farklılıklara bağlı olarak sürekli değişim içerisinde olmuştur. Tarihi süreç içerisinde devlet anlayışında farklılıklar meydana gelmiş, bireysel anlayış yerini devletin toplumsal olduğu görüşüne bırakmıştır. Toplumsal anlayışta devlet, topluma hizmet eden, toplum ihtiyaçlarını karşılayan bir olgu olarak kabul edilmektedir. Vergilerin amacı da toplumsal hizmetler için gerekli olan finansmanın sağlanması olarak ifade edilmektedir. Artık vergiler ödeme gücü ile ilişkilendirilmiştir. Vergiler, miktarında ödeme gücü baz alınan ve kişiler için özel bir karşılık barındırmayan zorunlu ödemeler haline gelmiştir (Erginay, 1995: 37).

Günümüzde egemenlik anlayışı kabul edilmekle birlikte farklı devlet yapılarının varlığı vergilendirme yetkisinin kullanımında çeşitli uygulamaları ortaya çıkarmıştır. Vergilendirme yetkisinin genel olarak devlete aittir. Devlet yapısındaki farklılıklar bu yetkinin kullanımında farklılıklar ortaya çıkarmıştır. Üniter ve federal devletlerde vergilendirme yetkisi kullanımında farklı uygulamalara rastlanmaktadır. Federal devletler, yerel yönetimler, eyaletler ve federal devletten oluşmaktadır. Vergilendirme yetkisi farklı yönetim kademeleri arasında bölüşülmektedir. Üniter devletlerde ise, çok daha farklı bir yapı mevcuttur. Üniter devlette devletin üç temel organı merkezi devlet altında örgütlenmiştir. Vergilendirme yetkisi çoğunlukla merkezi devlet tarafından kullanılmaktadır. İstisnai bazı durumlarda bu yetki yerel yönetimlerle bölüştürülmüştür. Devletin zaman içerisindeki amaçlarındaki farklılaşma, işlevlerinde de değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Zaman içerisinde üniter devletlerde vergilendirme yetkisinin,

merkez ile yerel yönetimler arasında bölüştürülmesi sıklıkla dile getirilmeye başlanmıştır. (Türkoğlu, 2009: 11-18)

Vergilendirme yetkisinin kaynağının yanı sıra kapsamı da önemli bir konudur. Yetki kavramı, egemenlik kavramının tamamını kapsamamaktadır. Egemenlik kavramı birçok yetkiyi içermekte, devletin sahip olduğu her bir hakkı ya da hakların toplamını ifade etmektedir (Terlemez ve Bahtiyar, 2001: 430). Devletin mali alanda egemenlik gücünü kullandığı yetkilerin başında gelen vergilendirme yetkisi, devletin vergi ve diğer mali yükümlülükleri alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirme yetkisi yasama-hukuki düzenleme yapma, mevcut yasaları uygulama yoluyla somut vergilendirme işlemleri yapma ve bu işlemlerin denetimi olarak üç alt yetkiden oluşmaktadır. Vergilendirme yetkisi ile vatandaşlar veya kurumların yükümlülüğü olan vergi salma ve bu vergileri uygulama yetkisi tanınmaktadır. Ancak bu yetki kullanma ve harcama yetkisini içermez. Vergilendirme yetkisiyle devlete alma hakkı verilmektedir (Brennan ve Buchanan, 1980: 8).

Vergilendirme yetkisi bağlı yetki olarak ifade edilmektedir. Bunun sonucunda bu yetki ancak kanuni koşulların gerçekleşmesi halinde kullanılmaktadır. Devlete bu konuda tercih hakkı tanınmamıştır. Ancak bu yetki birçok yetki gibi bazı sınırlandırmalara tabidir. Anayasal kural ve ilkeler, yasalar ve hukukun genel ilkeleri ile ifade edilecek hukuki çerçeve ile sınırlandırılmıştır. Vergilendirme yetkisinin kişi hak ve özgürlükleriyle yakın ilişki içerisinde olması da sınırlandırılmasında önemli bir etkidir. Vergiler yapısı gereğince temel haklar içerisinde yer alan mülkiyet hakkına bir müdahale içermektedir (Savaş, 1989: 79-80).

Vergilendirme yetkisinin kapsamını incelerken, “vergi koyma” faaliyetinin tam olarak ne olduğunun saptanması da önemlidir. Vergiyi sadece ismen belirlenmekle vergi sıfatını almakta mıdır? Vergi koymak hangi unsurları içerisinde barındırmaktadır? Bu sorular yetkinin sınırlarını incelerken cevaplanması gereken önemli sorulardandır. Vergi koymak sadece maddi bir isim olarak oluşturmaktan ibaret değildir. Anayasa mahkemesi de aldığı kararda bu noktaya değinmiştir. Karar gerekçesinde vergilerin kanunla konulmuş olması

için verginin kurucu öğelerinin de belirlenmiş olması gerektiğinin üstünde durulmuştur<sup>2</sup>. Buna göre vergi konulurken ismin yanı sıra, konu, matrah, tarih ve zamanaşımı gibi bütün esaslı unsurlarının da belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu düzenlemeler yapılırken kişi hak ve hürriyetlerinin dikkate alınması gerekir. Vergilemede kanunilik veya vergilerin kanuniliği ilkesi de kurucu öğeleri içermektedir. Buna ek olarak idarenin düzenleyici işlemleri de bu ilkenin kapsamına girmektedir (Öz, 2003: 111). Ancak günümüzde çağın hızlı değişimleri beraberinde getirmesi, devletin bunlara cevap verebilecek hıza kavuşmasının zaruri kılınması ve kamu hizmetlerinin aksamadan ve hızlı bir şekilde sağlanabilmesi için devlet yetkiyi bazı kamu kuruluşlarına belirli sınırlar içerisinde devredebilmektedir (Aksoy, 1999: 191). Yaygın anlayışa paralel olarak Türkiye’de 1971 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle beraber bu yetkinin kullanılmasında yürütme organına da bazı yetkiler tanınmıştır (Kırbaş, 2012: 61).

Yürütme organına verilen bu yetkiyle, egemenlik gücünde değişiklik meydana getirmemekte, bu gücün devletin tekelinde olması devam etmektedir. Yürütme organına verilen yetkiler ancak vergi tekniği ile ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu yetkilere sahip kuruluşlar, belirli sınırlar altında mali düzenlemelerde bulunma hakkına sahiptir (Orhaner, 2007: 148). Bu noktada yasama organı hala asli görevli sıfatını taşımaktadır ve bu demokrasi için vazgeçilmez bir unsurdur (Doğrusöz, 1985: 71-72).

Ancak daha önceleri daha sınırlı bir yetki alanına sahip olan yürütmenin, sosyal devlet anlayışıyla beraber müdahale sınırları genişlemiştir. Son zamanlarda yapılan vergi reformlarının yoğun olarak yürütme organı tarafından yapılması, bu yetkinin genişliğini göstermektedir. Son yüzyılda artık “mali özerklik” kavramıyla birlikte bu yetkinin yerel yönetimlere devredilmesi tüm dünyada tartışılır olmuştur (Tavşancı, 2010: 65).

Vergilendirme yetkisi incelenirken birçok ayrıma tabi tutulmaktadır. Vergilendirme yetkisi vergi salma temel anlamının dışında, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil gibi subjektif yetkilerini de tanımlamaktadır. İlk tanıma göre yetkilendirme yetkisinin yasama organının bir faaliyeti olduğunun tartışmasız bir şekilde kabul edildiğini ifade edilmiştir. Vergiler, muafiyet ve istisnalar, vergilerin konulmasının yanı sıra kaldırılması ve değişiklik yapılması yasama organının vergilendirme alanındaki yetkilerindedir. Bir diğer

---

<sup>2</sup>AY.Mahk. E. 1967/41 K. 1969/57 T. 23-25.10.1969 (AMKD. c: 8 sh: 49). Dn. II’de anılan kararlar , AY. Mahk. E.1986/5 K.1987/7 T.19.3.1987 (AMKD. c:23 sh:190). AY. Mahk. E. 1965/25 K. 1965/57 T. 26.10.1965 (AMKD. c: 3 sh: 271-272).

anlamında ise vergilendirme yetkisi, sübjektif ve bireysel vergilendirme işlemi olan tarh, tahakkuk, tahsil yetkilerini açıklamakta kullanılmaktadır (Çağan, 1982: 5). İkinci durumda bu yetkinin devredilebilir bir yetki olduğu genel kabul gören bir durumdur.

## **2.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Güncel Gelişmeler**

### **2.2.1. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması Gerekliliği**

Vergilendirme yetkisi kadar bu yetkinin sınırlandırma girişimlerinin tarihi de eskilere gitmektedir. Bireylerin yaşamında büyük etkileri olan bu yetki, iktidar ve otoritenin elinde olduğu sürece keyfi ve aşırı kullanıma açıktır. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin belirli kural ve şartlar içerisinde kullanılması için mücadeleler vergi kadar gerilere gitmektedir. Vergilendirme yetkisiyle ilgili çalışmalara baktığımız zaman vergilendirme yetkisinin varlığı konusunda bir fikir birliği vardır. Ancak bu yetkinin hangi sınırlar içinde kullanılması gerektiği ise tartışmalıdır (Bayraklı ve Odabaş, 2000: 42).

Tarihi süreç içerisinde otorite sahipleri vergilendirme yetkisini yoğun olarak kullanmışlardır. Geçmiş döneme baktığımız zaman vergi alma konusunda mutlak iktidarın inisiyatifinin belirleyici olduğu dikkat çekmektedir. Otoriteyi elinde bulunduran vergilendirme yetkisini de kullanarak, birçok suistimal ve eşitsiz uygulamaları hayata geçirme gücüne sahiptir. Ancak vergilendirme yetkisinin temel haklar ve hürriyetlerle yakın ilişki içerisinde olması, yetkinin keyfi kullanımına karşı halkın tepkisiyle karşılaşılması tehlikesini barındırmaktadır. Devlet otoritesine ait olan bu yetkinin vatandaşın yaşamında sonucunun hemen görülebilecek etkiler meydana getirmesi yetkinin belirli kurallara tabi olması için önemli mücadeleler yaşanmasına neden olmuştur (Akyazan, 2009: 1).

Günümüzde egemenlik teorisinin kabul edilmesi egemenliğin sınırsız olduğu anlamına gelmemektedir. Temel hakların güvence altında tutulabilmesi adına, egemenlik yetkisinin kullanılmasının belirli sınırlar ve kısıtlamalara tabi olma zorunluluğu kabul edilmiştir. Bu sınırlandırmalar bazı hukuki düzenlemelerle gerçekleştirilmektedir. Bu açıklamalar neticesinde çağdaş düşüncede vergilendirme yetkisi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Geçtiğimiz yüzyıllardan başlayarak yaşanan gelişmelerle birlikte egemenlik gücüne büyük yetkiler sağlayan anlayış hem hukuki hem de kavramsal olarak sınırlandırılmıştır. Bu yetkinin kanunlar çerçevesinde ve kanunlarda belirtilen sınırlar dahilinde kullanılması esastır (Erdem ve diğerleri, 2003: 80). Bu durum literatürde “vergilerin kanuniliği” olarak ifade edilmektedir. Vergilerin yasal bir zemine oturtulması olarak ifade ettiğimiz “vergilerin kanuniliği” ilkesi vergilendirme yetkisi ile yakın ilişki halindedir. Bu ilke uyarınca vergiler kanunla konulmalıdır. Kanunlar haricinde bir mali yükümlülük getirilmesi kabul edilmemektedir. Bu yetkinin halkı temsil eden yasama organına ait olması genel kabul edilen bir kuraldır.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında “vergilemede kanunilik” ilkesinin yanı sıra “hukuk devleti” ilkesi de göz önünde tutulmaktadır. Modern toplumların yönetim şekli olan demokrasi rejimi hukuk devleti ilkesiyle birbirlerini tamamlamaktadır. “Hukuk devleti” ilkesi; vatandaşların hukuki güvenliğini sağlayan devlettir. Bunun gerçekleşmesi için, temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınması, kanunların anayasaya uygun olarak düzenlenmesi ve bunun denetimi, idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması, yani kısaca devletin her kademesinde hukuk kurallarının hakimiyetinin sağlanması gerekir (Güneş, 2011: 7). Günümüz demokrasi anlayışına uygun olarak, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında hukuk devleti ilkesine göre sınırlandırmalar getirilmektedir. Bu yetkiyi kullanan yasama ve yürütme organlarının keyfi kullanımlarıyla mücadele için yargı organı denetim mekanizması olarak öngörülmektedir. Hukuk devleti ilkesi vergilendirme alanında vergilerin kanuniliği ilkesinin de kaynağıdır. Hukuk devletinin mali yük getirmesi noktasında vergilemede kanunilik ilkesi anayasal bir güvence oluşturmaktadır (Kareti, 2011: 225).

Bu ilkelere ek olarak “adalet”, “eşitlik”, “ödeme gücü” ve “ölçülülük” gibi ilkeleri de vergilerin oluşturulması ve vergilendirme yetkisinin kullanılmasında göz önünde tutulmaktadır (Çağan, 1980: 138-149). Küreselleşen dünyada ülkelerin kendi sistemleri içerisinde yaptıkları sınırlandırmalara ek olarak ülkelerin birbirine geçmiş ilişkileriyle orantılı olarak uluslararası alanda da sınırlandırmalar mevcuttur. Vergilendirme yetkisinin kullanımındaki sorun, devletlerin bu yetkiyi kullanmaları noktasında değil, bu yetkinin ölçüsü ve sınırı üzerinedir (Bayraklı ve Odabaş, 2000: 42).



Tarihsel süreçte sınırsız yetkili devlet anlayışı kırılmaya başladıkça, vergilendirme yetkisinin sınırlı olması fikri de gelişmiştir. Anayasal gelişmelerle vergilendirme yetkisini sınırlandırma girişimleri paralel şekilde ilerlemiştir. Tarihte birçok halk mücadelesi ve isyanın temelinde vergilendirme konusunda yaşanan keyfi uygulamaların olduğu görülmektedir (Aktan ve diğerleri, 2002: 60). Keyfi ve aşırı yetki kullanımına ilişkin ilk itiraz, iktidarların keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır.

### **2.2.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasına Yönelik Çeşitli Ülkelerde Yaşanan Gelişmeler**

Egemenliğin keyfi ve aşırı olarak kullanılmasına tepki, bu güce dayanarak kralların aşırı vergilendirme yetkisi kullanmasına karşı çıkmak adına yapılmıştır. Tarihteki büyük demokrasi mücadeleleri vergilendirme yetkisinin kullanımının sınırlarına karşı gerçekleşmiştir ve bu mücadelelerin önemli bir sonucu devletin söz konusu egemenliğinin yasal düzenlemelerle sınırlandırılması olmuştur. Demokrasi mücadeleleri vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin başlamıştır ve demokrasi ve hukukun gelişim sürecinde önemli yere sahip olan parlamentoların ilk yetkileri genellikle vergilendirme alanıyla ilgili olmuştur. Egemenlik yetkisinin sınırlandırılması da bu gelişmeler sonucunda yerleşmiştir. Vergiler halkın rızasına dayanarak alınmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin ilk örnekleri görülmüştür. Bu gelişmelerle mutlak hakimiyete dayalı vergilendirme yetkisi hukukun üstünlüğü ilkesine bağlı olarak kısıtlanmıştır. Çalışmada bu yetkinin sınırlandırılması için tarihte diğer birçok ülkeye örnek olan mücadeleleriyle dört ülke incelenecektir.

#### **2.2.2.1. İngiltere**

Vergilendirme yetkisinin aşırı kullanımına karşı ilk tepki İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Demokrasi mücadelesinde önemli yere sahip olan İngiltere’de, buna ulaşmak adına verilen ilk tepkide vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklı sorunlara tepki niteliğindedir.

13. yüzyıl İngilteresi malikane sisteminin hakim olduğu bir yapıdadır (Ormrod, 1999: 21). Bu sistemde krallık talepleri belirlenmiş coğrafi alan ve toplumsal sınıflarla sınırlandırılmıştır. Önemli gelir kaynakları arasında harçların (tallages) yanı sıra yine bu türde alınan feodal katkıları (aid), askerlik yerine alınan vergiler (scutage) ve bazı hediye

sayılmaktadır (Ormrod, 1999: 27-28). Vergilendirmeye bu feodal katkıların yeterli olmadığı durumlarda farklı biçimlerde başvurulmuştur.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması noktasında İngiltere önemli bir örnektir. Halk tepkileri öncelikle bu yetkinin kullanımına karşı ortaya çıkmıştır. 13. yüzyılda İngiltere, Fransa ile savaş halindeydi. Savaşa finansman sağlanması gerekliliği kralın vergilendirme yetkisine sıklıkla başvurmasına neden olmuştur. Kral halk ve baronlardan vergiler toplayarak ihtiyaçların karşılanmasını amaçlamıştır. Ancak kaybedilen savaş ve verilen maddi ödümler, kral üzerinde baskı oluşturmuştur. Baronlar bu dönemde kraldan bazı tavizler almayı başarmıştır. Baronların artan gücüyle yüksek vergi yüküne tepki sonucunda, kral ile baronlar arasında Magna Carta Libertatum imzalanmıştır (Gözler, 2009: 368).

Demokrasi yolunda önemli bir adım olarak görülen bu belgede mali alanda da birçok düzenleme yapılmıştır. Kralın vergilendirme yetkisi meclis rızası ile sınırlandırılmıştır. Bazı istisnai uygulamalar olsa dahi bu önemli bir değişimdir. Meclisler bu dönemde halk temsiliyetini tam olarak sağlamamış olsa dahi imzalanan bu belge kralın sınırlandırılması girişimi olarak önemli bir yere sahiptir (Vanistendael, 1996: 18). Ancak vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması tüm halk üzerinde değil başka bir güç olan baronlar lehine bir sınırlamadır. Magna Carta Libertatum'da vergilendirme alanındaki sınırlandırıcı hükümlere 12., 14. ve 15. Maddelerde düzenlenmiştir.

12. madde hükmünde; *“Kurtuluş akçesi, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü durumları dışında Krallığımızda genel mecliste oylama olmadan hiçbir vergi alınmayacak ve yardım toplanmayacaktır. Belirtilen bu durumlarda da ancak bir kez ve uygun miktarlarda para toplanabilir. Londra şehrinde istenecek para yardımlarında da aynı esaslar geçerlidir.”* hükmü yer almaktadır (Aydoğan, 1967: 4). Bu madde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına değinmiştir. Yapılan düzenlemede yer alan genel oylama olmadan ibaresiyle, günümüz vergi ilkelerinden “temsilsiz vergi olmaz” ve “rıza ilkesi” ne yer verilmiştir.

14. madde hükmüne göre; *“Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı sağlayabilmek için krallığın baş psikoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız. Bundan*

*başka bizden ünvan almış olanları şeriflerimiz ve kahyalarımız aracılığı ile ve en az kırk gün öncesinden toplantı yer ve gününü belirterek çağıracağız. Çağrı mektuplarında çağrılış nedenini de belirteceğiz. Böylece çağrı yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde çağrılanlar gelmese de gelenlerin iradelerine uygun olarak sorunun çözümüne geçilecektir.”* (Aydoğan, 1967: 4) düzenlemesiyle 12. maddede belirtilen istisnai durumlar dışında halkın her kesimini temsil etmese de baronların, dini görevlilerin temsil edildiği bir meclise vergilere onay verilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme de “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin bir göstergesidir.

Son olarak 15. madde hükmüne göre; *“Gelecekte hiç kimseye özgür kişilerden para yardımı toplama hakkı vermiyoruz; meğer ki bu, yalnız bir kez kurtuluş akçesi, en büyük oğlun şövalyeliği veya en büyük kızın düğün masrafları için olsun, bu durumlarda para yardımı uygun miktarlarda olacaktır”* (Aydoğan, 1967:5) düzenlemesiyle belirtilen istisnai haller dışında para yardımı yasaklanmıştır. Bu hükümle yardımlar konusunda kısıtlamaya gidilmiştir.

Bu maddeleri beraber değerlendirecek olursak Magna Carta Libertatum ile *“vergilerin kanuniliği”* ilkesinin temelini atıldığı söylenebilir (Jennings, 1948: 252). Buna göre, kral vergilendirme yetkisini parlamento ile paylaşmaktadır (Ormrod, 1999: 21). Ancak her ne kadar belgede kısıtlamalara yer verilmiş olsa da, bu kısıtlamalar uygulama alanı bulamamıştır. Bu uygulamanın bir halk hareketine dayalı olmaması sağlam temelli olmasına engel olmuştur.

Tarihi süreç içerisinde demokrasi ve vergilendirme alanında yaşanan gelişmeler devam etmiştir. İngiltere’de yaşanan mücadeleler 1628 yılındaki Haklar Dilekçesinin (Petition Of Rights) ortaya çıkışını hazırlamıştır (Özbey, 2004: 22). Bu dilekçe ile gerçek anlamda vergilendirme yetkisinde sınırlandırılmaya gidilmiştir. Kralın parlamento onayı olmaksızın herhangi bir vergi işlemi gerçekleştiremeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca mali konularla ilgili cezalarda parlamento onayına tabi tutulmuştur (Göze, 2000: 438).

Düzenlemelerle Magna Carta Libertatum’da olduğu gibi Haklar Dilekçesinin ortaya koyduğu getirilen sınırlandırmalar da kral tarafından dikkate alınmamıştır. Yaşanan fiili duruma son verebilmek adına Haklar Bildirgesi (Bill Of Rights) hazırlanmıştır. Haklar Bildirgesiyle kralın parlamento tarafından onaylanmayan bir vergi koyması yasaklanmıştır.

Tüm yasama faaliyetleri parlamento iznine tabi hale gelmiştir (Güneş, 2011: 35). Kanun konulması değiştirilmesi ve kaldırılması parlamento faaliyetleri içerisinde olduğu ve herkesi bağlayıcı nitelikte olduğu da bildirdede yer alan düzenlemelerdendir. Ancak yasama yetkisine sahip olan parlamento, Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasından oluşan sınırlı düzeyde halkı temsil eden bir yapıdadır (Smith, 1997: 119).

Günümüze geldiğimizde İngiliz hukukunun geçmişte yaşanan gelişmeler ve belgeler ışığında şekillendiği görülmektedir. Özgürlük, eşitlik ve adalet gibi ilkeler hukuk sisteminin temeline yerleşmiştir. Bugün, vergilendirme yetkisi belirlenen ilkeler doğrultusunda kullanılmakta, vergi kanunları bu ilkeler göz önünde tutularak hazırlanmaktadır (Baker, 1999: 165).

#### **2.2.2.2. Amerika Birleşik Devletleri**

İngiltere ile başlayan vergilendirme yetkisine karşı tepkiler birçok ülke tarafından takip edilmiştir. Ülkelerin özgürlük ve demokrasi mücadelelerinde vergilendirme yetkisinin kapsamının ve sınırlarının etkisi çoktur.

Amerika'da yaşanan bağımsızlık mücadelesi de aşırı vergilendirmeye tepkiden ortaya çıkmıştır. Vergilendirme temel haklar içerisinde olan mülkiyet hakkı ile yakın ilişki içerisinde olduğu için sonuçları halk tarafından hemen hissedilmektedir. Bağımsızlık mücadelesi İngiltere'nin sömürgesi durumunda olan Amerika'ya yeni vergiler dayatmasıyla alevlenmiştir. Bu vergilendirme 1773 yılında Boston Çay Partisi isyanını doğurmuştur. Mücadele sonucunda Virginia Haklar Bildirgesi (1776) yayınlanarak günümüzde de geçerli olan temel ilkelere yer verilmiştir (Çağan, 1982: 22-23). Bu belgeyle hukuk devleti anlayışı yerleştirilmek istenmiştir. Bireylerin temel ve vazgeçilmez hakları ve eşitlik ilkesi en temel söylemler haline gelmiştir. Bu bildirgenin 6. maddesi ile “*mülkiyet hakkı*” güvence altına alınmıştır. Yine aynı belge “*vergilemede kanunilik*” ilkesine de yer vermiştir. Bu belge Amerika'nın bağımsızlık mücadelesini anayasal boyuta taşımıştır. Bunu takip eden süreçte dünyada anayasalcılık geleneği başlamıştır (Güneş, 2011:62).

Bu gelişmeleri takip eden ABD anayasasında, vergilendirme yetkisini düzenleyen maddelere yer verilmiştir. Düzenlemelere göre vergilendirme yetkisi “ülke genelinde vergi

koymak, tahsil etmek, dış borçları ödemek ve ABD'nin ortak genel savunmasını, asayişini ve genel refahını sağlamak yetkileri kongreye aittir” ve “Kongre'nin hangi kaynaktan gelirse gelsin, federe devletler arasında eşit olmasına, nüfus sayımına veya fikir birliğine bakılmaksızın vergi koymak ve toplamak yetkisi bulunmaktadır” hükümleriyle Birleşmiş Devletler Kongresi'nce kullanılacağı kabul edilmiştir (Güneş, 2011: 62). Bu kongre devletin yasama organıdır ve bu düzenleme bu yönüyle “*vergilerin kanuniliği*” ilkesine örnek bir düzenleme olmuştur (Öz, 2004: 90; Çağan, 1982: 61). Yine anayasada yer alan başka bir düzenlemede vergilendirme yetkisiyle ilgilidir. Anayasanın 1. maddesinin 9. bölümünün 5. fıkrasında “*diğer bir federe devletten ihraç edilen mallar üzerine vergi ve harç konulamaz*” hükmüyle kongreye tanınan vergilendirme yetkisi sınırlandırılmıştır. Yine aynı maddenin devamında federe devletler tarafından istisnai bazı durumlar<sup>3</sup> dışında kongre onayı olmaksızın vergi konulamayacağı, uluslararası anlaşma yapmak için de kongre rızası gerektiği belirtilmiştir (Buyrukoğlu, 2011: 141-142).

### 2.2.2.3. Fransa

İngiltere'nin önderlik ettiği ve Amerika ile devam eden anayasalcılık ve hukuk devleti hareketleri Avrupa'nın diğer ülkelerinde de kendisini göstermiştir. Fransa'da aydınlanma dönemi insan hakları düşüncesi sonucunda gerçekleşen Fransız İhtilali buldukları ekonomik ve mali sıkıntılara ek olarak devletin elinde bulunan vergilendirme yetkisinin adil ve eşit şekilde kullanmamasına tepki olarak başlamıştır.

Devrim öncesi dönemde Fransa'da merkezi krallığın yanı sıra derebeylik sistemi de varlığını devam ettirmiştir. Devlet mülk gelirleriyle harcamaları finanse ederken, kilise ve derebeyler de kısmi vergilendirme yetkisine sahip olmuştur. Hükümdar savaş gibi olağanüstü durumlarda vergiye başvuruyordu (Feyzioğlu, 1984: 19). 14. yüzyılla birlikte hükümdar vergilendirme yetkisini, din adamları ve derebeylerden oluşan genel meclisin (Etats Généraux) vereceği onay olmaksızın kullanamamaktaydı. Meclisin onay mekanizması 14. ve 16. yüzyıllar arasında devam etmiştir. Ancak ortaçağın sonlarıyla birlikte bu sistem aksamaya başlamıştır (Üçok, 1978: 13-14).

<sup>3</sup> Federe devletler tarafından ithalat ve ihracat üzerine uygulamayı sağlayacak ilgili kanunlar dışında vergi konulamayacağı; yine kongrenin rızası olmadıkça federe devletler tarafından gemilerinin tonajı üzerinden vergi alınamayacağı düzenlenmiştir.

16. yüzyılda meclisin toplanması güçleşmiştir. Genel meclis kralın vergilendirme yetkisini aşırı kullanmasını engelleyen bir güç mekanizması olmakla birlikte kral, meclisin yokluğunda yetkisini sık kullanmakta sakınca görmemiştir. Devletin içinde olduğu sıkıntılı süreçte kral mali kaynak ihtiyacını çözmek adına asillerden de arazi üzerinden vergi alınması gerektiğini düşünmüştür. Halk ağır bir vergi yükü altında kalmıştır. Meclis bu vergilendirmeye karşı çıkmış ve asillerden bu vergilerin alınamayacağı vurgulanmıştır. Bu süreç Fransız İhtilali'ni getiren nedenlerden biri olarak ifade edilmektedir (Çağan, 1982: 40).

Fransız İhtilali'nde adalet ve eşitlik konularında önemli gelişmeler sağlanmıştır. Ancak Fransız İhtilali ile birlikte, asiller ve kiliseye tanınan vergi ayrıcalıkları halkın tepkisiyle karşılaşmıştır. Tepkiler sonuca ulaşarak bu imtiyazların son bulması sağlanmıştır. Bu tepkilere dayanarak ihtilal sonrası toplanan mecliste ilke olarak vergilerin ancak millet rızasıyla toplanabileceği kararı alınmıştır (Feyzioğlu, 1984: 20). Bunu takip eden süreçte İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi ilan edilmiştir. Bu bildiriyle temel hak ve hürriyetlerin korunması benimsenmiştir. Bununla yakın ilişkisi olan vergilendirmeye ilişkin iki maddeye yer verilmiştir. Bildirgenin 13. maddesi vergilerin zorunluluk unsurunu benimsemiş ve vergilendirmede eşitlik ilkesine yer vermiştir<sup>4</sup>. Vergilendirmeyle ilgili diğer düzenleme 14. maddede yapılmıştır. Bu maddede vergilendirme yetkisi ve demokrasi için çok önemli yeri olan “vergilerin kanuniliği” vurgulanmıştır. Ayrıca vergilerin miktar, süre gibi unsurlarına da değinerek belirlilik şartına yer vermiştir.<sup>5</sup> Keyfi vergilendirme ve kişi hak ve hürriyetlerini ihlal eden vergi düzenlemelerine izin verilmeyeceği bildiride özellikle belirtilmiştir (Saban, 2012: 67).

İlan edilen bildiride insanların temel hakları güvenceye alınarak bu hakların ihlaline neden olan vergilendirme yetkisi uygulamalarına izin verilmeyeceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda vergiler hakkında bazı düzenlemelere gidilmiştir. Vergilerin eşit olarak dağıtılması ve gereğinden fazla vergi toplanmaması bildiride dile getirilmiştir. Daha sonraki süreçte düzenlenen anayasalarda da bunlarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

---

<sup>4</sup> Madde 13: Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır.

<sup>5</sup> Madde 14: Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak vergilerin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır.

Bir diğerk önemli gelişme ise 1848 tarihli İnsan Hakları Evrensel Bildirgesidir. Bildirgede mülkiyet hakkına büyük önem verilerek, haksız bir şekilde bu hakka yapılan müdahaleler yasaklanmıştır. Mülkiyet hakkının korunması vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını da beraberinde getirmektedir. Devlet bu yetkisini kullanırken insan yaşam ve özgürlüklerinin sınırlarını dikkate alan düzenlemeler yapmak zorundadır.

#### **2.2.2.4. Almanya**

Demokrasi mücadelesinde önemli yeri olan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması çabaları Almanya'da da görülmüştür. Almanya diğerk Avrupa ülkelerine nazaran feodal tarzda devlet örgütlenmesini daha uzun süre devam ettirmiştir. Feodal yapıda, yerel beyler vergilendirme yetkisine sahip değildir. Devletin temel gelir kaynağı mülk gelirleridir (Ormrod, 1999: 27). Ancak zaman içerisinde modern devlet ve ulus devlet olgusuyla merkezileşen devlet yapısı, harcamaları da arttırmıştır. Kaynak arayışı daha fazla vergi ve daha fazla halk sömürüsü olarak sonuçlanmıştır. Artan baskı halk mücadelesini doğurmuştur. Bu çatışma sonucunda köylüler isteklerini krala belirtmiştir. Vergi konusunda halk dini temelli vergiler dışındaki vergilere tepkilidir. Devletlerin dini karakteri dini vergilerin artışının halk tarafından daha kabul edilebilir olmasına yol açmıştır (Falay, 2000: 49).

19. yüzyılda Almanya eyalet esasına göre yönetilmiştir. Bu yönetim şeklinde vergilendirme yetkisi eyaletler arasından bölüştürülmüştür. Bu yüzyılın başlarında ülkede ortaya çıkan mali reform ihtiyacı sonucunda, 1919 Erzberger Mali Reformu ve 1920 Weimar Anayasası ilan edilmiştir. Bu düzenlemelerle devletin mali yapısında aksayan yönleri düzeltmek hedeflenmiştir. Modern devlet yapısı merkezi hükümetin güçlü konumuna önem vermektedir. Bu doğrultuda yapılan reformlarla Almanya'da eyaletlerin vergilendirme yetkisini kısıtlanarak, merkezi devlet bütçesinden bu birimlere gelir aktarım mekanizması yürürlüğe konmuştur (Ormrod, 1999: 30-35). 1923 yılına gelindiğinde demokrasi anlayışıyla yasama organı bu yetkiye sahip kılınmıştır. Sınırlı düzeyde sahip oldukları vergilendirme yetkisini Nazi döneminde kaybeden eyaletlere nazaran merkezi hükümet tüm yetkilere sahip bir konuma bürünmüştür. Ancak bu dönem kısa ömürlü olmuştur. İkinci Dünya Savaşı Almanya'da büyük kayıplara neden olmuştur. Egemenliğin önemli göstergelerinden olan vergilendirme yetkisi de bu kayıplardan biridir. Yeniden

yapılanma sürecinde Federal Almanya devletinin kuruluşuyla, vergilendirme yetkisi tekrar federe ve federal devletler arasında bölüştürülmüştür.

### **2.2.3. Küreselleşme Kavramıyla Vergilendirme Yetkisinde Yaşanan Değişim**

“Küreselleşme” kavramı 21. yüzyılda ortaya çıkan en önemli gelişmedir. Küreselleşme kavramı devlet yapısında, bunun uzantısı olarak mali yapı, vergi yapısı ve sosyal politikalar gibi birçok alanda önemli farklılıklar ve değişimler meydana getirmiştir. Ülkelerin birbiriyle entegre hale gelmesi ulus devlet modeli ile bağdaşmamaktadır (Giray, 2005: 47). Bu kadar dışa açık ekonomilerde vergi sistemi bu değişime adapte edilmelidir. Ulus devletlerde bu zorunluluğa uyarak sistemlerini yeni düzene göre tekrar gözden geçirmelidir. Küreselleşmenin ulus devletler üzerindeki etkisi vergilerle sınırlı değildir. Bu sürecin ekonomi üzerindeki bir diğer etkisi ise makro ekonomik politikalar üretilmesinde problemler oluşturmasıdır. Küreselleşme ile birlikte, vergilendirmede uluslararası düzenlemeler önemli yer tutmaya başlamıştır. Küreselleşme olgusu karşısında ülkelerin diğer ekonomilerin vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası uygulamaları zorlaşmıştır.

Yaşanan bu değişim sermaye hareketleri üzerinde etkisini hemen göstermiştir. Küreselleşme sermaye hareketlerinin hızlanmasına neden olmuştur. Ekonomik faaliyetler için bir maliyet unsuru olan vergi, sermayenin uluslararası düzeyde hareketliliğinde önemli bir nedendir. Ülkelerarasında yaşanan bu hareketin hızlılığı ve görünmezliği denetimi ve kontrolü zorlaştırmaktadır. Sermaye karını maksimum kılacağı yere hareket etmektedir. Karı çoklaştırmak verginin azaltılması yoluyla olmaktadır. Böylece sermaye vergi yükünün az olduğu bölgelere yönelmektedir. Bu durum ülkelerin vergi politikalarına yansyarak, devletleri sermayeyi ellerinde tutmasını sağlayacak vergi düzenlemelerine itmektedir. Sermayenin akışkanlığı ve buna yönelik düzenlemeler vergilerin yapısında farklılıklar meydana getirmektedir. Devletlerin sermaye kesimine yönelik vergisel teşviklerinin yanı sıra dolaylı vergilere yönelik düzenlemeleriyle, vergi yükü tüketim aleyhine arttıran vergi politikalarına yönelmektedir. Her şeyin hızla değiştiği süreçte, mevzuatında bu değişime aynı hızla uyumlaştırılması gerekmektedir. Bu gelişmeler büyük vurgu yaptığımız vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılması ilkesinde sapmalar meydana getirmiştir. Artık ülkeler yürütme organı lehine yetkilendirmelere gitmektedir. Ancak kural olarak vergilendirme yetkisinin asli sahibinin yasama organı



olduğu değişmemektedir (Çağan, 1982: 109). Bu tür uluslararası gelişmelerle devletin vergilendirme yetkisine mutlak şekilde sahip olmasıyla beraber, uluslararası düzenlemeler ile bazı sınırlandırmalar getirilmektedir. Uluslararası vergi hukuku ve devletler hukukuna dayanarak yapılan anlaşmalarla devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasını kabul etmektedir.

Küreselleşme ile ülkelerin vergilendirme yetkilerinin kapsamı daralmıştır. Buna ek olarak aktörlerde de değişiklik yaşanmıştır. Uluslar arası kuruluşlar dolaylı da olsa vergilendirme yetkisinin kullanımını etkileyen düzenlemelerle devletin vergilendirme yetkisine dahil olmaktadır. Böylelikle ülkeler önemli vergi politikalarını uygulayacak güçten arındırılmış ve uluslararası piyasanın gerektirdiği düzenlemeler karşısında düzenlemelere başvurmuş ya da arayışa girmiştir. Devletlerin egemenliklerinin uluslararası kuruluşlara ve bu kuruluşların kararlarına bağlı olarak sınırlandırılması sonucunda, egemenliklerini tekrar tesis etme arayışına girmiştir Bu da vergilendirme yetkisinin dönüşümü ve gelecek için yeni gelişmelere neden olmaktadır.



### 3. OSMANLI DEVLETİ'NDE VERGİLENME YETKİSİ VE GELİŞİMİ

Osmanlı Devleti, İslam diniyle birlikte kendinden önce var olan Bizans İmparatorluğu ve Selçuklu Devleti gibi devletlerde uygulanan sistemlerin harmanlanması suretiyle bir devlet yapılanması geliştirmiştir (Yalçın, 1979: 117). Bu sistem içerisinde toprak, hukuki, mali ve askeri yapılar birbirlerini bütünler nitelikteydi. Buna göre toprak örgütlenmesi hem askeri hem de maliye sisteminin temeliydi. Osmanlı Devleti'nde toprağa dayalı örgütlenme yapısı geliştirilmiştir. Tımar adı verilen bu sistem toprak düzeninin yanı sıra mali ve askeri yapının temelini teşkil etmektedir. Ancak bu yapıyı Osmanlı Devleti'ne özgü yapı olarak düşünmek yanıltıcı olmaktadır. Çünkü tarıma dayalı ve kapitalizm öncesi toplumların içinde buldukları şartlar, benzer yapılanmaları kaçınılmaz hale getirmektedir.

Devlet örgütlenmesinin en önemli unsurlarından biri olan hukuki yapı, Osmanlı Devleti'nde İslam kuralları ve Türk geleneklerine göre şekillenmiştir. Bu yapı, temeli İslam (şer'i) hukuku olan, bölgesel uygulamaları kapsayan ve Türk gelenekleri dikkate alınarak sistemleştirilmiştir (Yetkin, 2013: 382). Osmanlı Devleti kuruluşundan son gününe kadar İslam hukuku ağırlığını koymuştur. Hukuk düzeninde ve adalet anlayışında ise bu durum, şer'i hükümlerin egemenliğini vurgulamaktadır. Aynı zamanda Türk geleneğine sahip olan devlet yapısı, Osmanlı'nın diğer şer'i devletlerden farklı olarak Türk adalet anlayışını da beraberinde taşımasına vesile olmuştur (Tabakoğlu, 2003: 131,132). Bu sistemde hukuki yapı şer'i ve örfi hukuk olarak ayrılmaktadır. İslam hukuku belirli alanlarda detaylı düzenlemeler yapmakla birlikte dinamizm gerektiren alanlarda genel düzenlemeler yapmakla yetinmiştir. Genel düzenlemelere devlet örgütlenmesindeki farklılıklar nedeniyle kamu hukukunda daha fazla rastlanmaktadır. İslam hukuku tarafından sınırlı düzenleme yapılan bu alanlarda, şer'i hukukun verdiği takdir yetkisiyle ulül-emr düzenlemeler yapmıştır. Ancak şer'i hukuk, en temel hukuki dayanak olarak kurulduğu andan yıkılmasına kadar varlığını devam ettirmiştir. Örfi hukuk ise Türk geleneklerinde yer alan güçlü devlet başkanı figürüyle birleşerek şer'i hükümlerin tamamlayıcısı nitelikte olmuştur.

Kamu hukukunun önemli dalı olan mali hukuk, örfi düzenlemelerin yoğun olarak kullanıldığı alanların başında gelmektedir. Vergi sisteminde şer'i ve örfi hukuka paralel şekilde ikili ayırım söz konusudur. Şer'i hukukun vergileme alanına yansması şer'i vergilerdir. Bunun yanında devlet başkanı yetkisini kullanarak örfi vergiler oluşturmuştur.

Osmanlı padişahları aynı zamanda Türk-devlet geleneğini de temsil etmekte olup, hukuki yapıda var olan boşlukları kendi koyduğu kurallarla doldurmuştur. Osmanlı bu bağlamda kendinden önceki Türk-İslam devletleriyle bağlarını sıkı tuttuğunu ve değerlerine bağlı kaldığını ortaya koymuştur.

Hukuki ve mali sistemdeki ikili yapı, vergilendirme yetkisinin oluşumu ve kullanılmasında da kendini göstermiştir. İslam hukukuna göre vergilendirme yetkisinin şer'i hukuka göre kullanılmaktadır. Devlet başkanlarının da bu yetkiyi şer'i hükümler ölçüsünde kullandığı görülmektedir. Ancak bu yetkinin kapsamı ve sınırları İslam hukuk ve mali sistemi ile Osmanlı devletinde uygulanan hukuk düzeninin kavranmasıyla netlik kazanmaktadır. Ek olarak devletin içerisinde bulunduğu siyasi ve sosyal şartlar da yetkinin dönüşümünde etkilidir. Bu bağlamda Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisini anlayabilmek için hukuki sistemi ve devletin geçirdiği süreçleri incelemek yerinde olacaktır.

Bu başlık altında birinci bölümde açıkladığımız vergilendirme yetkisinin Osmanlı Devleti'ndeki konumu açıklanacaktır. Osmanlı mali sistemini incelemeden önce İslam hukukunun Osmanlı hukuki ve mali yapısı üzerindeki yoğun etkisi nedeniyle, kısaca İslam maliye ve özelinde vergi sistemi üzerinde durulacaktır. Sonraki kısımda Osmanlı Devleti'ndeki mali ve hukuki yapı hakkında bilgi verildikten sonra, örfi ve şer'i vergiler açıklanacaktır. Bu kapsamda Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisinin gelişimi devlet yapısında ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle süreçlere ayrılarak incelenecektir. Dönemsel analizlerde vergilendirme yetkisinin nasıl kullanıldığı, dayanağı ve aktörleri incelenecektir.

### **3.1. İslam Maliye Sistemi**

İslam Devleti olarak kabul edilen Osmanlı Devleti'ndeki vergilendirme yetkisini tam olarak anlayabilmek için İslam maliye sisteminin açıklanması gerekmektedir. İslam dini sadece manevi alanda değil dünyevi ilişkileri de içerisinde bulundurduğu çok geniş bir alanda düzenlemelere yer vermektedir. İslam'da yer alan ekonomik ve hukuki düzenlemeler, devlet için büyük önemi olan mali sistemi ortaya çıkarmaktadır.

### 3.1.1. İslam Maliye Sisteminin Kaynakları

İslam maliye sistemi kaynakları asli ve tali kaynaklar olarak ikili ayrımla incelenmiştir. Asli kaynaklar, İslam dininin temelini teşkil eden kaynaklar iken, tali kaynaklar, asli kaynaklara aykırı olmayan destekleyici düzenlemelerdir (Üdeh, 2012: 189)

#### 3.1.1.1. Asli Kaynakların İncelenmesi

İslam dininin temel kaynağı olan Kur'an-ı Kerim, maliye sisteminin de birincil kaynağıdır. Diğer asli kaynaklar; sünnet, icma ve kıyas olarak sıralanmaktadır. İslam dininde karşılaşılan bir durumla ilgili hüküm ilk olarak Kur'an-ı Kerim'de aranmaktadır. Kur'an-ı Kerim'de gerekli düzenlemelere yer verilmemişse, sırasıyla diğer kaynaklara başvurulmaktadır. Ancak Kur'an-ı Kerim'in diğer kaynaklardan çok daha farklı bir yeri vardır. Kur'an-ı Kerim insan ürünü olmaması nedeniyle aslında diğer tüm kaynakların da kaynağı niteliğindedir (Orman, 2010: 264).

Kuran-ı Kerim her alanda uygulama sahası olan çok geniş bir alanda hükümlerin yer aldığı kutsal kitaptır (Bilmen, 1955: 46). Bu alanların içerisinde mali hükümlerde önemli bir yere sahiptir. Kur'an-ı Kerim'de gelirle ilgili hükümlere yer verilmiştir. İslam dininde adalet özel bir konuma sahiptir. Adalet inancı birçok düzenlemenin temelini oluşturmaktadır. Mali alanda da adaletin sağlanması ve buna hizmet edecek düzenlemeler esastır. Maliye sisteminin temeli devlete atfedilen hizmetlerin sağlanabilmesi için gerekli gelir ve yapılacak giderlerdir. Gelirlerin sağlanmasında da adalet inancı ön planda tutulmuştur (Ekinci, 2006: 67).

İslam maliye sisteminin bir diğer önemli kaynağı sünnettir. Sünnet (hadis), Hz. Peygamber (s.a.v.)'in Kur'an'ı yorumlaması ve açıklaması olarak tanımlanmaktadır. Sünnet, Kur'an-ı Kerim'in tamamlayıcısı niteliğindedir (Üdeh, 2012: 200). Mali düzenlemelere sünnet literatüründe sıklıkla rastlanmaktadır. Hz. Peygamber (s.a.v.)'in mali konular üzerine sıklıkla söz ve davranışta bulunması bu yoğun düzenlemeleri açıklamaktadır (Orman, 2010: 265).

Üçüncü kaynak olan icma, Hz. Peygamber dönemi sonrası dini bilginler tarafından Kur'an-ı Kerim ve sünnete uygun hükümleri ifade etmektedir (Ekinci, 2006: 76). Dönemin

ihtiyaçlarına cevap verebilmek amacıyla başvuru bu uygulama, mali sisteminde ayakta kalmasına destek olmaktadır.

Asli kaynakların sonucusu olan kıyas, ortak nedene dayalı iki olaydan, hakkında hüküm bulunmayan olay hakkında, hüküm bulunana benzeterek hüküm oluşturulması olarak ifade edilmektedir (Üdeh, 2012: 208). Her kaynakta olduğu gibi kıyasta kendisinden önceki asli kaynaklara uygunluk göstermek zorundadır. Kıyas, Kur'an ve sünnetin statik yapısını gelişen şartlara uydurabilmek için yararlı bir uygulamadır.

### **3.1.1.2. Tali Kaynaklar**

Tali kaynaklar asli kaynakların bütünleyicisi konumundadır. Asli kaynaklar daha genel çerçeve düzenlemelere yer verirken, Tali kaynaklar bu çerçevelerin içerisinde daha ayrıntılı düzenlemeler gerçekleştirmektedir. Tali kaynaklarda asli kaynaklardaki gibi hiyerarşik bir ilişki mevcut değildir. Aghnides, tali kaynaklar olarak ıstıslah, ıstihhab, örf ve adetleri ifade etmektedir. Bunların yanı sıra İslam dini öncesi kurallar da tali kaynaklar arasındadır (Aghnides, 1994: 147-150). Tabakoğlu tali kaynak olarak; istihsan, karşılıklık ve devletin çıkarmış olduğu mevzuatı da görmektedir (Tabakoğlu, 1999: 27-28).

Değindiğimiz açıklamalar neticesinde tali kaynaklar; kelim, tefsir ve tasavvufun yanı sıra edebiyat, tarih gibi sosyal bilim alanları ve layihalar, kanunnameler ve adaletnameler, siyasetnameler, sefaretnameler ve fütüvvetname olan hukuki metinler olarak açıklamak mümkündür. Konumuz açısından kanunnameler ve adaletnameler büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmenin bir yasama faaliyeti olduğu göz önünde tutulursa, bu yasama metinlerinin önemi anlaşılacaktır. Bu kaynaklar hem şer'i hem de örfi düzenlemelere yer vermesi bakımından önemli bir belgedir (Tuğ, 1984: 23-24).

### **3.1.2. İslam Maliye Tarihinin Gelişimi**

İslam dini, ortaya çıktığı Arap yarımadası dışında birçok bölgede de kabul edilmiş ve bu bölgelerdeki düzeni etkilemiştir. Arap yarımadasında, İslam dininden önce de dine dayalı bir yönetim yapısı mevcuttur. Devlet başkanları aynı zamanda dini otorite olarak görülmektedir. Bunun mali alana yansması dini vergilerin hakim olduğu vergi yapısıdır (Tuğ, 1984: 12-13). Aynı dönemde dini amaçlı kutsal toprakların ziyaretine dayanan vergi

uygulamalarına rastlanmaktadır.<sup>6</sup> Yine bu dönemde vergilerin ağır ve vergi yükünün çok olduğu ifade edilmektedir. Vergiler ağır ve fazla olmakla birlikte bu vergiler verimli alanlarda kaynak olarak kullanılmamıştır (Yeşilyurt, 2015: 60).

İslam diniyle beraber “ümme” anlayışının benimsenmesi ve İslam dininin temeli olan adalet kavramıyla, tüm halka hizmet eden bir maliye sistemi oluşturulmuştur (Duri, 1991: 22; Falay, 2000: 30). Hz. Peygamber (s.a.v)’in hicreti öncesi dönemde mali yapıyla ilgili sınırlı bir oluşum gerçekleşmiştir. Bu dönem yoğun olarak İslam dininin yayılması amaçlanmıştır. Mali hükümler daha çok İslam dinine mensup kişiler için düzenlenmiştir (Erkal, 2009: 36-45).

Medine’ye göç ile birlikte devletleşme oluşumu başlamıştır. Bu süreçte kurumların oluşması amacıyla mali mükellefiyet kavramına önem verilmiştir. Vergi alanında vergileme unsurlarına yer verilmiş ve gayrimüslimler de vergilendirilme kapsamına alınmaya başlanmıştır (Erkal, 2009: 45-46). Yerleşen devlet sistemiyle vergilendirmeye daha fazla yer verilmesi, verginin politik araç olmasına bir örnek teşkil etmektedir.

İslam dininde öngörülen mali esaslar dinin temelinde yer alan adalet ve ihtiyaç fazlası kavramları üzerine kurulmuştur. Buna göre ihtiyaç fazlası, verginin konusu olmaktadır. Vergi, ihtiyaç fazlasının ihtiyaç sahiplerine nakledilmesi olarak tezahür edilmiştir. Bu yolla toplumsal refah ve adaleti sağlamak hedeflenmiştir. Bu uygulamalar vergilerin İslam’da araç olarak görüldüğünü göstermektedir (Yeşilyurt, 2015: 62). İslam dininin unsurlarını büyük oranda sisteminde barındıran Osmanlı vergi sistemi de bu anlayış üzerine inşa edilmiştir.

### **3.2. Osmanlı Hukuku ve Vergi Sistemi**

Günümüzde vergilendirme yetkisinin yasama organının en temel faaliyet alanlarından biri olduğu tartışmasız olarak kabul edilmektedir. Ancak geçmişte bu yetki farklı organlar tarafından farklı sınırlar içerisinde kullanılmıştır. Osmanlı Devleti’nde de yetkinin kullanılmasında zaman içerisinde değişim meydana gelmiştir. Osmanlı Devleti’nde vergilendirme yetkisinin, idari, hukuki yapı ve örgütlenmenin üzerine inşa edilmesi

---

<sup>6</sup>Bu vergilere örnek olarak hac ziyaretine gelenler ve fakirler ihtiyaçları için toplanan “rifade vergisi”, kabe ziyaretinde alınan "Emval'ül Muhaccere" verilebilir. Bu vergiler aynı olarak alınmaktadır (Tuğ, 1984: 16; Erkal, 2009: 34).

nedeniyle, vergilendirme yetkisi açıklanmadan önce ilk olarak bu yapılar hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir.

Osmanlı Devleti'nin idari ve özellikle hukuki yapısının oluşumunda İslami kurallar etkili olmuştur. İslam hukuku olarak ifade edilen şer'i hukuk ve temelinde yer alan adalet anlayışı Osmanlı hukuk sisteminin temel noktasıdır. İslam Hukuku'nun yanı sıra 10. yüzyılla beraber İslam coğrafyasına yerleşen Türkler, iki yapının eklemleştigi bir sistem oluşturmuştur. İslam Hukuku'nda değinilmemiş detayları Türk devlet geleneğini temsil eden Osmanlı padişahlarının koyduğu kurallar doldurmuş ve Osmanlı bu bağlamda kendinden önceki Türk-İslam devletleriyle bağlarını ve değerlerini yakın tuttuğunu ortaya koymuştur (İnalçık, 2009: 227-228).

Türk geleneklerinde devlet üstün bir güç olarak yer almaktadır. Devlete üstün nitelikler veren anlayışla Türk-İslam hukuk yapısı oluşmuştur. Türk gelenek ve uygulamaları, İslam topraklarında kanun koyucuyu güçlendiren değişiklikleri de beraberinde getirmiştir (Shaw, 1977: 193). Bu yapı Osmanlı Devleti'nde de kendini göstermiştir. Güçlü devlet başkanı modeli, Osmanlı Devleti'nde padişahın gücünü arttıran düzenlemelere dönüşmüştür. Ancak burada unutulmaması gereken bir nokta vardır. Osmanlı hukuk sistemi her ne kadar ikili bir yapıya sahip olsa da, hukuk sistemi şer'i hukuk esaslıdır (Kazıcı, 2005: 63).

Osmanlı Devleti'nde vergilendirme alanı da kuruluş döneminden, büyük yeniliklerin yaşandığı Tanzimat Dönemine kadar olan süreçte hukuki yapısına paralel şekilde şer'i hükümler ve Türk geleneğinden doğan hukuki yapı çerçevesinde şekillenmiştir. Devletin temel vergileri şer'i hükümlere dayalı vergilerdir.

Devlet 16. yüzyılın sonlarında, fetihlerin azalmasının yanında ticaret yollarının gözden düşmesi, askeri harcamaların artışı, enflasyon gibi birçok olumsuz gelişmeler nedeniyle hem mali hem de ekonomik alanda sıkıntılı bir sürece girmiştir (Pamuk, 2010b: 120-137). Fetihler devletin önemli gelir kaynağıdır. Fethedilen topraklardan alınan haraç ve ganimetler bu döneme kadar devlet ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli gelir kaynaklarındandır. Ancak zaman içerisinde fetih politikasının geçerliliğini yitirmesiyle devletin ek mali kaynak ihtiyacı da artmıştır. Dış ve iç etmenlerle mali ve ekonomik alanlarda yaşanan problemlere mali düzenlemeler yapılarak çözüm aranmıştır. Bu düzenlemelerin vergilendirme alanına yansımaları yeni vergiler koyulup, var olan vergilerin



de oranlarının arttırılması şeklinde olmuştur. Artan vergi yükü ve vergi sisteminin bozulması devletin çöküş sürecini hızlandırmıştır (Karaman ve Pamuk, 2009: 26-27).

Bu bölümde ilk olarak Osmanlı'da geçerli olan hukuk yapısı anlatılacaktır. Buna bağlı olarak hukuki yapının mali alana yansımaları olan vergiler ve vergilendirme yetkisi ile bu sürece dahil olan organların yetkisi ve etkinliği değerlendirilecektir.

### 3.2.1. Osmanlı Devleti'nde Hukuki Yapı

Osmanlı hukuki yapısının temelini oluşturan şer'i hükümler, devletin her kademesi için bağlayıcı kuralları barındırmaktadır. İslam Hukuku'nda kanun koyucu temel olarak Allah ve O'nun iradesi olan peygamberdir (Pamir, 2004: 63). Allah'ın koyduğu kurallar Kur'an, sünnet, icma ve kıyas yoluyla genel hükümler haline gelmiştir (Özbilgen, 1985: 43-44). Şer'i hukuk hükümleri kesindir. Bu nedenle değiştirilmesi veya kaldırılması mümkün değildir. Kaynaklarda açık bir hükmün bulunması, bunların değiştirilmesine engeldir.

Bununla birlikte değişen dünya şartları ve sosyal gelişmeler bir takım hukuki konularda değişim ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaçlar neticesinde özellikle devlet ve idare ile ilgili konularda değişen şartların ve durumların gerekliliklerini karşılayabilmek için örfi hukuk uygulamalarına başvurulmuştur (Hasanova, 2009: 207). İslam Hukuku hukuk sisteminin temeli olmakla birlikte zamanın gereksinimleriyle ortaya çıkan ve şer'i hukuk tarafından düzenlenmemiş konularda bir hukuk boşluğu oluşmuştur. Bu boşluk örfi hukuk ile doldurulmuştur (İnalçık, 2000: 27). Osmanlı hukuk sistemi şer'i hukukun yanı sıra örfi hukuk olarak bütünleşik bir yapı sergilemektedir (Aydın, 2013: 70).

Örfi hukuk, İslam hukukunda ulül-emr olarak devletin otoritesini elinde bulunduran organ olarak ifade edilen yöneticilerin koymuş olduğu kurullarla oluşan hukuk alanını ifade etmektedir (Sarı, 2016: 49). Ulül-emr tanınan yetki kapsamında oluşan vergiler örfi vergiler olarak adlandırılmaktadır (Akgündüz ve Öztürk, 1999: 436). Devletin düzene ayak uydurabilmesi için kamu otoritesine verilen yasama yetkisine dayanan örfi hukuk, literatürde ve tarihte birçok farklı isimle anılmıştır. Osmanlı hukukundaki "siyaset", "siyaset-i şeriye", "kanun", "yasa" gibi terimler örfi hukuku ifade eder hale gelmiştir.

Örfi hukuk her ne kadar gelenek esaslı olsa da kaynağını İslam'dan almaktadır. Şer'i hükümlere göre yasama yetkisinin Allah'a ait olması, örfi hukukun sınırlarını kısıtlamaktadır. Örfi hukukun şer'i hükümlere bağlı olarak şekillenmesi onu sınırlı bir yasama yetkisi olarak görmemize neden olmaktadır (Schacht, 1977: 2-74). Şer'i hukukta yöneticiye verilen yasama yetkisi üç koşulda geçerlidir. Bunlardan ilki şer'i hükümlerin yazılı hale getirilmesi şeklindedir. İkinci olarak fetvaların tasdik edilmesi işlevini yerine getirmesi durumunda bu yetkiyi kullanabilmektedir. Son koşul ise kendisine tanınan sınırlar dahilinde hukuki düzenlemeler yapmasıdır. Bu düzenlemeler belirli şartlar altında yapılabilmektedir. Örfi hukuk, şer'i hükümlerin izin verdiği ölçüde uygulama alanı bulmaktadır (Cin ve Akgündüz, 1990: 194). Aynı zamanda İslam hukukunun açıkça ve ayrıntılı olarak düzenlemediği hususlarda ve İslam hukukunun temel kaidelerine aykırı olmayacak şekilde padişahların ortaya koydukları yasal düzenlemeler örfi hukukun kapsamını oluşturmaktadır (Aydın, 2013: 135). Ayrıca bu yetkinin kullanılmasında kamu yararı ilkesinin göz önünde tutulması benimsemiştir. Kur'an ve sünnet olarak kabul edilen birinci ve ikinci kaynağın haricinde, bunların düzenlemediği veyahut genel düzenlemeler yaptığı alanlarda, kamu yararı amacıyla düzenlemeler hukukçulara ve zamanın yasama organına bırakılmıştır (Cin ve Akgündüz, 1995: 197).

Örfi hukuk özellikle mali hukuk alanında geniş bir kullanım alanı bulmuştur. Şer'i mevzuata bağlı oluşan vergilerin yanı sıra, gelenek görenek ve devletin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak oluşturulan vergiler de sistemde yer almaktadır (Dikmen, 1964: 57). Bu vergiler devletin zarureti doğrultusunda ihtiyaçlara göre artış göstermektedir. Bunun yanında zaman ve bölgelere göre uygulanan vergilerde de farklılık görülmektedir (Kazıcı, 1986: 289-293).

İslam hukukunda şeriata bağlı devletin başında bulunan başkan, yönetici, devlet başkanı gibi çeşitli ünvanlarla ifade edebileceğimiz devletin temsilcisine verilmiş bu yetki (hakkında yazılı veya sözlü hüküm (nass) bulunmayan hususlarda), "tebaasının maslahatını gözeterek ısdar etmiş olduğu emirlerine uymak, dinin emridir" hükmüyle meşru hale getirilmiştir. Bu hüküm sultan, devlet başkanlarının şer'i hükümlere uygun olmak ve kamu yararı amacıyla kanun koyma yetkisine sahip olmasının temelidir (Kazıcı, 2005: 24-25). Burada devlet başkanı devlet nizamının sağlanması için bu yönde hareket edebilmektedir. Günümüz normlar hiyerarşisine göre düşünersek şer'i hukuku anayasa olarak ifade edilmektedir. Şer'i hukuka uygunluk koşulu bunun denetim mekanizmasının yaratılmasını

da zorunlu hale getirmiştir. Osmanlı Devleti'nde bu görevi ve yetkiyi ulema sınıfı yerine getirmektedir.

Örfi hukuk uygulaması Osmanlı Devleti'nden çok daha gerilere gitmektedir. Türk- İslam devletlerinde hükümdar iradesine bağlı olarak ortaya çıkan örfi hukuk, yerleşmiş bir uygulamadır (İnalçık, 2009: 227-228). Türk hanedanları devlet idaresinde fiilen bir kuvvet ayrılığı prensibi benimsemişlerdir. Türk hanedanlarda var olan töre-yasa gelenekleri, Orta Asya topraklarında kurdukları devletlerde hükümdar otoritesinin temeli haline getirmiştir. Selçuklu Devleti bu konuda önemli bir örnektir (Üçok ve Mumcu, 2008: 23).

Osmanlı Devleti'ndeki yapı incelendiğinde, örfi hukuku ortaya çıkaran nedenlerin diğer Türk-İslam devletleri ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Osmanlı Devleti geniş topraklar üzerindeki egemenliğine ve uzun süre tarihte kalmasına bağlı olarak çeşitli gelenekler, sosyal yapı, din ve kültürlerle bağlı toplulukları tebaasında barındırmıştır. Bu çeşitlilik devletin hukuki ve idari yapısında kendini göstermiştir. Bu karma yapının yanı sıra ekonomik ve idari şartlar da devletin farklı hukuki düzenlemelere yer vermesini gerekli kılmıştır. Bunun için Osmanlı Devleti'nin geniş sınırları ve çoklu etnik ve dini yapısının etkisiyle bölgesel mahalli hukuk uygulamalara da yer verilmiştir (İnalçık, 1996: 920). Devlet hukuk sisteminde bu farklılıkları göz önünde tutarak hukuk normları oluşturmak ve bu yöntemle devletin devamlılığını sağlamak mecburiyetindedir. Padişahın buyrukları bu kurallara temel oluşturmaktadır (Kazıcı, 2005: 59).

Bu doğrultuda Osmanlı hükümdarlarının yasama yetkisi olduğu açıktır. Osmanlı Devleti hükümdarları halifelik ünvanını da kendisinde bulundurması nedeniyle dini lider olarak da önemli bir konuma yerleşmiştir. Bu durum yönetim gücünü arttıran bir ortam yaratmıştır. Ancak bu yetkinin şer'i hukuka uygun olarak kullanılması şartı Osmanlı Devleti içinde geçerli olmuştur.

Osmanlı Devleti'nde "örfi hukuk" kavramı ilk defa II. Mehmet döneminde kullanılmıştır. Bu dönemin önemli tarihçisi Tursun Bey'in eserlerinde örfi hukuktan bahsetmektedir (İnalçık, 2016: 103). Ancak İnalçık, incelediği belgelere göre kuruluş döneminde bile örfi hukukun var olduğunu ifade etmiştir. Kuruluş döneminde örfi hukuk var olmakla birlikte şer'i hükümlerin hakim olduğu bir sistem kurulmuştur. Padişahın örfi hukuk alanında

yasama yetkisini nasıl kullanıldığı klasik dönem vergilendirme yetkisi incelenirken anlatılacağı için burada değinilmeyecektir.

Sınırlı hukuki düzenleme yapma imkanı veren yetkinin kullanılması devletin devamlılığını sağlayan esaslı bir unsurdur. Bununla beraber devletin içerisinde bulunduğu şartlar da bu yetkinin kullanım sıklığını belirlemiştir. 16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Osmanlı Devleti sürekli savaş içerisinde bulunmuştur. Savaşların hem sayısındaki ve hem de süresindeki artışı, savaşların maliyetlerini arttırmış ve toprak örgütlenmesine dayalı olan orduların topraklardan uzun süre uzak kalmasına neden olmuştur. Bu durum beraberinde üretim azalışını da getirmiştir. Artan giderler ve ek maliyetler, devleti daha fazla gelir elde etme zorunluluğuyla yüz yüze bırakmıştır. Bu şartlar altında padişahlar vergilendirme yetkilerine yoğun olarak başvurmaya başlamıştır. Olağanüstü dönemlerde gelir kaynağı olan vergiler sürekli bir niteliğe bürünmüştür (İnalçık, 2016: 38).

Osmanlı Devleti'nin hukuki yapısının birbirinden ayrı iki sistem olduğu literatürde tartışılmaktadır. Şer'i ve örfi hukuk olarak devletin yapısında ayrı iki hukuk sisteminin yer aldığını savunan görüşler mevcuttur. Bunun yanı sıra örfi hukuku ayrı bir hukuki sistem olarak görmenin yanlış bir düşünce olduğu da sıklıkla ifade edilmiştir. Cin ve Akgündüz, örfi hukukun şer'i hukuk temelli ve onu tamamlayan hukuk kuralları olduğunu ifade etmiştir. Bu nedenle örfi hukuku farklı bir hukuk olarak değerlendirmenin yanlış olduğunu iddia etmişlerdir (Cin ve Akgündüz, 1995: 195-196). Aydın'a göre örfi hukuk, şer'i hukuku ortadan kaldırmak için değil onun tanıdığı yetki dahilinde düzenlemeler yapılması için var olmuştur (Aydın, 2002: 10-12). İnalçık ise bu konuda aksi düşünceyi savunmaktadır. İnalçık'a göre örfi hukukun şer'i hukukla ilişkisi var olmakla beraber daha seküler alanı düzenleyen farklı bir hukuk sistemidir (İnalçık, 2001: 295).

Şer'i hukuk ile şer'i hukuka göre sınırları belirlenen örfi hukuku birbirinden bağımsız olarak görmemek gerekmektedir. İslam hukukunda her şeyin düzenlenmiş olması özellikle konu kamu hukuku olduğu zaman pek mümkün değildir. Bu durumda şer'i hukukun kendisi yöneticiye düzenleme alanı tanımaktadır. Bu nedenle bu düzenleme yetkisine bağlı olarak yaratılan örfi hukuku tamamen bağımsız bir sistem gibi algılamak yanıltıcı olmaktadır. Şer'i hukuka uygun olma koşulu var olan bu örfi hukuk bütüncü bir yapı sergilemektedir (Kazıcı, 2005: 26).

### 3.2.2. Hukuk Sisteminin Vergilendirme Alanına Yansımaları

Osmanlı adalet sistemine, ülkede yaşanan gelişmelere, artan savaflara ve dünya sistemindeki değişikliklerin ülkeye yansımalarına bağlı olarak vergilendirme sistemi oluşmuştur. Hukuki sistemi şer'i ve örfi düzenlemelerle şekillenen Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi de yapı göz önünde tutularak değerlendirilmelidir (Sudi, 1996: 52-54).

Osmanlı Devleti'nde vergiler kaynağına bağlı olarak şer'i ve örfi vergiler olarak ayrılmaktadır. Şer'i hükümlere dayalı olarak alınan vergiler şer'i vergiler olarak adlandırılmaktadır (Şer'i vergiler, Tekâlif-i Şer'iyye olarak da ifade edilmektedir). Vergilendirme İslam hukukunda yoğun olarak hissedilen adalet anlayışının da yansıması olarak ihtiyaç fazlasının, ihtiyacı olan kesime transferi esasına dayanmaktadır (Yereli, 2003: 22). İslam vergilendirme anlayışında ihtiyaç fazlasının toplanarak gelirlerinin asgari geçim şartlarını sağlanmayan kesimin bakım ve ihtiyaçlarının sağlanması fikri yatmaktadır. Bireylerin ihtiyaç fazlasının tespiti sadece kendi ihtiyaçları değil ailesinin de gereksinimleri dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu düşünceye bağlı olarak şer'i vergiler oluşturulmuştur (Aliaçık, 2015: 112-113). Aslında bu ödemelerin vergi olarak nitelenip nitelenemeyeceği, dini görev olarak inananların yapması gereken vecibelerin dünyevi yaptırımlara ve zorunluluk unsuruna tabi olması din olgusu ile çelişip çelişmediği tartışmalı bir konudur. Ancak bu tartışma, çalışma konusu dışında olduğundan, burada yer almayacaktır. Devletlerin bunları vergi geliri kabul etmesi nedeniyle çalışmada bu ödemeler vergi adı altında ele alınacaktır.

Şer'i vergiler kaynağını İslam hukukunun asli kaynaklarından almaktadır. Bunlar zekat, öşür, haraç, cizye, aşar, ağnam olarak sayılmaktadır. İslam hukukunun dört kaynağında belirtilen şer'i vergiler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Her şer'i hukuk kuralı gibi şer'i vergiler de İslam kurallarına göre konulmuştur. Vergilendirme noktasında Kur'an, sünnet gibi şer'i hukuk kaynakları önemli bir sınırlandırma teşkil etmektedir.

Şer'i vergilerden zekat, Müslümanların malları üzerinden alınan bir vergidir. Zekat, "mali ibadet" olarak nitelendirilmektedir (Armağan, 1980: 18). Zekat, şer'i hükümlerde belirlenmiş sekiz gruba verilmektedir. Zekata tabi olan mallara uygulanacak vergi oranları

üç grup olarak belirlenmiştir<sup>7</sup> (Kenanoğlu, 2013: 54). Müslüman halk üzerinden alınan bir diğer vergi öşürdür<sup>8</sup>. Bu verginin konusu topraktan elde edilen ürünlerdir (Sudi, 1996: 19). Yukarıda sıralanan tüm vergiler Müslüman tebaanın tabi olduğu vergilerdir. Şer'i vergilerden bir diğeri haraçlar ise gayrimüslim halktan alınmaktadır. Haraç kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Toprak üzerindeki üründen alınan vergi "harac-ı mukaseme"dir. Bu verginin oranı bölgelere göre değişiklik göstermektedir. Haracın bir diğeri çeşidi ise arazi üzerinden alınan "harac-ı muvazzaf"dır (Tabakoğlu, 1986: 346). Bunlara ek olarak gayrimüslimlerin mükellef olduğu cizye vergisi bulunmaktadır. Sabit bir miktar olan bu baş vergisi devlet için önemli bir gelir kaynağıdır. Bu vergi Hristiyan erkek tebaanın askerlik yükümlülüğüne tabi olmamaları karşılığında toplanmaktadır. Şer'i vergilerden haraç ve cizyenin miktarlarında esneklik görülmektedir. Nüfus, verimlilik, gelir gibi unsurların dikkate alındığı bölgesel düzenlemelere yer verilmektedir (Kenanoğlu, 2013: 54). Bu noktada ulül-emr'in şer'i vergiler üzerindeki sınırlı düzenleme alanı ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda sayılan vergilerin yanı sıra İslamda "nevaib" adı verilen vergiler olarak farklı bir düzenlemesi kendisini göstermektedir. Toplumun değişen yapısı ve ihtiyaçlarına cevap verilmesi için dönemsel ve bölgesel farklılıklara olanak sağlayan "nevaib" denilen vergilerin konulması konusunda şer'i hukuk yetki vermiştir. Bu tanıma göre örfi vergilerin "nevaib" vergileri kapsamında da değerlendirmek mümkündür. Klasik fıkıh literatüründe nevaibin, avarız veya örfi vergiler olarak da kullanıldığı görülmektedir (Kenanoğlu, 2013: 53).

Zaman içerisinde ortaya çıkan yeni gereksinimler ve durumların gerektirdiği ihtiyaçların karşılanabilmesi için uygun düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler İslam hukukunun statik yapısıyla giderilemeyeceği için, örfi hukuk uygulamalarına yer verilmiştir. Örfi vergiler (tekelif-i örfiye) devletin ihtiyacı olan gelirlerin elde edilmesi için İslam Hukuku'nun verdiği yetkiye dayanarak padişah tarafından konulmuş vergilerdir. Toplumsal ihtiyaç ve gereklilik bu vergilerin subjektif şartını oluşturmaktadır (Tosuner,

<sup>7</sup> Belirlenen gruplara göre para ve ticarî mallar gibi üzerinden bir yıl geçmesi şart olan mallardan % 2,5 vergi alınması öngörülmüştür. Yıl şartı belirtilmemiş zirai ürünlerde % 10 (bazı durumlarda %5 olarak uygulanabilmektedir) Son grup ise madenler ve deniz ürünlerine uygulanan vergidir (Kenanoğlu, 2011: 54).

<sup>8</sup> Hz. Peygamber dönemiyle ilk olarak emek kıstas alınarak matrah ve oranlar belirlenmiştir. Emek sarf edilmeden sulanması durumunda % 10, emek veyahut araç kullanarak sulanması durumunda oran azalarak %5 oranı belirlenmiştir. Ancak oranlar noktasında ihtilafın bulunmadığı görülmektedir (Erkal, 2011: 98).

1989: 2). Örfi vergiler yerel gelenekler ve sosyal yapı dikkate alınarak fethedilen yerlerde daha öncede uygulanan yerel vergilerin devam ettirilmesi şeklinde oluşturulmuştur.

Oluşan hukuk sisteminin padişaha geniş yetkiler verdiği ve vergilendirme alanında da padişahın önemli düzeyde yetkilere sahip olduğu iddia edilmiştir. Ancak padişahın vergilendirme yetkisinin kullanılmasında bir aktör olmasının, keyfi kullanıldığı sonucuna ulaştırması hatalı sonuçlara götürmektedir (Aydın, 2013: 72). Bu hukuk alanı şer'i hükümlere göre şekillenmiştir. Devlet başkanı bu yetkisini şer'i hukuk tarafından düzenlenmeyen alan ve konularda şer'i hukuk sınırlarında ve ona aykırı olmayan düzenleme yaparak kullanma hakkına sahiptir. Örfi vergiler dini kurallar tarafından da kabul edilmekle beraber, bu vergilerin belirli sınırlar içerisinde kullanılması gerekmektedir. Reaya yüklenilen çok fazla yükümlülük şer'i hukuk tarafından caiz görülmemektedir (Kazıcı, 2014: 156; Cin ve Akgündüz, 1995: 357). Bu sınırlandırmayı "vergilendirmede ölçülülük" ilkesine benzetmek mümkündür.

Örfi vergiler genelde savaş finansmanı olarak konulan vergilerden oluşmaktadır. Örfi vergilerin II. Beyazıt döneminde uygulanmaya başladığı belirtilse de, kuruluş dönemlerinde de bu uygulamalara rastlanmaktadır (İnalçık: 107-108). Osman Bey döneminde "bac" adı altında alınan vergi örfi vergilerin ülkedeki ilk örneği olarak bilinmektedir (Kazıcı, 2005: 38). Ancak II. Beyazıt'la beraber kanunnamelerde yeri alan örfi vergiler zaman içerisinde artarak vergi sisteminin ağırlık merkezini oluşturmuştur (Edizdoğan, 1998: 40-43). Örfi vergilerin en önemlisi olan avarız vergilerinin de daha önceki dönemlerin metinlerinde de geçtiği ifade edilmiştir (Akdağ, 1949: 502-514; Kazıcı, 2005: 291) Fatih dönemiyle birlikte yoğun olarak örfi kanunlara başvurulmuştur. Şer'i hükümler yeterli görülmemiş ve örfi düzenlemeler ağırlık kazanmıştır.

İlk dönemlerde sınırlı düzeyde olarak olağanüstü durumlarda veya bölgesel düzeyde uygulamalar şeklinde olan bu vergiler, 17. yüzyılla birlikte düzenli gelir kaynağı haline dönüşmüştür. Bu dönemde yüzden fazla örfi vergi uygulamasının var olduğu düşünülmektedir. Birçok farklı isimle alınan örfi vergi olmakla beraber, savaş döneminde savaş harcamalarının karşılanması için toplanan "imjadiye-i seferiye"; yine savaş döneminde alınan "iane-i cihadiyye" sıklıkla kullanılan vergilere örnektir. Bu örnekler bize savaşın vergilendirmede ne kadar büyük öneme sahip olduğunu göstermektedir (Pakalın, 1977: 434-435).

Olağanüstü durumlarda alınan vergilerin yanı sıra örfi vergilerin bir kısmı padişahın kanunnameler dışında bizzat tahsil ettiği tekalif-i divaniye vergileri adı altında yer almaktadır. Bu vergilerle ilgili düzenlemeler fermanlar yoluyla yapılmaktadır. İlk uygulamaları olağanüstü dönemlerdeki beklenmeyen harcamaların finansman ihtiyacının karşılanması amaçlanmaktadır. Ancak zamanla vergiler yerleşik hale gelmiştir (Kazıcı, 2005: 57).

Bu vergilere ek olarak barış döneminde alınan vergiler olan imdâdiye-i hazariyye, bedel-i nüzül, tersane bedeliyesi, kalyoncu bedeliyesi, mürur ve ubur masrafı, bedel-i mübâşiriye gibi birçok alanda ve isimde örfi vergilere rastlanmaktadır (Pakalın, 1977: 437-439). Ayrıca Tekalif-i Şakka adı verilen vergi kurallarına uygun olmayan vergi uygulamalarına da rastlanmaktadır. Ancak bu vergi uygulamaları Osmanlı hükümdarları tarafında da kabul edilen bir uygulama olmamıştır. Osmanlı Devleti bu konuya önem vermiş sıklıkla bu tarz kanunsuz vergi alınmaması yönünde adaletnameler yayınlamıştır (Kenanoğlu, 2005: 141-143). Devlet yapısının bozulmasıyla beraber merkezi devletin bu vergileri engelleme gücünde zayıflamıştır. Bu dönemde bu tarz vergilerin devletin birçok yerinde kabullenildiği görülmektedir.

Devlet vergilemeyi politik araç olarak kullanarak, yeni fethettiği topraklarda kendi sistemini hemen dayatmamış, öncesinde bölgede var olan vergi politikalarına devam etmiştir (Akdağ, 1949: 38-39). Bu yolla halk devlete entegre edilirken, gelir kaynağına da sahip olunmuştur. Bölgesel düzenlemeler vergilerin çok çeşitli olmasına neden olmuştur.

### **3.3. Osmanlı Klasik Dönemi'nde Vergi Sistemi ve Vergilendirme Yetkisi**

#### **3.3.1. Klasik Dönem Osmanlı Devleti Genel Görünümü**

Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan 16. yüzyılın son dönemlerine kadar olan süreç, klasik dönem olarak ifade edilmektedir. Bu dönemde devletin temelini oluşturacak yapı oluşturulmuştur. İslam anlayışını kabul eden Osmanlı Devleti'nde devlet yapılanması da tüm kurum ve organlarıyla İslam dininin temeli olan "adalet" anlayışına göre oluşturulmak istenmiştir (Kodaman, 2007: 3-4). Klasik dönemde devlet, toprak ve tarıma dayalı olarak yapılanmıştır. Bu nedenle mali, iktisadi ve askeri yapı tarım örgütlenmesine



eklemlenilerek meydana getirilmiştir. Devletin fetih devleti anlayışını benimsemesi sistemin oluşmasında önemli bir diğer etkidir (Pamuk, 2010a: 78).

Klasik dönemde devletin mali sistemi savaşlardan elde edilen ganimetler ve haraç ile tımar sistemi adı verilen toprak örgütlenmesine dayanmaktadır. Fetih devleti olması ordunun önemini arttırmaktadır. Ancak bu dönemde büyük ve güçlü daimi ordu bulundurmak devletin düzenli nakdi geliri olmaması nedeniyle büyük yükümlülükler getirmektedir. Bu nedenle devletin asker ihtiyacının önemli bir kısmı tımar sistemiyle karşılanmaktadır (İnalçık, 2016: 43).

Mali yapının önemli unsuru tımar sistemidir. Tımar sistemi askeri yapı ve vergi sistemiyle sıkı ilişki içerisindedir. Klasik dönem Osmanlı Devleti'nde para ekonomisi yaygın değildir. Bu nedenle vergiler nakdiden ziyade aynı olarak toplanmıştır. Geniş ve ilkel örgütlenme yapısına sahip bir devlet için aynı vergilerin merkezde toplanması hem masraflı olmakta hem de uzun süre zarfında gerçekleşmektedir. Bu şartlar altında Osmanlı Devleti, daha önceki devletlerde farklı isimlerde olmakla beraber benzer yapıda olan tımar sistemini uygulamıştır. Tımar sistemi ile üretim, ordu ve vergilendirmenin birbiriyle bağlantılı olduğu bir yapı geliştirilmiştir (Sencer, 1982: 239).

Osmanlı Devleti'nde toprak rejimi mülkiyeti devlete ait olan miri toprak rejimidir. Devlet fethettiği bölgelerin mülkiyetini kendinde bırakmakta sadece kullanım hakkını devretmektedir (İnalçık, 2004: 146). Miri rejimde vergi gelirlerine göre belirlenen topraklar devletin kendi belirlediği sipahi adı verilen kişilere devredilmektedir. Bu devir sadece toprağın kullanım hakkını içermekte olup mülkiyet hakkı devlettedir (Barkan, 1949: 286-287). Osmanlı devlet örgütlenmesinin unsurları, İslam hukukuna uyumlu olarak şekillendirilmiştir. Miri toprak rejimi de İslam anlayışıyla benzerlik göstermektedir. İslam'da toprağın Allah'ın malı olduğu inancı ile Osmanlı Devleti'nde de miri toprak rejimi özel mülkiyetin gelişimini sınırlandırmıştır (Du Velay, 1940: 366).

Miri toprağı kullanım hakkı verilen sipahiler, bunun karşılığında üretimi denetlemekte ve savaş döneminde ordunun ihtiyacı olan asker ihtiyacını karşılamaktadır. Bu karşılıklı ilişki sonucunda devlet ek bir maliyet yaratmadan hem üretimi sürekli hale getirmekte, hem de ordunun ihtiyacı olan askeri gücü temin etmektedir (Kafadar, 1995: 117). Tımar sistemi toprakta düzenli üretim yapılmasını sağlayarak, vergilerin de bu kapsamda belirli bir

sisteme konulmasına yardımcı olmuştur. Ayrıca vergi toplamak için ek harcama yapma ihtiyacı da ortadan kalkmıştır. Askeri açıdan da ordunun ihtiyacı olan asker sağlanarak kamusal düzen de kontrol altında tutulmaktadır (Küsmenoğlu, 2010: 7).

### **3.3.2. Klasik Dönemde Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması**

Osmanlı Devleti, klasik dönemde merkeziyetçi bir örgüt yapılanması oluşturmuştur. Ancak bunu mutlak olarak algılamamak gerekmektedir. Devlet otoritesinin korunması öncelik oluşturmuştur (İnalçık, 2009: 239). Birçok farklı toplumsal kimliğe sahip vatandaş tebaasında barındıran Osmanlı Devleti, otoritesinin devamlılığı için bu farklılıkların göz önünde tutulduğu bir sistem ortaya çıkarmıştır. Geniş sınırlar içerisinde birçok etnik ve dini kimliğe sahip vatandaşının devletin meşruiyetini tanınması için hukuk sisteminin bu çeşitliliği dikkate alarak yapılandırılması önem teşkil etmiştir. Hukuk sisteminin yanı sıra vergi sistemi de önemli bir araç olarak kullanılmıştır (Kazıcı, 2005: 33).

Klasik dönem Osmanlı Devleti'nin mali yapısı ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkisini inceleyecek olursak, bu dönemin mali açıdan başarılı bir dönem olduğunu söylemek mümkündür. Klasik dönemde devletin tüm kurumları doğru şekilde organize edilmiş ve birbirlerini bütünleyen bir yapı kazandırılmıştır. Bunun mali alana yansımaları da olumlu gerçekleşmiştir. Fetihlerden sağlanan ganimetler ve haraçlar Osmanlı Devleti'nin önemli gelir kaynakları olmuşlardır. Bu gelirlerin yanı sıra vergilendirmeye de bu dönem süresince başvurulmuştur. Şer'i hukuktan kaynaklı vergiler bu dönem içerisinde düzenli olarak toplanmıştır. Örfi vergilere ise kuruluş aşamasında olan devletin tebaasını memnun etme isteğini ön planda tutması nedeniyle çok fazla yer verilmemiştir. Klasik dönem Osmanlı Devletinde vergilendirme yetkisi, şer'i hükümlere uyumlu olarak ve olağanüstü durumlarda padişah tarafından kullanılmıştır (Aydın, 2005: 78-79). Padişahlar bu dönemde vergilendirme yetkilerini sınırlı düzeyde kullanmaya gayret etmiştir. Osmanlı Devleti'ne genel olarak baktığımız zaman örfi vergilere klasik dönemde sınırlı düzeyde yer verilmiş olması bu önermeyi desteklemektedir (Halaçoğlu, 1991: 56-57).

Vergilendirme yetkisi bakımından padişaha verilen yetkinin sınırı şer'i hükümlerde genel hatlarıyla çizilmiştir. Her ne kadar vergi düzenlemeleri yapılsa da vergilendirme yetkisinin kullanılmasının sınırları şer'i hükümlerce düzenlenmiştir (Gerber, 1994: 267). Bu yapıyı günümüz hukuki yapıya göre yorumlarsak; normlar hiyerarşisinde şer'i hükümleri

anayasaya benzetmek mümkündür. Bu benzerlik her ikisinin hukuki sistemleri içerisinde en üst norm olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun yanı sıra yer verdiği “ödeme gücü” ve “adalet” ilkeleriyle de içerik yönünden de benzerlik ortaya çıkmaktadır. Ancak anayasanın insan ürünü olması en temel farklılıktır (Berki, 1953: 30).

Örfi vergilerin oranı, miktarı ve türleri, kanunnameler ve fermanlar aracılığıyla belirlenmektedir. Ancak yapılan tüm düzenlemeler şer’i hükümlere uygun olmak zorundadır. Şer’i hukuk yapısı doğrultusunda bu vergilendirme yapılırken makul sınırların gözetilmesi önemli bir husustur. İslam hukukunda tebaanın korunmasına önem verildiğinden çok fazla vergi yükü yüklenmemesine dikkat edilmiştir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımında şer’i unsurlara ek olarak kamu yararı şartı aranmakla birlikte kavramının tanımı ve kapsamı yapılmadığından monarşik devlet tipinde bu kavramın kapsamı geniş olarak yorumlanmaya açıktır. Keyfi uygulamaların yolunu açan bu belirsizlik Osmanlı klasik dönemde şer’i hükümler ve adalet anlayışı çerçevesinde aşılmaya çalışılmıştır. Ek olarak İslam hukuku, hükümdarı dilediğini yapan bir kişi olarak nitelendirilmemiştir. Hükümdarlar da İslam hukukunda var olan düzenlemelere tabidir. Ayrıca şer’i hukuka aykırı hükümler karşısında tebaanın, “Allah'ın emirlerine uymayana itaat yoktur.”<sup>9</sup> hadis-i şerifine göre padişaha itaat etmek zorunluluğu bulunmamaktadır (Kazıcı, 2005: 277).

Vergilendirme yetkisinin kullanımı ve gelişimini inceleyecek olursak bu yapıda yer alan kurumları ele almamız gerekmektedir. Osmanlı Devleti’nde padişahların yarattığı örfi hukuk, ferman, sancak kanunnameleri ve ahkam defterlerinde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler, vergi hukuku alanında da temel kaynak oluşturmuştur. Kanunnameler İslam hukuk sisteminde, tali kaynaklar arasında görülmektedir. Bu durum örfi düzenlemelerin şer’i niteliğini destekleyici önemli bir unsurdur (Tabakoğlu, 2003: 87). Vergilendirme yetkisini sınırlandıran düzenlemelerin yanı sıra genel kabulün aksine bu yetkiyi hükümdar tek başına kullanmamakta, günümüz uygulamalarına benzer olarak divan, nişancı ve ulema gibi başka organlar da sürece dahil edilmektedir (Pamir, 2010: 699).

---

<sup>9</sup>Bu hüküm Ebu Abdillah Muhammed b. Yezid el-Kazvini, Sünen-i İbn-i Mace, Mısır 1953, II, 956’ de geçmektedir.

Vergi alanında önemli bir diğer uygulama bölgesel düzenlemelere yer veren sancak (liva) kanunnameleridir. Bu kanunnamelerde vergiler bölgesel şartlara göre revize edilmektedir (Kıray, 2015: 49). Sancaklarda coğrafi, doğal, iklim farklılıkları, hayvancılık ve sosyal durumlar gibi birçok etken dikkate alınarak vergi alanında farklı uygulamalara başvurulmuştur. Bu kanunnameler de son mercii olarak padişah onayına tabidir (Kılıçbay, 1985: 391). Dönem şartlarına bakacak olursak bunu yadırgamamak gerekir. Bu yapı dönemin ilerisinde bir yapılanmadır. Bölgesel özellikleri dikkate alan anlayış İslam'ın ilk ortaya çıktığı dönemlere kadar gitmektedir. Bu dönemde bölgesel uygulamalara İslam Devleti'nin kurulma aşamasında bölgelerin adaptasyonunu sağlamak amacıyla izin verilmiştir. Bu düzenlemelerde keyfiyete açık bir yapı olsa da sistemin yapılandırılmasındaki özen ve İslam'ın Osmanlı için çok önemli yeri nedeniyle keyfi uygulamalardan kaçınılmıştır (Köprülü, 1981: 90). İslam için adalet kavramının önemi burada tekrar karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bölgesel şartların dikkate alınması günümüz vergilendirme yetkisini sınırlandıran "ödeme gücü ilkesi" olarak yorumlamak da mümkündür.

Klasik dönem vergi yapısında şer'i vergiler ağırlıktadır. Bu dönemde örfi vergilemeye sıklıkla başvurulmaktan kaçınılmıştır. Klasik dönem vergileri büyük oranda şer'i vergilerden oluştuğu için halk bunları kolaylıkla kabul etmiştir. Halk dini sorumluluklarını yaptıkları düşüncesiyle, vergilerin tahsilatının rahatlıkla yapılmasını sağlamıştır. Klasik Osmanlı Döneminde vergi isyanlarının nadiren ortaya çıkmasının en önemli nedeni budur (Sudi, 1996: 23-24).

### **3.3.3. Kanunnameler ve Hazırlanışı**

Osmanlı Devleti'nde şer'i hükümlere göre düzenlenmemiş alanlarda, yasama faaliyeti padişah tarafından yapılmaktadır. Kanunnameler de bu alandaki kaynaklardan bir tanesidir (Aydın, 2014: 73-76). Örfi düzenlemeler kanunnameler vasıtasıyla yapılmaktadır. Kanunname geleneği; İlhanlı Devleti ve tarihteki birçok Türk devletlerinin hukuk sistemlerinde yerini almıştır (Ortaylı, 2016: 57). Ancak Osmanlı devleti şer'i hukukun devlet başkanına tanıdığı yetkileri en geniş alanda kullanan Türk- İslam devletidir (Akgündüz, 2002: 21).

Hükümdarlar devletin geneli üzerinde yaptıkları hukuki düzenlemeleri kanunnameler adı verilen yazılı belgeler şeklinde bir araya getirmiştir. Osmanlı Devleti'nde de bu düzenlemelere sıklıkla başvurulmuştur. İmparatorluğun tamamında geçerli olan bu umumi kanunnameler genel örfi hukuk kurallarını içermekte olup, kamu hukukuna ait kurallara daha geniş yer verilmiştir (Cin ve Akgündüz, 1990: 102). Bunun nedeni özel hukuk alanında şer'i hükümlerin hakim olmasıdır. İdare, vergi ve ceza hukuku ile mali yapı hakkında ayrıntılı düzenlemeler içeren kanunnameler vergi alanında temel kaynaklardan biridir (Koç, 1999: 121). Bu nedenle kanunnameler vergilendirme yetkisinin irdelenmesinde üzerinde durulması gereken bir uygulamadır.

Ulül-emrin vergilendirme yetkisini iki farklı kapsamda değerlendirmek gerekmektedir. Ülke genelinde daha genel kapsamlı düzenlemeler genel kanunname adıyla toplanmıştır. Ayrıca Osmanlı Devleti'nde bölgesel özelliklere göre şekillenen bölgesel kanunnamelere de sıklıkla rastlanmaktadır. Vergilendirme açısından da hem genel düzeyde vergi konulması hem de yerel, bölgesel uygulamalara yer verildiği görülmektedir (Barkan, 1943: 1-5). Bu nedenle vergilendirme yetkisini incelerken bu iki farklı düzenlemenin inceleme konusu yapılması önem arz etmektedir.

Devletin idari ve siyasi örgütlenmesini düzenleyen çok önemli kanunnameler mevcuttur. Genel (Umumi) kanunnameler padişahın diğer düzenlemeleri gibi devletteki her kesim üzerinde bağlayıcı niteliktedir. Klasik dönem Osmanlı Devleti'nde çıkartılan ilk genel kanunname 1488 yılında çıkartılan Fatih Kanunnamesidir (Akgündüz, 1990: 347-357). Ancak bu kanunnameyi sadece ilan edildiği dönemin uygulamaları olarak değerlendirmemek gerekir. 1488 tarihli kanunname, bir nevi daha önceki uygulamaların yazılı hale getirilmesi işlevini de görmüştür (İnalçık, 2009:230). Daha erken dönemlerden itibaren uygulanan ve geçerli olan düzenlemeler bu kanunnamede toparlanmıştır. Bu düzenlemelere ek olarak yeni düzenlemeler de kanunnamede yerini almıştır (Koç, 1999: 120). Yine bu dönemde Yavuz Sultan Selim Kanunnamesi, Kanuni'ye ait Umumi Kanunnameler ile birçok bölgesel düzenlemelere yer veren sancak kanunnameleri de bu dönem kanunnamelerine örnektir. Bu düzenlemeler padişahların yaşam süresiyle sınırlıdır. Daha sonra gelecek padişahın bu hükümlere uymak mecburiyeti bulunmamaktadır.

Kanunnamelerin tanımı ve niteliği kadar kanunname hazırlamaya neden gereksinim duyulduğunun da cevaplanması gerekmektedir. Osmanlı Devleti gibi geniş bir coğrafyada

hakimiyet süren devletlerde yöneticilerin keyfi uygulamalara yönelmesi muhtemeldir. Oluşabilecek keyfiyeti önlemek için devletin genelinde geçerli olacak düzenlemeler yapılmıştır (Kazıcı, 2005: 31). Vergi alanındaki genel uygulamaları da kapsayan bu düzenlemelerde, reayayı korumak adına idarecilerin düzenlemelere aykırı davranışları yasaklanarak, cezai müeyyideler eklenmiştir (Berkes, 1975: 149). Halkın bu düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olması sağlanarak haksız uygulamaların önüne geçmek istenmiştir (Heyd, 1973: 635). Bu uygulamalarla günümüzde kabul edilen “vergilemede adalet” “vergilemede belirlilik” ve “vergilemede öngörülebilirlik” ilkelerine uygun düzenlemeler vergi sisteminde yer almıştır.

Klasik dönem kanunnamelerinde, şer’i nitelikleri ön planda olan düzenlemelere yer verilmiştir. Bu dönemi inceleyen çalışmalarda, klasik dönem kanunnamelerinde şer’i hukuk düzenlemelerine daha çok atıf yapıldığı tespit edilmiş ve bu durumun şer’i hükümlere öncelik verildiğini doğrular nitelikte olduğu vurgulanmıştır (Koç, 1999: 122). Bu incelemeler erken dönem kanunnamelerin şer’i niteliğini destekleyici niteliktedir. Klasik dönem kanunnamelerinin girişinde şer’i kanunlar ifadesi yer almaktadır (Barkan, 1943: 3-5). Bu ifadeyle, örfi kanunların şer’i hükümlerin tamamlayıcısı olma amacı taşıdığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Kanunnamelerin hazırlık aşaması ve bu süreçte etkin olan kişi ve kurumlar da vergilendirme yetkisinin kavranabilmesi için önemlidir. Padişahın tek taraflı irade beyanları olarak belirtilen bu hukuki düzenlemelerin yapım aşaması incelendiği takdirde farklı sonuçlara ulaşılmaktadır. Kanunnameler hazırlanırken padişahın yanı sıra Divan-ı Hümayun, kadılar ve divan üyeleri (özellikle nişancı) önemli yetkilere sahiptir (Kılınç, 2015: 6).

Osmanlı Devleti’nde Divan-ı Hümayun örfi düzenlemelerde yer alan önemli bir kurumdur. Divan, İslam dinindeki şura anlayışının yanı sıra Türk geleneklerinde de yer alan bir uygulamadır<sup>10</sup>. İslam dininin temelinde yer alan şura prensibi Osmanlı Devleti’nde Divan-ı Hümayun kurumuyla devam ettirilmiştir (Seyitdanlıoğlu, 1994: 273). Osmanlı Devleti’nde Orhan Bey döneminde ilk kez divan kurumu oluşturulmuştur. Ancak II. Mehmet döneminde klasik yapısı şekillenerek, kurul en parlak dönemine Kanuni döneminde

---

<sup>10</sup> Meclis geleneği Orta Asya Türk Devletlerine kadar gitmektedir. Kurultay ve Toy adı verilen meclislere bu dönemlerde rastlanılmıştır. Yapısı Osmanlı Devleti’ndeki uygulamalara paralel olarak devlet başkanından sonra yetkili idari, danışma, yasama mercii olarak oluşturulmuştur (Kafesoğlu, 1980: 205-209)

ulaşmıştır (Heyd, 1973: 32-37). Divan-i Hümayun'a padişah başkanlık etmektedir. Bu uygulama II. Mehmet dönemine kadar devam etmiş, bu dönemle beraber padişah dışarıda kafes adı verilen alanda toplantıları izlemeye başlamıştır. Klasik dönemin en önemli kurumlarından olan divan 18. yüzyıldan sonra önemini kaybetmiştir (İnalcık, 2011: 565; Seyitdanlıoğlu, 2015: 376).

Danışma meclisi niteliğinde olan Divan-ı Hümayun'un kanun koyma noktasında yeri büyüktür. Divanın şer'i hükümlerdeki rolü kısıtlıyken, örfi hukukta daha aktif bir konumdadır. Örfi hukuk düzenlemelerinin yer aldığı kanunnameler Divan-ı Hümayun'da hazırlanmaktadır (Mumcu, 1986: 57). Divan ferman ve emir gibi özel niteliğe sahip düzenlemeler dışındaki kanunların hazırlandığı kurumdur. Bu düzenlemeler temelde günümüzün hukuki belgelerine benzer yapıdadır. Divanda hazırlanan kanunnameler son karar mercii olan padişah tarafından onaylanmaktadır. Padişah son karar mercii olarak yasama gücünü şer'i hükümler çerçevesinde elinde bulundurmaktadır. Her ne kadar son karar mercii olmakla beraber şer'i hükümlere aykırılık teşkil etmediği takdirde bu düzenlemeleri aynen onayladığı ifade edilmektedir (Seyitdanlıoğlu, 1999: 22). Divanın mali konularda nihai karar kurumu olduğu da kabul edilmektedir.

Kanunnamelerin yapılış sürecinde Divan-ı Hümayun'un ve bunun en önemli üyelerinden nişancının yeri büyüktür. Klasik Osmanlı döneminde nişancıya önemli görevler verilmiştir. Fermanları hazırlanmak, örfi kuralları belirlemek ve örfi hukuk kurallarının şer'i hukukla bütünleşmesini sağlamak ile vergi hukuku kurallarını derlemek nişancının görevleri içerisinde (Seyitdanlıoğlu, 2015: 374-375). Hazırlanan tüm örfi kanunlar nişancı tasdiki ile padişah onayına sunulmaktadır. Bu görevlere ek olarak tımar kayıtları da nişancı tarafından tutulmaktadır. Bu yönleriyle nişancıya örfi hukuk yaratılmasında önemli görevler yüklenmiştir. Nişancılar medrese eğitimi görmüş olmaları nedeniyle şer'i hukuka hakim kimselerdir. Bu durum nişancılar tarafından hazırlanan düzenlemelerin şer'i hükümlere uygunluğunu güçlendirmiştir. Örfi hukuk kurallarının düzenlenmesinde önemli bir yere sahip olması nedeniyle "Müfti-i Kanun" adıyla da anılmıştır (Pamir, 2010: 700-701).

Şer'i hukukun hüküm sürdüğü bir devlette kanunnamede yer verilen hususların şer'i düzenlemelere uygunluğu önemli bir husustur. Herşeyden önce örfi düzenlemelerin şer'i hükümleri bütünleyici nitelikte olması gerekmektedir (Koşum, 2004: 148-151). Aksi

takdirde iki hukuk düzenlemesinin birbiriyle çelişen düzenlemelerde bulunması halkın hayatını zora sokabilecektir. Bu nedenlerle şer'i hukuka uygun örfi hukuk düzenlemeleri Osmanlı Devleti için önem arz etmektedir.

Klasik dönemde divan üyelerinin ulema sınıfından seçilmesi şer'i niteliklere uygunluk şartına hizmet etmektedir (Aydın, 2013: 71; Aydın, 2002: 16). Ancak denetim asli olarak fetva kurumu yoluyla yapılmaktadır. Bu yönüyle şer'i hükümlerin yorumlanmasında ve örfi hukuk yoluyla yapılan düzenlemelerin şer'i hükümlere uygunluğunun denetlenmesinde ulema sınıfı yetkili konumda olmuştur. Divan tarafından hazırlanan kanunnamelerin kontrolü kadılar ve şeyhülislamın verdiği fetvalarla yapılmaktadır. Örfi kanunlar padişah iradesi olarak ifade edilse de İslam bilginlerine danışmak bir ritüel halini almıştır (Ortaylı, 1999: 166-169). Bu durum ulema sınıfının yasama faaliyetleri içerisinde aktif görevi olduğunu göstermektedir.

Denetim mekanizması olarak ortaya atılan fetva geçerlilik şartı değildir. Ancak padişahların bu fetvalar ışığında düzenlemeler yaptığı görülmektedir (Durhan, 2008: 59). Padişah tarafından atanan kişilerin tarafsızlığının kuşku oluşturacağı açıktır. Ancak en azından klasik dönem içerisinde maneviyat üzerine kurulu Osmanlı Devleti'nde bunu başarılabilir (Akgündüz, 1990: 57).

Klasik dönem kanunnamelerini şer'i hukuktan ayrı seküler düzenlemeler olarak tanımlamak yanlış sonuçlara ulaşmaya neden olabilmektedir. Örfi hukuk meşruluğunu şer'i hukuktan almaktadır. Zaman içerisinde çatışan düzenlemelere de yer verilmiş olsa da, temel kaynağı şer'i kaynaklar olan fıkıh, Kuran ve sünnettir (Karaman, 1984: 44-47). Örfi hukuk geleneklerden etkilenen ve padişah tarafından yaratılan kurallar gibi görülse de düzenlemelerin bir kısmı şer'i hükümlerin toplulaştırılmasından ibarettir. Bir kısmı ise şer'i düzenlemelerin toplanması, dini olarak ifade edilen birçok normun hadisler ve sonraki Arap toplumu ve komşu devletlerde geçerli olan yazılı veyahut yazısız geleneklerin din süzgecinden geçirilmesi suretiyle oluşturulmuş düzenlemelerdir (Ekinci, 2012: 57). Bu çerçevede erken dönem Osmanlı hukukundan bahsederken daha önceki Müslüman toplumlarda elde edilmiş tecrübenin etkisi ve bir bakıma da bu tecrübenin sağladığı avantaj gözden kaçırılmamalıdır.



Örfe vergilerin yanı sıra şer'i vergilerle ilgili sınırlı düzenleme yetkisi de ulü-l emre verilmiştir (Okumuş, 2006: 272). Bu yetki miktar ve nispetinin belirlenmesi noktasında kullanılmaktadır. Bu durum kanunnamelerin yukarıda belirtilen ilk özelliğine örnektir. Osmanlı hukuk tarihinde yoğun olarak kullanılan kanunnamelerde bu düzenlemelere de yer verilmiştir. Bu noktada düzenlemenin niteliği üzerine farklı düşünceler öne sürülmüştür. Akgündüz, vergilerin şer'i ve hukuki durumlarının aynı olduğu sadece miktar ve isimlerinin değiştiğini ifade etmiştir (Akgündüz, 1990: 65-67). Ancak bu belirtilen noktalar zaten yeni bir vergi salmanın koşullarındandır. Günümüze baktığımız zaman ÖTV ve KDV birçok bakımdan benzer özellikleri olmalarına rağmen farklı vergiler olarak ele alınmaktadır. Bu vergilerin konusunun aynı olması farklı vergi olmadıkları anlamına gelmemektedir. Bu nedenle Akgündüz'ün açıklaması tatmin edici görünmemektedir.

Kanunnamelerin hukuki yeri hakkında literatürde farklı görüşler yer almaktadır. Bir kısım araştırmacı kanunnamelerin padişahın iradesiyle oluşan belgeler olması nedeniyle, gerçek anlamda yasama faaliyeti sayılmayacağını iddia etmektedir. Kanunnamelerin geçerlilik şartının padişah onayı olması, yasamanın tek sahibi olarak padişahın yetkili olduğu şeklinde yorumlanmaktadır. Köprülü ve Barkan, örfi hukukun şer'i hukukun eksik kaldığı noktalarda düzenlemeler yapmasını şer'i hukuktan bağımsız olarak şekillendiğinin bir kanıtı olarak görmektedir (Köprülü, 1981: 72, 127-129; Barkan, 1949: 47). Karaman ve Akgündüz ise kanunnamelerin hazırlanmasında divanın yetkileri paylaştığı, daha da önemlisi padişahın da sınırlı yetkili olması dolayısıyla yasama organı olarak görülemeyeceğini iddia etmektedir (Karaman, 1984: 49-55; Kazıcı, 2005: 57; Akgündüz, 1990: 89). Karaman'a göre kanunnameler şer'i hukuk sistemi kapsamında değerlendirilmelidir (Karaman, 1984: 49-55). Müftü ve şeyhülislam tarafından yapılan denetimin bu bütünleşik yapıyı doğrular nitelikte olduğu ifade edilmektedir. Bu şekilde işleyen sistemin şer'i hukukun içerisinde değerlendirmesi gerektiğini vurgulanmaktadır (Karaman, 1990: 90).

Bir başka ifadeyle Arap yarımadası ve daha sonra Akdeniz dünyasında İslam öncesi toplumların hayatını organize eden iç mekanizma ve hukuk anlayışının İslami dönemde şer'ileştirme işlemi ile bazen kırılarak, değiştirilerek, bazen olduğu gibi muhafaza edilerek varlığını meşrulaştırdığı görülür. Bunun yanında, tamamen yasaklanarak ortadan kaldırılan normların bulunduğu gibi büsbütün yeni İslami normların tedricen yürürlüğe sokulduğu da bir gerçektir (Koç, 1999; 124).

### 3.3.3.1. Sancak Kanunnameleri'nin Vergilendirmedeki Yeri

Vergilendirme yetkisinin kullanımında bir diğer önemli düzenleme sancak kanunnameleridir. Osmanlı Devleti topraklarında birçok farklı din, tebaa ve etnik yapıya sahip halk barınmaktadır. Devletin devamlılığının sağlanmasında bu toplulukların memnuniyeti önemlidir. Geniş topraklar ve çok uluslu yapıda yeknesak bir sistem benimsemek devletin devamlılığı için tehdit unsuru olabilmektedir. Osmanlı Devleti de politikalarını belirlerken çoklu yapıyı göz önünde bulundurmuş, halkların gelenekleri ve geçmişteki uygulamalarını dikkate alan düzenlemeler yapmıştır (Kazıcı, 2005: 59). Sancak kanunnameleri hukuki alanda bu farklılıkların yansımalarını taşımaktadır. Bu kanunnamelerde ülke geneli için düzenlemeler yapılan genel kanunnameler, bölgesel farklılıklar gözeterek özelleştirilmiştir. 1487 yılında çıkartılmış olan Hüdavendigâr Kanunnamesi özel kanunname özelliği taşıyan sancak kanunnamelerine bir örnektir (Barkan, 1972: 1-6).

Sancak kanunnamesi uygulamaları İslamiyet'in ilk dönemlerine kadar gitmektedir. İslam Devleti'nin hızlı gelişim sürecinde toprak hakimiyetinin sağlanması için, halife adına uzak bölgelerin yönetiminden sorumlu valiler görevlendirmiştir. Bu valiler buldukları bölgenin tam yetkili amiri konumundadır. Askeri, mali ve yönetsel alanda devletin birçok faaliyetini merkezi devlet adına gerçekleştiren valiler bölgenin tam yetkili amiri konumundadır. Görevlendirilen valiler bölgenin şartlarını dikkate alan düzenlemelere yer vermektedir. Bu yapı Abbasi Devleti'nde bazı farklılıklarla sürdürülmüştür. Abbasi Devleti, Sasani Devleti'nde uygulanan merkezi devletin bölgesel hakimiyetini güçlendirecek üçlü mekanizma uygulamıştır (Ekinci, 2006: 48). Bu mekanizmayla bölge düzeyinde düzenlemeler yapma geleneği yerleşmiştir. Sonraki dönemlerde tarih sahnesinde yer alan İlhanlı Devleti'nde de bölgesel düzenlemeler hukuk sisteminde önemli yere sahip olmuştur. İlhanlılar döneminde "*kanun-ı memleket*" adıyla düzenlenen kanunnameler, Osmanlı Devleti'nde devam ettirilmiş olup sancak (liva) kanunnamesi adıyla sistemde yerini almıştır. Osmanlılar bu hukuki belgelerle İlhanlı Devleti'ne benzer şekilde bölgesel idari, hukuki ve mali alanda düzenlemeler yapmıştır (Ortaylı, 2016: 58).

Bölgesel düzenlemeler devlet idaresinin yanı sıra politik anlamda da önemli bir araçtır. Bu uygulama fethedilen bölgelerin Osmanlı Devleti'yle eklemlendiği sürece devamlılık sağlanmaktadır. Osmanlı Devleti bu amaçlara ulaşabilmek için yöre halkının yaşamını

olumsuz etkileyecek değişiklikler yapmaktan kaçınmıştır. Osmanlı Devleti, kendinden önce bölgeden var olan uygulamaların, kendi devlet yapısı ve kurallarıyla çatışmadığı sürece, bir süre daha uygulanmasına izin vermiştir. Hatta buna ek olarak bazı muafiyet ve istisnalar ile indirimler kanunnamelerde yer alarak, bölge halkının Osmanlı Devleti'ne bağlılıkları sağlanmak istenmiştir (İnalçık, 2009: 48). Buradaki amaç fethedilen bölgelerin Osmanlı Devleti hakimiyetine ve vergi sistemine geçişinin yumuşak olmasıdır. Ek olarak tarihsel, bölgesel ve ekonomik farklılıklar gözetilerek adaletsizlikler ortadan kaldırılmak istenmiştir (İnalçık, 2009: 75). Fethedilen topraklardaki gayrimüslim halk arasında geçerli olan hukuk gelişime kapalı bir yapıdadır. Fetihleri takip eden ilk dönemlerde uyumlu bir geçiş yapılabilmesi amacıyla genellikle korunan hukuk kuralları zaman içerisinde Osmanlı hukuk düzenine entegre edilmiştir. Uygulamada meydana gelen hukuki ve mali farklılıklar, daha sonra yapılan tahrirlere dayanarak sancak kanunnamelerinin ilgili maddelerinde değişiklik yapılarak giderilmiştir. Bu yolla yeknesak bir sistem yaratılmak istenmiştir. Bu durum, Osmanlı Devleti'ndeki bölgesel düzenlemelerin politik araç olduğu düşüncesini desteklemektedir (El-Haj ve Ali, 1988: 18-22).

Yerel gelenekler özellikle kendisini toprak ve mali konularda göstermektedir. Bölgesel düzenlemelerde farklı isimlerde çok fazla vergiyle karşılaşmaktadır. Örfi vergilere esas teşkil eden mahalli örf ve adetler de yine değişik isim ve niteliklerde bulunmaktadır (Kazıcı, 2005: 30-31). Osmanlı'nın toprağa bağlı olan vergi sistemi doğal şartlardan çok fazla etkilenmektedir. Kuraklık, yağış ve doğal afetler vergi hasılasıyla yakın ilişki içerisinde. Sancak kanunnamelerinde vergiler belirlenirken, sancağın coğrafi, iklimsel, gelenek ve etnik yapısının yanı sıra halkın ekonomik durumu da göz önüne alınmıştır (Yalçın, 1979: 72). Vergilerin miktarlarında sancağın fakir veya zengin oluşuna göre farklılıklara uygulamada yer verilmiştir. Sancaklardan toplanacak vergi ve mali yükümlülüklerin o bölgenin şartları göz önünde tutularak ve her türlü farklılığın dikkate alınarak belirlenmesi sağlıklı bir yoldur. Yerel şartların dikkate alınmasıyla genel kanunnamelere nazaran bölgesel düzenlemeler daha verimli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır (Kılıç, 1998: 207-208). Bölgesel özelliklerin dikkate alınarak düzenleme yapılması nedeniyle Osmanlı Devleti'nde var olan sancak sayısınca vergilerle ilgili kanunname hazırlanmıştır.

Sancak kanunnameleri bölgesel düzenlemeleri barındırdığı için vergilendirme yetkisinin kullanılmasında da bu kanunnameler önemli yere sahiptir. Bölgesel farklılıklara göre

vergilendirme yapılması, vergilendirme yetkisinin kullanımını da etkilemiştir. Sancak kanunnamelerine baktığımız zaman vergilere dair birçok hükmün yer aldığı dikkati çekmektedir. Kanunnamelerin kim tarafından nasıl hazırlandığı, denetim mekanizması gibi unsurları vergilendirme yetkisinin kullanımını şekillendirmektedir (İnalçık, 2001: 334).

Sancak kanunnamelerin oluşum süreci ilk olarak fethedilen bölgeyi takiben yapılan tahrir işlemiyle başlamaktadır. Birinci tahrir adı verilen bu uygulama Osmanlı Devleti'nin meşruiyetinin sağlanmasında büyük öneme sahiptir. Fethedilen bölgelerde yapılan ilk tahrirlerde, fetihten önce o bölgede geçerli olan eski yasalar ile bölgeye ait örf ve adetler belirlenmektedir. Aynı zamanda tahrir defterlerine bölgenin genel haritasını çizer nitelikte olan vergi matrahı ve nüfus belirlenip kaydedilmektedir (Yalçın, 1979: 71). Tahrir sonucu bölgeler tımar ve zeamete bölünerek, idari birlikler oluşturulmaktadır. Yapılan işlemler ve belirlemeler sonucunda bölgenin geçmiş vergi uygulamaları ve vergi yasaları da dikkate alınarak, genel kanunnamelerin bölge şartlarına uyarlanmasını sağlayan sancak kanunnameleri hazırlanmaktadır. Hazırlanan sancak kanunnameleri mufassal defterlerinin başına eklenmektedir (Akgündüz, 1999: 93). Her sancak için mufassal defterlerinin içine sancak kanunnamesi konulması uygulaması II. Beyazıt döneminde başlamıştır. II. Beyazıt döneminden önce mufassal defterlerinde hiçbir sancak kanunnamesi yer almamaktadır (Karaduman, 2005: 528).

Hazırlanma aşamasından sonra sancak kanunnameleri nişancının gerekli gördüğü durumlarda sadrazam tarafından padişaha arz edilerek tasdik edilir. Bu sayede defterlerin muhtevası ve kanunname kesin hatlarına kavuşup, bütün reyayı bağlamaktadır. Genel kanunnamelerde olduğu gibi sancak kanunnamelerinde de son onay mercii padişaktır. Ancak özellikle klasik dönemde uygulamalara baktığımızda padişahın bu kanunnameleri genellikle onayladığı görülmektedir. Şikayet veya muhalefet olması durumunda kanunnameler padişah tarafından tekrar incelenmektedir. Bu durumda son karar mercii olarak padişah vergilendirme yetkisinin asıl sahibidir. Ancak uygulamada sancak kanunnamelerin hazırlanmasında verginin unsurlarını belirleyen nişancıların fiili olarak vergilendirme yetkisini kullandığı görülmektedir

Hukuki sistemde var olan bölgesel ve genel düzenlemeler vergilendirme yetkisinin kullanılmasında birden fazla uygulamayı meydana getirmiştir. Hem genel kanunnamelerinin hem de sancak kanunnamelerinin yapım aşamasına farklı organlar

katılmaktadır. Sancak kanunnameleriyle vergilere yönelik yapılan düzenlemelerde vergilerin esaslı unsurlarına da yer verildiği dikkati çekmektedir. Bu kanunnamelerde vergilerin asli unsurlarından matrah ve oranlar temel noktalarıyla düzenlenmektedir. Bu kanunnamelerde, vergiler yükümlülerin gücüyle orantılı olarak ve vergi adaleti göz önüne alınarak hazırlanmaktadır. Vergi salmaları da kadıların ve merkezin denetimine bağlıdır. Haraç, çift resmi ve öşür gibi vergiler söz konusu arazinin verimliliğine göre onda birden sifıra kadar belirlenebilmektedir. Bu vergilere ek olarak cizye vergisinin de, kişilerin sosyal ve ekonomik durumları veya yapılan anlaşmalara göre nicelik ve nitelik açısından farklı şekillerde tespit edildiği görülmektedir. Padişahın da olağan durumlarda bu kanunnameleri onaylama teamülü oluştuğunu düşünürsek, hazırlama aşamasındaki kişi ve organların önemi artmaktadır.

### **3.3.4. Padişahın Konumu**

Örfî hukuk ve vergilendirmede padişahın konumu her zaman tartışma konusu olmuştur. Mutlak iktidara sahip olduğu savunulan padişahın, hukuki alanda da önemli ve geniş yetkilere sahip olduğu literatürde sıklıkla dile getirilmiştir. Bunu daha iyi anlayabilmemiz için hukuki düzenlemelerde padişahın yetkilerini incelemek gerekmektedir.

Osmanlı Devleti'nde padişaha verilen görev ve yetkiler kendisinden önceki ve devrin diğer İslam devletleriyle benzerlik göstermektedir. Osmanlı Devleti'nde, padişahın hem siyasî otoriteyi temsil etmesi, hem de halife olarak dini lider statüsünde bulunması, mutlak bir yönetim gücünü de beraberinde getirmektedir. Şer'i hukuka göre ulül-emr adı verilen yöneticiye, hukuki yapıda her türlü düzenleme yapma yetkisinden ziyade belirlenmiş üç yetki tanınmıştır. Bunlar; şer'i hükümleri kanun metni haline getirmek, fetvaların tasdik etmek ve İslam hukukunun kendisine tanıdığı alan içerisinde şura meclisinin de görüşünü alarak hukuki düzenlemeler yapmaktadır (Sencer, 1984: 23). Yetki sınırlı olmakla birlikte dönem itibarıyla padişahın mutlak egemenliğini sınırlandıran bir özgürlük anlayışı yerleşmediği için, yetkinin tek başına kullanılması durumunda engelleyici bir mekanizma da gelişmemiştir. Ancak hükümdara verilen bu yetki şeriat tarafından sınırlandırılmıştır (Özçelik, 1956: 150).

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, muafiyet ve istisnaların belirlenmesi noktasına da önemlidir. Her ne kadar sadece vergi koyma yönüne odaklanmış olursa da, muafiyet ve

istisnalar da vergilendirme konusunda önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Osmanlı vergi sisteminde yer alan muafiyet ve istisnalar incelendiğinde geniş bir alanı teşkil ettiği görülmektedir. Padişahın muaf kıldığı kesim bu düzenlemeden ömür boyu yararlanma hakkına sahiptir. I. Murat döneminde Ahi Musa, vakıf beratı karşılığında her çeşit vergilendirmeden muaf tutulması vergilendirme yetkisinin kullanılmasına bir örnek teşkil etmektedir (Akgündüz, 2000: 73).

Sistemde padişahın önemli yetkilere haiz olduğu tartışma götürmez bir gerçektir. Ancak sınırsız olarak nitelendirmek amacını aşan bir tabir olmaktadır. Şer'i hükümler en üst hukuki normdur ve padişahı da bağlamaktadır. Padişah yetkilerini kullanırken bu hükümlere uygun hareket etmek mecburiyetindedir. Aksi takdirde padişahın hükmü veya düzenlemesinin meşruluğu kalmamaktadır. Vergilendirme yetkisi olarak da padişah sınırlı vergilendirme yetkisine sahiptir. Bunun yanı sıra sınırlama olarak nitelendirilemeyecek ancak paylaşım kapsamına sokabileceğimiz kurumlara da rastlanmaktadır. Düzenlemelerin divan tarafından yapılması, ulema denetimi mekanizması, padişahın yetkilerini aşırı olarak kullandığı teziyle bağdaşmamaktadır. Yardımcı mekanizmalar şer'i hükümlere hakim kişiler tarafından kullanılmaktadır. Bu durum da düzenlemelerin şer'iliğini sağlamak için önemli bir unsurdur.

#### **3.4. Osmanlı Devleti'nde Toprak, Mali ve Ekonomik Yapıda Yaşanan Bozulmalar ve Vergilendirme Alanına Yansımaları**

Osmanlı Devleti'nde Kanuni dönemi en parlak dönem olarak kabul edilmektedir. Bu dönemi takiben 16. yüzyılda Osmanlı devletinin sahip olduğu güçlü devlet ve toprak örgütlenmesinde problemler baş göstermeye başlamıştır. Bu bozulmaları birçok etkeni göz önüne alarak açıklamak gerekmektedir.

Osmanlı Devleti'nde devlet yönetimi ve mali yönetimde meydana gelen bozulmalarda fetihlerin sonlanmasının önemli etkileri olduğu söylenebilir. 17. yüzyıl, batı devletlerinde feodalitenin çözüldüğü ve mutlakiyetçi devlet yapılanmasına geçildiği bir süreçtir. 16. yüzyılın sonunda başlayan süreçte Osmanlı fetih politikası artık işlerliğini kaybetmiş ve dünyadaki değişen şartlarla bağlı Osmanlı Devleti'nde nakit ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Uzunçarşılı, 1998). Yükseliş döneminde fetihler yoluyla sürekli genişleme eğiliminde olan devlet 16. yüzyılın sonlarında iç ve dış etkenlerle gücünü kaybetmeye başlamıştır.

17. yüzyılda teknoloji ve ateşli silahlarda yaşanan gelişmeler, savaş yöntemlerinde değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bu dönemde Osmanlı Devleti'nin kendi içerisinde düzgün işleyen yapısında bozulmalar baş göstermiştir. Devlet yönetiminde yozlaşma, istikrarsızlık ve devletin toprak kazanma gücünü kaybetmesi sistemin çözülmesine neden olmuştur (Gökbunar, 2010: 7).

İktisadi anlamda yaşanan gelişmeler devlette ortaya çıkan çözülmeyi önemli ölçüde etkilemiştir. Bu dönemde merkantalist politikalar dış ticaret yapan ülkelerin gündemine girmiştir. Bu devletler ellerinde altın ve gümüş gibi değerli maden biriktirmeyi amaçlamıştır. Devletler hazinelerini güçlendirmek amacıyla üretimi arttırarak ihracat-ithalat dengesinde ihracata önem veren politikalar üretmiştir (Pamuk, 2010: 146). . Bu dönemde keşfedilen Amerika yeni sömürge olarak Avrupa tarafından büyük rağbet görmüştür. Buradaki değerli madenlerin Avrupa'ya taşınması fiyat artışı ve enflasyonu beraberinde getirmiştir. “Fiyat Devrimi” olarak nitelendirilen bu süreç Osmanlı Devleti'nde de önemli etkiler yaratmıştır. Osmanlı Devleti, Avrupa devletlerinin gözünde ucuz hammadde kaynağı haline gelmiştir (Tezel, 2015: 51-54). Avrupa devletlerinin Osmanlı'dan daha yüksek meblağlarla ürünleri talep etmesi iç pazara arzı azaltmıştır. Bunun sonucunda Osmanlı Devleti'nde ihraç mallar ucuzlamış, büyük gelir kaybı yaşanmıştır. Bu gelişmenin bir diğer ayağı Osmanlı'nın kendi içinde yaşanan tarımsal üretim yapısının kaynağı olan tımar sisteminin bozulmasıdır.

Yaşanan gelişmeler ve kapitülasyonlar sonucunda Osmanlı topraklarında geniş pazar bulan ithal mallar yerli sanayisinin çöküşünü hazırlamıştır. Yerli paranın değer kaybetmesi ve ülkenin açık pazar haline gelmenin sonucunda ülkede dolaşımdaki yabancı paralarda büyük artış görülmüştür. Hükümet yaşanan gelişmelere çözüm olarak tağşiş<sup>11</sup> başvurmuştur. Ancak tağşiş ülkede ortaya çıkan enflasyonu daha da tetiklemiştir. Tağşiş uygulamasının ekonomideki bir diğer etkisi de devalüasyondur. Yaşanan olumsuz gelişmeler Osmanlı mali yapısını iyice çıkmaza sokmuştur. Ülke genelinde kalpazanlık ve yolsuzluk oranında artışlar meydana gelmiştir (Nişancı, 2002: 137).

Osmanlı ekonomisinin bozulmasına neden olan dış sebeplerden bir diğeri ise coğrafi keşifler ve ticaret yollarının değişmesidir. Keşiflerle birlikte ticaret yolları Avrupa

---

<sup>11</sup>Tağşiş, paranın değerinin düşürülmesi anlamına gelmektedir. Osmanlı Devleti'nde ilk olarak 16. yüzyılda ekonomide yaşanan olumsuz gelişmeler nedeniyle devlet akçesinin altın oranını düşürerek bu uygulamaya başvurmuştur (Erdem, 2006: 62).

denetiminde okyanuslara kaymıştır. Coğrafi keşifler Osmanlı Devleti hazinesine büyük katkı sağlayan İpek ve Baharat yollarından elde edilen gelirlerden mahrum kalmasına yol açmıştır. Kuruluş döneminde Osmanlı hazinesine büyük kaynak sağlayan İpek yolu ve Baharat yolu ticaretleri, coğrafi keşifler sonunda önemini kaybetmiştir. Avrupa devletleri açık denizlere açılarak Atlas okyanusu üzerinden ticaret yollarını yeniden inşa etmiştir. Ticaret yollarında alınan vergileri kaybeden Osmanlı Devleti, gelir problemi yaşamaya başlamıştır.

Yine bu dönemde Avrupa'da teknolojik gelişmeler hız kazanmıştır. Teknolojideki bu gelişim kendisini hemen askeri alanda göstermiştir. Ateşli ve teknolojik silahlar savaşların en önemli aktörleri haline gelmiştir. (Tezel, 2015: 66). Ancak yaşanan teknolojik gelişmeler Avrupa devletlerini güçlendirirken Osmanlı Devleti için yıkıcı etkiler ortaya çıkarmıştır. Osmanlı Devleti yaşanan teknolojik gelişmelere ayak uyduramamıştır. Aynı zamanda savaşların süresinin uzamasıyla da savaşların verdiği kayıplar artmıştır. Fetihler klasik dönemde devletin çok önemli gelir kaynağı olmuştur. Sürekli genişleyen devlet, iyi düzenlenmiş toprak ve askeri yapı devletin devamlılığına en önemli katkıları yapmıştır. Ancak askeri alanda yaşanan gerileme, toprak sistemi ve mali alanı da doğrudan etkilemiştir. Sipahilere dayanan Osmanlı ordusu ateşli silah kullanan kuvvetler karşısında üstünlüğünü yitirmiştir. Bu durum Osmanlı Devleti'nin paralı askerleri olan kapıkullarını orduda kilit noktaya getirmiştir (Pamuk, 2010: 74-75). 17. yüzyılda bu denge değişimiyle yeniçeriler büyük güç kazanmıştır (Kennedy, 1993: 12-13). Ordunun temel taşı olan tımarlı sipahiler devletteki bozulmalar ve kendilerine ihtiyacın azalmasıyla çözülmeye başlamıştır. Yaşanan gelişmeler üretimi de etkilemiştir. Tımarlı sipahiler üretimle doğrudan ilişkili olduğundan sipahilerin, gözden düşmesi ve askeri düzenin kaybolması üretimi de olumsuz etkilemiştir (Çakır, 2001: 17-18). Ordunun tımarlı sipahilerden paralı askerlere doğru odağının kaymasının bir diğer etkisi, mali alanda olmuştur. Paralı askerlerin artışı devletin nakit ihtiyacını arttırmış, devlet bütçesinde önemli bir yük oluşturmuştur. Yaşanan bu ihtiyaç tımar sisteminin de dönüşmesine neden olmuştur (Öz, 1997: 39).

Vergilendirme yetkisinde meydana gelen değişimde dünyada ve Osmanlı Devleti'nde yaşanan gelişmelerin de yeri büyüktür. Kaybedilen savaşlar, dış ticarete dengelerin diğer devletler lehine değişimi, ister istemez dış aktörlerin Osmanlı Devleti'nin üzerinde zımni de olsa söz sahibi olmasına olanak sağlamıştır. Vergilendirme yetkisi de bu etkinin yaşandığı en önemli alanlardan biridir. Kaybedilen savaş sonucunda Kanuni döneminde ilk



olarak Fransa'ya verilen kapitülasyonlar birçok devlete ayrıcalık olarak tanınmıştır. Verilen kapitülasyonlar dış güçlerin gümrük politikalarında söz sahibi olmasına olanak sağlamıştır. Kapitülasyonların birçoğunda gümrük vergilerinin oranlarına dair hükümler yer almaktadır. Bu düzenlemelerle gümrük vergilerinin belirli bir düzeyde tutulacağına veya sıfır olacağına dair maddelere rastlanmaktadır. Gümrük vergilerinde düzenlemeleri de içeren kapitülasyonları vergilendirme yetkisini dolaylı olarak sınırlandıran sözleşmeler olarak tanımlamak mümkündür. Kapitülasyonlar sonucunda Osmanlı Devleti'nin vergilendirme yetkisini kullanmasına başka devletler müdahil olmuştur. Her ne kadar kapitülasyonlar padişah onayıyla yürürlüğe girse de günümüz vergilendirme yetkisi unsurlarına göre, esaslı unsurlardan olan vergi oranının belirlenmesinde başka devletlerin etkisi ortaya çıkmıştır. Asıl yetkili padişaktır, ancak padişah kendi isteği doğrultusunda yetkisini sınırlandırmıştır.

Yaşanan dış ve iç gelişmelerle tımar sistemi işleyemez hale gelmiştir. Osmanlı tımar sistemi dairesel bir yapı oluşturmuştur. Devlet mülkü olan toprak, sipahiye kullanım hakkı olarak verilmiştir. Sipahi hem toprağın işlenmesinden hem de savaş dönemi için asker yetiştirmekle yükümlüdür (Pamuk, 2010b: 146). Bu yapıda devlet için önemli harcama kalemleri kendi içerisinde devlete ek bir külfet getirmeden finanse edilmiştir. Savaş olmadığı zamanda da askerler ekonomik bir aktivite içerisinde bulunmaktadır. Bu dairenin her hangi bir aşamasındaki başarısızlık diğer alanları da olumsuz etkilemiştir. Tımar sistemi geleneksel yapının var olduğu dönemde iyi işlemiştir. Finansman problemi bu yapı içerisinde kendiliğinden çözülmüştür. Savaş olmadığı dönemlerde askerler üretime dönük bir aktör olmuştur. Savaş teknolojisinde yaşanan gelişmeler tımarlı sipahilerin görev sahasını daraltmıştır.

Bu dönemde ortaya çıkan nakit sıkıntısı nedeniyle devlet tımarları iltizam adı altında 1-3 yıllığına işletilmesi için mültezimlere verilmeye başlanmıştır. İltizam sisteminde işletme bedeli açık arttırma usulüyle nakit olarak alınmaktadır. Mültezimler vergileri kendi adına toplamaktadır (Şener, 1990: 17; Genç, 2000b, 154-155). Bu vergilerden devlete artık bir pay verilmemektedir. Devletin eline toplu nakit para geçmesi nedeniyle bu yöntem devlet içerisinde yaygınlaşmıştır. Ancak iltizam sistemi, mültezimler tarafından rant sağlama aracı haline getirilmiştir. Kendi çıkarı peşinde koşan mültezim, üretim ve toprak verimliliğini düşüşüne neden olmuştur. Tımar sisteminin çöküşüyle sonuçlanan bu süreç

toplumsal yapıdan, üretim mekanizmalarına kadar birçok yapıyı olumsuz etkilemiştir (Sayar, 2001: 17).

Yarattığı birçok olumsuzluğun yanında iltizam sistemi beklenen düzeyde gelir kaynağı da sağlayamamıştır. Devlet buna çözüm olarak mültezime bırakılan alanların ömür boyu tahsisi uygulamasına yönelmiştir (Pamuk, 2003: 206). “Malikane sistemi” adı verilen bu uygulamaya geçerken devlet, daha fazla nakit elde ederken mültezimlerin bu topraklardan sürekli gelir elde edecekleri için toprak ve üretimi geliştirme çabası içerisinde olacağı düşüncesi hakimdir (Genç, 2000: 147; Tabakoğlu, 1986: 345). Yapılan bu hamlelere rağmen devlet istediği kaynakları elde edememiştir. 19. yüzyılla beraber artık sistem tamamen işlemez hale gelmiştir.

Dış ilişkilerde yaşanan gelişmelerin yanı sıra devlerin iç ilişkilerinde yaşanan gelişmeler de vergilendirme yetkisinin kullanımında değişiklikler yaratmıştır. Yaşanan gelişmelerle merkezi devlette zafiyetler ortaya çıkmaya başlamıştır. Yerel güçler kendi bölgelerinde konumlarını güçlendirmiş ve merkezi devlete itaat azalmaya başlamıştır. Bu değişim sürecinde ayanlar<sup>12</sup> yerel güçler olarak otoritelerini arttırma eğiliminde olmuşlar ve bölgelerin amiri konumunda olan beylerbeyleri ve sancak beylerinin karşısında yer almışlardır. Ayanlar zaman içerisinde kadıları da kendi yapılarına çekmişlerdir (Genç, 2000a: 99-126). Devlet ilk dönemlerde ayanların güçlenen konumundan yararlanmak için yönetiminde kendilerine yer vermiştir. Bu durum ayanların güçlenmelerini hızlandırmıştır. Halk da ilk dönemlerde ayanları kendileri için güvence olarak görmüştür (Özkaya, 1994: 1-3). Ancak ilerleyen zamanlarda ayanlar kontrol edilemez bir şekilde güç kazanmış ve ayanların halk üzerindeki gücü artık merkezi devleti için tehdit haline gelmiştir. Devlet içerisinde ayanların yükselişi, vergi alanında ve mali yapıda kendilerine yer bulmalarını sağlamıştır (Kazgan, 2013: 14). Bu dönemde ayanlar kanunnamelerde belirlenen miktarlardan farklı vergilendirmelere giderek kazanç elde etmişlerdir. Yaşanan bu gelişmeler devletin yetkilerini ayanlar ile paylaştığı fiili bir yapıyı ortaya çıkarmıştır. Bu durumda ayanlar resmi olarak yetkiyi ellerinde bulundurmasalar da sistemdeki aksaklıklar nedeniyle fiili olarak vergilendirme yetkisine dahil olmuştur.

---

<sup>12</sup> Ayanlar ilk dönemlerde devlet ile halk arasında aracılık yapan bölgenin ileri gelenlerine verilen isimdir. Zaman içerisinde güçlerini arttırarak bölgelerin fiili yönetici konumuna gelmişlerdir.

Yaşanan bu gelişmelerin mali yapıdaki etkilerine bakacak olursak; artan giderler ve azalan gelirler sonucu mali yapı bozulmuştur. Devletin bütçesindeki açık ek gelir ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Para ekonomisi ile nakit ihtiyacı artan devlet, vergilerle ilgili düzenlemelere yapmaya başlamıştır. İçerisinde bulunulan mali bunalımdan çıkmak için Osmanlı, vergi salma ve var olan vergilerin oran ve miktarlarında artırım yoluna gitmiştir (İnalçık, 2009: 55). Daha önce vergi sistemine hakim olan şer'i vergilerin sınırlı olması nedeniyle hükümdarlar, vergilendirme yetkilerini daha sık kullanarak örfi vergiler koymuşlardır. Bu süreçte örfi vergilerin sıklaştığı ve düzenli niteliğe büründüğü görülmektedir. Sürekli savaş hali olağanüstü dönem vergisi olan avarızı düzenli vergi haline getirmiştir. 18. yüzyılın sonunda merkezi devlet tarafından nakit olarak toplanan vergi gelirlerinin 1/5'ini bu vergiden sağlanan gelirlerden oluşması avarız vergilerine sıklıkla başvurulduğunu göstermektedir (İnalçık, 2009: 55). Avarız vergisinin konu itibariyle amacını aşan uygulamaların yanı sıra, miktarının da belirsiz olması, padişah tarafından belirlenmesi aşırı vergilendirmeye yatkın bir sistem ortaya çıkarmıştır. Örfi vergilendirmeye bu kadar sık başvurulması ve vergi sisteminin adaletsiz bir yapıya bürünmesi halkın tepkisine neden olmuştur (Muter, 2000: 36). Örfi vergilerin artışı, halk üzerinde huzursuzluk yaratmıştır. Halkın bu konudaki sıkıntılarını sıklıkla İstanbul'a bildirdiklerine dair arşivde birçok belge vardır. Bazı durumlarda halk sadece şikayet etmekle kalmamış, daha büyük tepkiler vermiş ve vergi isyanları ortaya çıkmıştır (Hızlı, 2001: 29).

Vergilendirme yetkisinin kullanımını değerlendirirken "olağanüstü" kavramının kapsamı da değerlendirilmelidir. Karşılaşılan her durumu olağanüstü kabul ederek vergilendirme yetkisini kullanmak, amacını aşan bir uygulama halini almaktadır. Ayrıca burada şer'i hükümlerde vurgu yapılan tebaaya zor durumda bırakmayacak düzeydeki vergilendirme göz önünde tutulmalıdır.

### **3.5. Osmanlı Devleti'nde Yenileşme Çabaları**

Osmanlı Devleti'nin içeride yaşadığı olumsuz gelişmelerin yanı sıra yabancı ülkelerde yaşanan sanayileşme atılımı, Osmanlı Devleti'nin yabancı güçlere bağımlı olduğu bir yapı ortaya çıkarmıştır. Bu bağımlılık imtiyazları da beraberinde getirmiştir. Osmanlı Devleti'nin içerisinde bulunduğu olumsuz şartlar devletin düzenleme yapma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Osmanlı Devleti'nin merkeziyetçi yapısını kaybederek yerel güçlerin söz sahibi olmasıyla sistemin değişimine yönelik yenilik hareketleri 19. yüzyılın başında kendini göstermiştir. III. Selim dönemiyle başlayan yenileşme hareketlerinde askeri alanda düzenlemelere ağırlık verilmiştir (Kazgan, 2013: 15). Sonrasında tahta çıkan II. Mahmut döneminde de yenilikçi düzenlemelere devam etmiştir. II. Mahmut, askeri düzenlemelerin yanı sıra mali alanda da düzenlemeler yaparak sistemi yeniden yapılandırmak istemiştir. II. Mahmut dönemindeki yenilikçi düzenlemeler bağlamında yürürlüğe konan ve halka açıklanan Sened-i İttifak hem anayasal düzene giden süreçte hem de vergilendirme alanında önemli bir gelişmedir.

### 3.5.1. Sened-i İttifak: Ayanların Yönetime Katılımı

18. yüzyılla beraber yerel güç olarak kontrolü ele alan ayanlar merkezi devlet için önemli bir tehdit haline gelmiştir. Merkezi devletin 17. yüzyılda işbirliği yaptığı ayanlar zaman içerisinde gelirlerine paydaş hale gelmiştir (Özkaya, 1994: 6). Ekonomik ve siyasi yönden yaşanan olumsuzluklar nedeniyle toprak örgütlenmesinde gücünü ayanlara kaptıran merkezi devlet, ayanlarla Sened-i İttifak anlaşmasını yapmak zorunda kalmıştır. Bu belgeyle devletin otoritesini yeniden kurabilmesi adına kurumsal yapıda değişikliklere gidilmiştir (İnalçık, 2016: 98).

Bu anlaşmada vergilendirme yetkisiyle ilgili düzenlemelere de yer verilmiştir. Anlaşmanın 7. maddesinde yer alan *“Temel ilke olan yoksulun ve halkın korunması için, ilçelerin güvenliği, yoksul ve Hristiyan tebaanın verecekleri vergilerde adaletin sağlanabilmesi için, ilçe yönetiminde yer alan yerel ileri gelenler ile devlet yöneticileri baskı, adalet ve vergi konularında birlikte karar verilecektir. Bu kararlarda karşılıklı durumlar göz önünde tutulmalıdır. Şeriata aykırı baskıcı tutumlarda, adaletsizlik durumunda yüce devlete haber verilerek, bu durumların elbirliği ile engellenmesine çalışılmalıdır.”* hükmü yer almıştır. bu düzenlemeyle “vergilemede adalet” ve “vergilemede eşitlik” ilkelerine vurgu yapıldığı görülmektedir (Feridun, 1962: 3).

Sened-i İttifak'la birlikte vergilendirme yetkisinin kullanılmasında yeni bir güç ortaya çıkmıştır. Pratikte kanuna dayanmayan vergiler olarak vergilendirme yetkisini yasal olmayan bir şekilde kullanan ayanlar, bu belgeyle hukuki olarak da vergilendirme yetkisinde söz sahibi olmuştur. Anlaşmayla yapılan düzenlemeyle padişahın vergi

koyarken ayanların olumlu görüşünü alma zorunluluğu getirilmiştir (İnalçık, 1996: 345). Bu düzenlemeye göre ayanlar tarafından onaylanmayan vergisel düzenlemeler yürürlüğe giremeyecektir. Ayanlar bu düzenlemeyle vergilendirme yetkisine dahil olmuştur (Akşin, 2017: 301). Her ne kadar düzenleme bu yönde olsa da uygulamada bu madde geçerli olmamış, padişah yetkiyi tek başına kullanmaya devam etmiştir.

Bu anlaşma Osmanlı Devleti'nde hukuk devleti anlayışının ilk oluşumu olarak görülmektedir. Bu anlaşma ile padişahın yetkilerinde sınırlandırma yapılmıştır. İstenilen sonuçları vermese de padişahın yetkilerinin sınırlandırılması denemesi demokrasi anlayışı için önemli bir adımdır. Bu nedenle de anayasal bir belge olarak ifade edilmektedir (Pamir, 2004: 62). Ancak bu noktada problemler yapı, yetkinin sınırlandırılmış olmasından ziyade yetki paylaşılırken halkın sürece dahil edilmemiş, yetkinin bir zümreyle paylaşılmış olmasıdır. Halkı temsil etmeyen ayan zümresine verilen denetim hakkı demokrasi anlayışıyla ters düşmektedir.

Sened-i İttifak'ın dünyada demokrasi mücadelesinde önemli yeri olan Magna Carta Libertatumla bazı noktalarda benzerlikleri mevcuttur. Her ikisi de halk temelli bir düzenleme olmaması nedeniyle uygulamada yer bulamamıştır. Yine her ikisi de vergilendirme yetkisini sınırlandırma noktasında dönemleri itibarıyla önemli bir adımlardır. Sened-i İttifak bize merkezi otoritenin yerel güçler karşısında nasıl güç kaybettiğini göstermektedir. Devlet bu zümreye imtiyaz vermeyi kabul ederek iktidarını bölüşmüştür. Ancak ilk fırsatta bu anlaşmadan dönerek sınırlandırmaları kabul etmediğini göstermiştir. Demokrasi alanında önemli bir gelişme olarak görülse de, uygulamaya geçmemesi henüz bu anlayışın yerleşmediğini göstermektedir.

### **3.5.2. II. Mahmut Döneminde Yaşanan Diğer Gelişmeler**

19. yüzyıla kadar gelen yenilik hareketlerinde merkezi devleti güçlendirme ve yenileşme çabaları amacına ulaşamamıştır. Ulema ve yeniçeri muhalefetinin bu başarısızlıkta etkisi büyüktür (Kennedy, 1993: 12-13). II. Mahmut ıslahat hareketlerinde bunu göz önünde bulundurarak muhalefeti zayıflatmak istemiştir. Bu amaçla döneminin en radikal düzenlemelerinden biri olarak 1826'da Yeniçeri Ocağı lağvedilmiştir (Zürcher, 2006: 64). Yeniçeri ordusu kaldırılarak yerine modern merkezi bir ordu kurulması hedeflenmiştir. Islahatlarla yaratılmak istenen merkezi ordu ve devlet, daha fazla maddi kaynak

gereksinimi anlamına geldiği için mali alanda da düzenlemeler gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu amaca hizmet edecek etkin ve modern vergi sistemi oluşturmak için çalışmalara başlanmıştır. Mali kayıtlar modernleştirilerek ülke genelinde yaygınlaştırılmaya çalışılmıştır.

Vergilendirme alanında adalet anlayışına daha uygun olan, konusu arazi, emlak, sanayi gibi faaliyetlerden elde edilen gelirler olan vergilerin kapsamı genişletilmiştir. 17. yüzyılla birlikte vergi sistemini yozlaştıran olağanüstü vergiler de belirli kurallara bağlanarak kontrol altına alınmak istenmiştir (Çakır, 2001: 9). Vergilendirmenin batı devletlerindeki gibi sınırlandırılması, belirli çerçeveler içerisinde gerçekleştirilmesi adına çalışmalar başlamıştır. Bu yönde düzenlemeler ıslahatçı belgelerde de yerini almıştır (Zürcher, 2006: 40).

Mali düzenlemelerin yanında idari, askeri ve diplomasi gibi birçok alanda da yenilik getiren düzenlemeler yapılmıştır. Ancak yenilikler, otoriter yapının dayatması olması ve muhalefetin yoğun tepkisi nedeniyle istenilen değişimleri gerçekleştirilememiştir. Toplumda yaşanan muhalefet açısından Kavalalı Mehmet Ali Paşa'nın isyanı, sonuçları bakımından önemli bir gelişmedir. Bu isyanın yarattığı tehdidi engellemek için Rusya ile anlaşmaya giden Osmanlı daha sonrasında Rus tehlikesi altında kalmıştır. Bu problemi de İngiliz desteğiyle aşmak isterken İngiltere'ye birçok taviz vermek zorunda kalmıştır. Bu doğrultuda Osmanlı Devleti'ni liberal ekonomiye entegre edecek ve Batılı devletler için ticaret kapılarını sonuna kadar açan 1838 Ticaret Antlaşması imzalanmıştır (Tanör, 1991: 46).

### **3.5.2.1. 1838 Ticaret Antlaşması**

Osmanlı Devleti'nde Kanuni döneminde başlayan yabancı devletlere kapitülasyon tanınma uygulaması, devletin mali ve ekonomik yapısında belirleyici bir unsur olmuştur. Bu kapitülasyonlarda, yabancılara vergi muafiyeti tanınarak vergilendirme yetkisini kısıtlayan hükümlere yer verilmiştir (Neumark, 1946: 100). Buna ek olarak kapitülasyonlarla yabancı devletlere vergi oranlarını belirleme hakkı tanınmıştır. Yabancıların daha az vergi oranlarına tabi olması "eşitlik ilkesi" açısından günümüz anlayışına uygun değildir. Devlete ait olan bir yetkinin yabancı ülke lehine sınırlandırılması daha sonra önemli problemlerin önünü açacak bir uygulamadır.

Osmanlı Devleti geniş toprakları ve kalabalık nüfusu ile diğer devletler için önemli bir pazardır. Avrupa Devletleri bu pazarda avantajlı durumda olabilmek için her hamleyi denemişlerdir. Yapılan antlaşmalarla vergi konusunda önemli imtiyazlara sahip olmuşlardır. Bu antlaşmalar yabancı devletlerin Osmanlı Devleti topraklarında pazar bulmasına yardımcı olmuştur (Küsmenoğlu, 2010: 15-16).

Bu konuda birçok antlaşma yapılmasına rağmen dönemi itibariyle ağır sonuçları nedeniyle 1838 yılında yapılan Balta Limanı Ticaret Antlaşması tarihte önemli bir yere sahiptir. İngiltere ile yapılan bu antlaşma vergi konusunda önemli düzenlemeleri içermektedir. Antlaşmada yer alan hükümlerin bir kısmını sıralayacak olursak; (Pamuk, 2017: 97-101; Kıray, 2015: 70-72; Tanör, 2001: 46).

- Kapitülasyonlar devam etmiştir.
- İthalattan alınan vergi en fazla %5 olabileceği ancak ihracat üzerinden alınan verginin %12 oranında belirlenmiştir.
- Yabancı tüccarlar, Osmanlının en çok kayırılan tüccarıyla aynı vergiyi ödemiştir.
- %8 olan iç gümrük resmi yabancılar için kaldırılmıştır.
- Yabancılar boğazdan vergisiz mal geçirme hakkına sahip olmuştur.
- Belirli ürünler için olan devlet tekeli kaldırılmıştır.

1838 Antlaşmasında yer alan düzenlemelerle daha önce önemli bir gelir politikası aracı olan gümrük vergileri işlevini yitirmiştir (Wiener, 1998: 127). İthal mallardan alınamayan vergiler, iç piyasa için üretilen ürünlere yüklenmiştir. Bazı ürünlerde %50'lere varan vergiler üretici ve tüketici için yıkıcı sonuçlar doğurmuştur (Karal, 1988: 216-217).

Bu antlaşma özellikle dış ticaret alanında birçok düzenleme içermektedir. İthalat ve ihracattan alınan vergilerin belirlenmesi vergilendirme açısından önemli düzenlemelerdir. Bu antlaşmayla ithalat ve ihracattan alınacak vergi oranları belirlenmiştir<sup>13</sup>. Vergilendirme yetkisinin padişahta olduğu Osmanlı Devleti'nde bu önemli bir sınırlandırmadır. Yabancı devletler dolaylı da olsa bu yetkiye müdahale etmişlerdir. Ek olarak bu düzenlemelerle tekel uygulamasına da son verilmiştir. Yaşanan gelişmeler zaten ekonomik ve askeri yönden zor durumda olan Osmanlı Devleti'ni açık pazar konumuna getirmiştir. İthalattan

<sup>13</sup>Ticaret Antlaşması uyarınca ithalatta alınacak vergiler %3 ihracattan alınacak vergiler ise %12 olarak tespit edilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 65).

alınan bu düşük vergiler yerli sanayide yıkıcı sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Zaman içerisinde İngiltere için başlayan bu imtiyazlar Avrupa geneline yayılmıştır (Kurdakul, 1981: 25). Osmanlı Devleti'ni yabancı devletlere tamamen bağımlı hale getiren bu antlaşma devletin çöküş sürecini başlatmıştır. Ancak Osmanlı Devleti'nde yaşanan bu gelişmelerin Osmanlı devlet politikalarına uygun olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Genç, devletin “provizyonizm” ilkesine göre ithalata sıcak baktığını, bu yolla iç pazarda kıtlık yaşanmasına engel olduğunu ifade etmiştir (Genç, 2000a: 278).

### 3.5.3. Tanzimat Dönemi Gelişmeleri

Gülhane Hatt-ı Hümayunu'yla başlayıp I.Meşrutiyet'e kadar geçen süreyi ifade eden Tanzimat dönemi, tanzimatın kelime anlamı olan “düzenleme” yapma anlamındaki gibi devlette birçok alanda yapılan kapsamlı değişim sürecini ifade etmektedir. Yapılan reformlarda batılı anlayışın izlerine rastlanmaktadır (Kazgan, 2013: 17). Tanzimat reformları, Avrupa'ya yönelmenin kaçınılmaz olduğunu, Osmanlı'nın kendi içindeki dönüşümünün yeterli bir açılım sağlayamadığını, Avrupa'nın düşünce yapısından ve sisteminden yararlanılması gerektiğini savunmaktadır (Özsemerci, 2003: 33). Ayrıca yapılan düzenlemelerle Avrupa devletlerinin müdahale edecekleri alanların tüketilmesi amaçlanmıştır.

Tanzimat dönemi yenileşme çabaları her alanda ve kurumda batılı tarzda düzenlemeler öngörmesi bakımından daha önceki düzenlemelerden çok daha farklıdır. Batıda yaşanan dönüşümün itici gücü kapitalizmdir. Ancak Osmanlı Devleti'nde kapitalizm ruhu yerleşmediği için aynı yönde gelişim görülmemiştir. Kapitalizmin yarattığı sınıf bilinci Osmanlı Devleti'nde oluşmamıştır. Tabandan gelen sınıfsal mücadelelere Osmanlıda rastlanmamıştır (Şener 1990: 21). Kapitalizm batıda sanayileşme, modernleşme ve kapitalizm gibi olguları ortaya çıkarmıştır. Sanayileşme de emek ve sermaye arasındaki mücadelelerin sonucunda ortaya çıkmış bir toplumsal olaydır. Osmanlı Devleti'ne bakacak olursak sermaye oluşumu iç mekanizmalar nedeniyle gerçekleşmemiştir. Bu nedenle de batıda görülen gelişmeler Osmanlı Devleti'nde karşılığını bulmamıştır. Osmanlı Devleti'nde oluşturulan sistemin emek faktörüne gebe olması ve merkezi devlete rakip olacak başka bir güç unsurunun önünün kesilmesi amacıyla olmasını engellemek için emek faktörünü korumak görevini üstlenmiştir. Ücretler devlet tarafından kontrol altında tutulmuştur. Bu yapılanma nedeniyle Osmanlı Devleti'nde sermaye kesimi gelişmemiştir.



Bu şartlar sanayi devrimi oluşumuna engel teşkil etmiştir (Tabakoğlu, 2005: 305-309). Tanzimat dönemiyle Osmanlı kendi toplumsal yapısını terk ederek batılı devletlerin yolundan gitmeyi tercih etmiştir.

Vergilendirme anlamında dönemi değerlendirecek olursak; Osmanlı Devleti 17. yüzyılın sonlarına kadar “*fütühat*” devleti olarak nitelendirilmektedir. Bu devlet tipinde devlet savaşlar ve fetihlerle kendini yenilemekte ve devamlılığı sağlamaktadır. Klasik dönemde tımar sisteminde de görülen bölgeci bir yaklaşım benimsenmiştir. Vergilendirmede de şer’i hükümler çerçevesinde sınırlı yetkiye sahip olan padişah bölgesel düzenlemelere yer vermiştir. Ancak Tanzimat’la beraber bu anlayış kendini merkezîyetçi zihniyete bırakmıştır (Yay, 1988: 66).

Tanzimat dönemi içerisinde yenilikçi düzenlemeler devam etmiştir. Düzenlemelerde temel amaç adaletin yerine getirilmesi olarak ifade edilmiştir. Bu dönem içerisinde örfî vergilerle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Uygulandığı dönemde birçok şikayete konu olan birçok isimle var olan örfî vergiler, bu dönemde yürürlükten kaldırılmıştır.

### **3.5.3.1. Gülhane Hattı Hümayunu (Tanzimat Fermanı)**

1808 yılında imzalanan Sened-i İttifak ile beklenen sonuçlara ulaşılamamış, padişah düzenlemeleri hayata geçirmemiştir. 19. yüzyılda Osmanlı Devleti askeri ve siyasi alanda önemli problemlerle karşı karşıya kalmıştır. İngilizlerle imzalanan Balta Limanı Ticaret Antlaşmasıyla ticari ve ekonomik alanda yaşanan sıkıntılara ek olarak uzun süre devleti meşgul eden Yunan ihtilalinin bastırılmasının ardından Mısır valisi Kavalalı Mehmed Ali Paşa’nın isyanı devlette çözümler meydana gelmiştir (Akşin, 2017:28). Bunu engellemek ve batılı devletlerin baskılarını azaltmak için II. Mahmut ölmesiyle tahta geçen Abdülmecit Tanzimat Fermanı’nı ilan etmiştir (Velvet, 1999: 166-169).

Fermanda günümüzde kabul edilen birçok hukuki düzenlemeye yer verilmiştir. Osmanlı Devleti’nin tüm halklarına eşit haklar tanınması, ırz, namus, can ve mal güvenliği sağlanması, vergi, askerlik ve yargı (kanunsuz suç ve ceza olmaz, yargılamasız kimseye ceza verilemez) alanlarında yeniden düzenlemeler yapılması öngörülmüştür (Onar, 1966: 149).

Fermanda vergi sistemiyle ilgili de önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Son dönemlerde Osmanlı Devleti'nin içinde bulunduğu savaş hali, devlet hazinesine büyük zarar vermiştir. Bunun yanı sıra ekonominin toprağa dayalı olması nedeniyle tarım yapısının bozulmasının olumsuz etkileri ile ağır ve adaletsiz vergi uygulamaları, vergiyi devlet için önemli bir noktaya taşımıştır. Bu gelişmeler fermanda da yer bulmuştur. Fermanda iltizam sisteminin sakıncalarından bahsedilerek, kaldırılması gerekliliği ifade edilmiştir (Abadan, 1959: 2). İltizam sistemiyle birlikte mali ve siyasi alanda kararların belirli bir kesimin eline bırakılmasının vereceği zarara dikkat çekilmiştir.<sup>14</sup> İltizam usulünün kaldırılmasıyla vergilerin artık merkeze bağlı olan muhassıl adı verilen vergi memurları tarafından toplandığı bir sistem tasarlanmıştır (Barkan, 1980: 317; İnalçık, 1993: 351). Bu düzenleme üzerine 1840 yılında iltizam sistemi kaldırılmıştır. Ancak yerel güç direnişi ve muhassılların da olumsuz davranışlarıyla daha sonraki dönemlerde iltizam sistemine dönüş yaşanmıştır (Şener, 1990: 43).

Tanzimat Fermanı'yla vergilendirme alanında yapılan bir diğer önemli düzenleme, "ödeme gücü" ilkesine yer verilmesidir (Küsmenoğlu, 2010: 28). Bu ilke kabul edilerek halk üzerindeki vergi yükü azaltılmak istenmiştir. Harcama yönünden de devletin gereğinden fazla harcamalarının önünün kesilmesinin önemi vurgulanmıştır<sup>15</sup> (Rasim, 1989: 202). Fermanda yapılan düzenlemelerin hiçbir tebaa ayrımı olmaksızın tüm halk için geçerli olduğu da ifade edilmiştir<sup>16</sup>. Kanun önünde din, dil ve ırk ayrımı yapılmaksızın tüm tebaanın eşit konumda olacağı belirtilmiştir (Tanör, 2001: 72). Ancak ferman eşitlik düzenlemelerine uygun olarak vakıflar ve haslarda bulunan halka tanınan vergi muafiyetini kaldırması ve ödeme gücüne göre vergilendirme esasına geçilmesi uygulamalarına rağmen, resmi kayıtlarda daha önce tayin edilmiş köylerin hasılatını toplayan şeyh ve vakıf

<sup>14</sup> "...hiçbir vakitte faydalı bir neticesi görülmeyen iltizam usulünün şu an cari olması memleketin siyasi ve mali meselelerini bir kişinin yedi ihtiyarına belki de pençeicebrü kahrına teslim etmek manasına gelmektedir. Şayet bu kişi de iyi bir insan değilse hemen kendi çıkarına bakıp tüm hareket ve tavırları zulümden ibaret olabileceğinden dolayı bundan böyle herkesin mülk ve kudretiyle uyumlu bir vergi belirlenebilmesi ve diğer taraftan devletin deniz ve karadaki askerlerinin masrafları ve diğer devlet masrafları kanunların gerektirdiği şekilde belirlenip sınır konulduktan sonra vergilerin icra olunması..." (Kili ve Gözübüyük: 1985: 12)

<sup>15</sup> "Devleti aliyemizin... mesarifisikavanin-i icabiye ile tahdit ve tebyin olunup ana göre icra olunması lazimedendir" (Kili ve Gözübüyük: 1985: 12)

<sup>16</sup> "Teb'a-ı Saltanat-ı Seniyeimizden olan ehl-i İslâm ve mileli saire bu müsaadat-ı şahanemize bilâistisna mazhar olmak üzere can ve ırz ve namus ve mal maddelerinden hükm-i şer'i iktizasınca kâffe-i memalik-i mahrusamız ahalisine taraf-ı şahanemizden emniyet-i kamileverilmiş"ti (Kili ve Gözübüyük: 1985: 13).

yöneticilerinin bu işi devam ettirmesi emredildiği görülmüştür<sup>17</sup> (Barkan, 1980: 318-319). Bu durum eşitlik ilkesinin gerçek anlamda sisteme yerleşmediğini göstermektedir.

Fermanla yapılan vergi düzenlemeleri Kıray'a göre merkezi hükümetin güçlendirmesine yönelik değişikliklerdir. Tanzimat fermanıyla kentli nüfusa vergi yükü kaydırılmak istenmiştir. Buna ek olarak Osmanlı Devleti'nde vakıf ve özel mülklerin sahip olduğu muafiyetler kaldırılmak istenmiştir (Kıray, 2015: 77-79).

Fermanda vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla ilgili olarak kanunların hazırlanmasıyla ilgili düzenlemeler de yer almıştır. Bu kapsamda kanunların önce Meclis-i Ahkam-ı Adliye'de görüşüleceği ve hazırlanacağı düzenlenmiştir. Hazırlanan kanunlar padişah onayına tabidir. Meclisin üye sayısını arttırılmış ve toplantı için belirlenen günlerde toplanarak meclis üyelerinin fikirlerini hür şekilde konuşabilecekleri hür bir ortamın yaratılması istenmiştir (Gözler, 2000: 15).

Bu düzenlemeyle meclis, yasama yetkisinin kullanılmasına dahil edilmekle birlikte yetkinin tamamen meclise ait değildir. Son karar merciinin yine padişahın olması yetkinin hala padişahta olduğunu göstermektedir. Ancak Sened-i İttifak'ta olduğu gibi yetkinin kullanılmasında meclis de görev almıştır (Gözler, 2000: 16). Kanunların hazırlanma aşamasına meclisin ve üyelerinin fikirlerinin dahil edilmesi demokrasi adına olumlu düzenlemelerdir.

Meclis tarafından hazırlanan kanunlar devletin her kesimini bağlayıcı niteliğe sahiptir. Padişah da kanunlara bağlı kalacağına dair yemin ederek bu güvence altına almaktadır<sup>18</sup> (Gözler, 2000: 19). Yemin uygulamasıyla iktidar kendisini kendi iradesiyle sınırlandırmıştır. Bu uygulamayı günümüzde büyük öneme sahip olan “kanunun üstünlüğü” ilkesinin benimsenmiş olduğu şeklinde açıklamak mümkündür.

Tanzimat Fermanı'nda yapılan düzenlemelerde, temel amaç kanuni idarenin kurulması olarak ifade edilmektedir. Buna ulaşmak için yasa kavramı ön plana çıkartılmıştır. Devlette

<sup>17</sup>Barkan'ın belirttiği resmi kayıta “... eski padişahlar tarafından tahsis ve tayin edilmiş olan köyler hasulatının şeyhler ve zaviyedar ve mütevelliler tarafından alınmakta devam edilmesi bu zatlara tazimen ve onların “ruhani seniyelerinden istimdat” ile hayırlı dualarını celbetmek için münasip görülmüş...” hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeyle vakıflara ve din adamlarına tanınan ayrıcalık devam ettirilmektedir (Barkan, 1940: 318-319).

<sup>18</sup>“Canibi hümayunumuzdan hilafına hareket vuku bulmayacağına ahdü misak olunup Hırka-i şerife odasında cem-i ulema ve vükelâ hazır oldukları halde kasemi billah dahi olunarak...” (Gözler, 2000: 19).

var olan örfi hukuk yerine yazılı hukuk kuralları ve hukuk sistemi getirmek amacıyla düzenlemeler yapılmıştır (Kuran, 2004: 37; Akıllıoğlu, 2006). Bu düzenlemeler özü itibariyle şer’i hukukla uyum içerisinde olan düzenlemelerdir.

Literatürde bu belgenin anayasal niteliği ile ilgili belirsizlik vardır. Batılı devletlerin yazarları bu belgenin anayasa niteliğinde olduğunu iddia etmektedir (Karal, 1964: 599-600). Tökin’de bu yönde Tanzimat’ı değerlendirmektedir (Tökin, 1965: 5). Ancak bunun aksini kabul eden çalışmalarda mevcuttur. Kapani tek taraflı üstün bir irade tarafından yapılan bu belgenin anayasa olarak kabul edilmesini uygun bulmamaktadır (Kapani, 1996: 97). Gözler ise bu fikre karşı çıkarak tek taraflı irade ile kanun veya anayasa yapılmasında bir sakınca görmemektedir. Gözler fermanın anayasa olup olmasını başka kriterlere göre değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Maddi ve şekli olarak iki ayrı anayasa tanımı mevcuttur. Gözler, maddi anayasa tanımına<sup>19</sup> göre Tanzimat Fermanının anayasa olarak tanımlanabileceğini ancak şekli anayasa<sup>20</sup> tanımına göre baktığımızda fermanın anayasa olarak kabul edilmesine imkan olmadığını ifade etmiştir (Gözler, 2000: 18). Yine Berkes’te bu belgenin anayasa olarak kabul edilmesinin yanlış olacağını vurgulamıştır (Berkes, 1975: 192). Bu belgeyi anayasadan ziyade anayasal düzene ulaşmada önemli bir adım olarak görmek daha doğrudur.

Ferman içerik olarak bir başka anayasal belge olan Sened-i İttifak’a benzemekle birlikte her iki belge arasında önemli bir fark söz konusudur. Sened-i İttifak’ta, ayanlar merkezi iktidar üzerinde bir güç haline gelmek istemişlerdir. Tanzimat Fermanı’nda ise aksine merkezi idarenin mutlak ağırlığının korunma çabası gözlemlenmiştir (İnalçık, 1962: 603). Vergilendirme alanında “vergilemede adalet” ve “vergilemede eşitlik” ilkelerine yer vererek modern vergi anlayışıyla uyumlu düzenlemelere başvurmuştur. Devlet giderleri konusunda da kanunda belirlenmemiş harcamaların yapılamayacağı vurgulanmıştır. Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında belirtilen ilkelerle sınırlandırma yapılmıştır.

---

<sup>19</sup>*Maddî anlamda anayasa*, devlet organlarının kuruluşunu, işleyişini ve bireylerin devlet karşısında sahip olduğu temel hak ve özgürlükleri belirleyen, yazılı veya teamüli, kuralların bütünüdür (Gözler, 2000: 57)

<sup>20</sup>*Şekli anlamda anayasa* ise, normlar hiyerarşisinde en üst sırayı işgal eden ve kanunlardan farklı ve daha üstün bir usülle konulan ve değiştirilebilen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanmaktadır (İbid)

### 3.5.3.2. Islahat Fermanı

Tanzimat döneminde yaşanan bir diğer gelişme Islahat Fermanı'nın ilanıdır. Bu ferman bir nevi Tanzimat Fermanı'nın devamı olarak nitelendirilmektedir. Tanzimat Fermanı'ndaki hükümlere bu fermanla da aynen yer verilmiştir. Buna ek olarak Islahat Fermanı'nda gayrimüslimlerin hukuki statüleri ve eşitlikleri konusu üzerine vurgu yapılmıştır.

Islahat Fermanı'nda vergilendirmeye ilgili hükümler de yer almaktadır. Vergilendirmede devletin eşitlik ve adalet ilkelerini göz önünde tutarak tahsilat yapacağı hükmü düzenlenmiştir. Bu madde vergi sisteminde gayrimüslimlere farklı vergi kuralları uygulanmasına son vermesi açısından önemli bir yeniliktir. Fermanla birlikte hukuki sahada dini farklılıklar göz önünde bulundurulmaması öngörülmüştür (Tanör, 2001: 56).

Bunu sağlamak üzere Islahat Fermanı ile şer'i bir vergi olan cizye kaldırılmıştır. Batılı devletlerin eşitlik vurgusu üzerine kaldırılan cizye devletin şer'i hukukun dokunulmaz sahasına yönelik bir müdahalesi olması bakımından önemlidir. Ancak sonrasında askerlik yapmak istemeyen gayrimüslimlere bir ödeme karşılığında bu hak verilmiştir (Lewis, 1996: 115-116). Bu düzenlemeyle cizye şekil olarak kaldırılmış olmakla beraber bedelli askerlik yöntemiyle uygulama yine aynı kalmıştır (Ortaylı, 1979: 278). Verginin şer'i niteliği ortadan kaldırılmış ama kaldırılma amacı olan eşitlik ilkesi anlamını yitirmiştir.

Fermanla, Tanzimat Fermanı'nda olduğu gibi iltizama yer verilerek, iltizam sisteminin kademeli olarak kaldırılacağı belirtilmiştir. Bu süreçte iltizam sistemindeki açık arttırmaların açık bir şekilde yapılması kuralı getirilip, meclis üyeleri ve memurların bu ihalelere girmesi yasaklanmıştır (Karal, 1988: 4).

Vergilendirme ile ilgili bir diğer düzenleme nisbi vergi uygulamasıdır. Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde vergi sisteminde önemli yer tutan örfi vergiler kaldırılarak "Ancemaatin Vergisi" adıyla tek bir vergi toplanmasına karar verilmiştir (Şener, 1990: 89). Bu vergi düzenlemesiyle örfi vergilerin yerini ödeme gücü dikkate alınarak belirlenen vergilerin alması amaçlanmıştır. Gelir ve servet unsurları birlikte değerlendirilerek adalete uygun bir nitelik kazandırılmıştır (Özyüksel 1985: 54). Ancemaatin vergileme yirmi yıl uygulandıktan sonra mükellefiyet konusunda haksızlık yapıldığı yönündeki şikayetlerin artması nedeniyle tekrar düzenlenmiştir.

Osmanlı Devleti'nin içinde bulunduğu zor durumdan kurtulabilmek ve maruz kaldıkları dış baskıları azaltmak amacıyla hazırladığı Islahat Fermanı ile gayrimüslim halka birçok hak tanınmıştır. Ancak bu haklar uygulamada yer bulmamıştır. Bu durum dış devletler tarafından da eleştirilmiştir (Tanör, 1998: 97). Tanzimat ve Islahat fermanlarının ilan edilmesinde batılı devletlerin baskısı önemli bir unsurdur. Ancak bu düzenlemelerde temelde İslam hukukuna ters düzenlemeler yapılmamasına özen gösterilmiştir (Okumuş, 1999: 370). Düzenlemelerde şer'i esaslara uymak istense de cizye vergisinin kaldırılması ile şer'i hukuk çiğnenmiştir.

### 3.5.3.3. Adalet Fermanı

Tanzimat döneminin bir diğer önemli düzenlemesi Adalet Fermanı'dır. 1875 yılında çıkartılan Adalet Fermanı mali konular üzerine yoğunlaşmıştır. Vergilendirme konusunda önceki fermanlarda düzenlenen maddeler tekrar edilmiştir. Vergi ıslahı ve vergi yükünde adalet sağlanması, vergi toplama yöntemlerinde düzenleme yapılması ve vergilerin halkı rahatsız etmeyecek düzeyde planlanması fermanında değinilen konulardır (Küsmenoğlu, 2010: 5). Bu fermanla “*Vatandaşımızın hukukunun temininde aslolan icranın yargıya karışmaması ve yasa hükümlerinin kötüye kullanılmadan uygulanmasıdır*” ve “*Mükelleflerden alınan vergiler varlıkları ölçüsünde hak ve adalete uygun olacaktır. Şayet vergiler devlet gelirlerini karşılayamayacak durumda ise, memleketin imar ve kalkınmasına yarayacak imkanların teminine yarayacak tedbirlerle gelir kaynaklarının çoğaltılması çareleri araştırılacaktır*” hükümleriyle vergiye yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Gürsoy, 1983: 162; Bingöl, 1993: 50). Yapılan düzenlemelerle vergilendirme ilkeleri belgelere yansıtılarak resmileştirilmiştir.

### 3.5.4. Tanzimat Döneminde Vergilendirme ile İlgili Düzenlemelerin Tahlili

Tanzimat döneminin politik açıdan birçok sonucu vardır. Merkeziyetçi devlet anlayışını canlandırılan Tanzimat döneminde toplumsal yapı ve siyasi elitler arasındaki ikilik daha da belirginleşmiştir. Bu durum kurumsal yapıya da yansıtılmış geleneksel yapıların yanı sıra batılı kurumlar oluşturulmuştur (Karpat, 2002: 78). Merkezileşme politikalarıyla da bürokratik elitler “kameralizm” düşüncesiyle devlette bir memur zümresi haline gelmişlerdir. Bu düşünceyle güçlü bir orta sınıf yaratılmak istenmiştir. Yaratılan orta sınıf

ile sağlanacak gelir ile ordusu ve idari yapısıyla güçlü devlet ortaya çıkacağı hedeflenmiştir (Mardin, 1996: 127).

Osmanlı Devleti'nde yenileşme hareketleri batının düzenlemelerinin aktarılması olarak algılanmıştır. Ancak bu şekilde yapılan yenilikler altyapısı oluşturulmadığından bazı problemleri de beraberinde getirmiştir. Bunun yanında hiçbir yenileşme hareketinin halk tabanlı gerçekleşmemesi bu yeniliklerin sahiplenilmemesi sorununu da beraberinde getirmiştir. Bu nedenle de yapılan yeniliklere aykırı düzenlemeler halk tepkisiyle karşılaşmamıştır.

Tanzimat döneminde vergilendirme yetkisiyle ilgili düzenlemelerde sınırlandırmalar gerçek bir niteliğe kavuşmamıştır. Zaten Sened-i İttifak dışındaki diğer belgeler ferman olarak oluşturulmuştur. Yani bunlar padişahın tek taraflı irade beyanıdır. Padişah kendi beyanıyla yetkilerinin bir kısmından vazgeçtiğini ilan etmiştir. Ancak sistemde bunu denetleyecek mekanizmalar öngörülmediği için bağlayıcılık problemi oluşmuştur. Bu dönemde parlamento var olmakta birlikte halk tarafından seçilen bir meclis değildir.

Yenileşme sürecinde ilk olarak Sened-i İttifak ile padişahın vergilendirme gücünü sınırlandırmak istenmiştir. Ancak bu sınırlandırma bir sınıfın lehine olarak gerçekleştirilmiştir. Bu gelişme demokratikleşmeye hizmet etmemiş sadece merkezi devletin gücünün zayıflatılmasına hizmet etmiştir. Daha sonra ilan edilen Tanzimat Fermanı'nda da vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik düzenlemeler yer almıştır. Padişah, üyelerini kendi atayıp azledeceği Meclis-i Ahkam-ı Adliye'yi kurmuştur. Meclis oluşumu açısından zaten anti demokratik özelliğe sahiptir. Ancak tamamen olumsuz olarak gelişmeleri açıklamamak gerekir. Meclisin varlığı tek kişinin iradesine dayalı yönetimden meclis ve kurallara yönetilen bir düzene geçiş aşaması olarak nitelendirmek mümkündür. Bu düzenlemeler taşrada da yerel meclis oluşumun kapısını açmıştır (Okandan, 1976: 115- 116).

Son olarak Islahat (1856) ve Adalet (1875) Fermanları da yenilikleri batılı devletlerin baskılarını azaltmak amacıyla yapılan düzenlemelerdir. Bu nedenle de ilk fırsatta da delinmişlerdir (Çağan, 1982: 132). Vergilendirme alanında dönemin en önemli gelişmelerinden biri cizyenin kaldırılmasıdır. Islahat fermanıyla kaldırılan bu verginin kaldırılması, şer'i hukuk hakimiyetinde olan Osmanlı Devleti'nde şer'i nitelikli bir vergiyi

kaldırması nedeniyle önemli bir gelişmedir. Bildiğimiz gibi şer'i hükümlere dayanan vergiler kaldırılamaz, değiştirilmez olarak kabul edilmektedir. Cizye ile bu hüküm ilk kez delinmiştir (Şener, 1990: 78).

Tanzimat döneminde vergi sistemi üzerine yapılan düzenlemeler talimatname, nizamname gibi birçok farklı isimdeki belgelerle yapılmıştır. Ancak bu düzenlemeler resmi gazetede yayınlanmadığı için tüm ülke genelinde uygulanması pek mümkün olmamıştır (Kaynar, 1985: 181- 182). Yine bu düzenlemeler sonucunda kaldırılan vergiler bazı bölgelerde yürürlükte olmaya devam etmiştir. Tüm düzenlemelere rağmen sistemin tam olarak oturduğunu söylemek güçtür.

### **3.5.5. II. Abdulhamid Dönemi**

Tanzimat Dönemi'nde gerçekleştirilen düzenlemeler devlette yaşanan problemleri çözmekte yetersiz kalmıştır. Ülke içerisinde Panslavizm düşüncesi, Balkanlarda özgürlük mücadelelerini başlatmıştır. Bunun yanı sıra devlet önemli mali problemlerle uğraşmıştır. 1875<sup>21</sup> yılında moratoryum ilan edilerek borçların ödenemeyeceği yabancı ülkelere bildirilmiştir. Böyle bir ortamda halk ve yönetim içerisinde meşrutiyet taraftarı sesler artmıştır. Bu şartlar altında 1876 yılında Mithat Paşa'nın bu hedeflere ulaşmak adına desteklediği II. Abdulhamid tahta getirilmiştir. Bunu hemen takip eden süreçte ilk Osmanlı Anayasası olan Kanun-i Esasi ilan edilmiştir.

#### **3.5.5.1. I. Meşrutiyet ve Kanun-u Esasi**

Tanzimat ve Islahat fermanları tarihsel birikim sonucunda ortaya çıkan belgelerdir. Kanun-i Esasi de Tanzimat dönemi sonrasında ortaya çıkan gelişmeler ışığında hazırlanmıştır. Kanun-i Esasi'ye giden süreçte batılı devletlerin ıslahat taleplerinin etkisi yadsınamaz. Batılı devletler Tanzimat döneminde yapılan düzenlemeler yetersiz olduğu gerekçesiyle yeni düzenlemeler talep etmiştir. Bu süreçte batılı devletler ve Rusya İstanbul'da yapacakları bir konferans hazırlığı içerisindeydi. Rusya'nın Hristiyan tebaa üzerinde yürüttüğü politika Osmanlı için tehlikeli bir boyuta ulaşmıştır. Yeni bir anayasa, batılı devletleri kendi yanına çekmek için bir araç olarak düşünülmüştür.

---

<sup>21</sup>Muharrem kanunnamesi ile moratoryum ilan edilmiştir.



Bu dönemde düşünsel anlamda da batılı ve liberal anlayışı savunan görüşler ortaya çıkmıştır. Şinasi ve Namık Kemal gibi düşünürlerden oluşan Genç Osmanlılar hedeflenen sonuçlara dine ve vatana bağlılıkla ulaşılacağını iddia etmektedir. Bu düşünürler yöneticilerin keyfi düzenlemeleri ve uygulamalarının önüne geçilmesi gerektiğini sıklıkla vurgulamışlardır. Bunun yolu olarak da anayasal bir sistemin var olması gerektiğini ifade etmişlerdir (Karal, 1988: 148).

Avrupa'ya daha önceki dönemde söz verilen yasal düzenlemelerin gerçekleşmesi halinde müdahaleden kurtulacağı öngörülerek Osmanlı devleti yeni anayasa çalışmalarına başlamıştır. Mithat Paşa başkanlığındaki ekip İstanbul Konferansının olduğu 23 Aralık 1876 tarihinde Osmanlı Devletinin anayasası olan Kanun-i Esasi'yi ilan etmiştir (Karal, 1988: 148).

1830 yılı Belçika, Polonya ve Prusya Anayasaları referans alınarak hazırlanan Kanun-i Esasi 12 kısım ve 119 maddeden oluşmaktadır (Atar, 2000:23). Kanun-i esasi “hukuk devleti” anlayışına geçişte önemli bir adım olarak görülmektedir. Hukuk devleti ilkesinin bir unsuru olan parlamentoya bu anayasada yer verilmiştir. Parlamenter sistemi kurmakla beraber, Kanun-i Esasi’de padişahın birçok yetkisini devam ettiren düzenlemeler mevcuttur (Sayar, 1975: 253). Kuvvetler ayrılığı prensibine göre yürütme organı padişah ve ona yardımcı olarak günümüz bakanlar kurulu işlevini gören Heyet-i Vükela’dır. Yasama faaliyeti parlamentonun faaliyet alanına girmektedir. Ancak bu konuda padişaha da birçok yetki tanınmıştır. Bu düzenlemelere baktığımız zaman ilk bakışta “kuvvetler ayrılığı” ilkesinin var olduğu sonucuna varılmaktadır. Ancak padişaha verilen önemli yetkiler bu ilkenin uygulanmasını mümkün kılmamaktadır. Hukuk devletinin bir diğer önemli ilkesi olan “kanunilik ilkesi” de bu anayasada yerini almıştır. Anayasanın 10. maddesinde hiç kimsenin kanunda yer almayan bir nedenden dolayı suçlanamayacağı ifadesi bu ilkenin dayanağını oluşturmaktadır (Gözübüyük, 1999: 112-116).

Kanun-i Esasi vergilendirme yetkisiyle ilgili de önemli düzenlemelere yer vermiştir. Anılan kanunun ikinci kısmında yer alan 20., 25. ve 96. maddeleri vergilendirme ile ilgili düzenlemeler ihtiva etmektedir. 20. Madde<sup>22</sup> günümüz önemli vergilendirme ilkelerini

<sup>22</sup> Kanun-i Esasi'nin “Tebaa-i Devlet-i Osmaniye'nin Hukuk-ı Umumiyesi” bölümün 20. maddesi “*Tekalifi mukarrere nizamatımahsusasına tevfikan kaffeı tebaa beyninde her kesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur. Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır.*” düzenlemesini içermektedir. (www.anayasa.gov.tr)

barındırmaktadır. İlgili maddede yer alan “herkesin kudreti nisbetince” vergilendirmede ödeme gücünün de dikkate alınacağı göstermektedir. Yine bu maddede yer alan herkes ve tüm yurttaşlar kavramlarıyla da “genellik” ilkesine yer verilmiştir (Kuzu, 1999: 260).

Vergilendirme ile ilgili bir diğer düzenleme olan 25. Maddede<sup>23</sup> “vergilemede kanunilik” ilkesini ifade etmektedir (Gözler, 2000). Bu maddede kanunda yer almadığı müddetçe vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin alınamayacağı ifade edilmiştir. Bu düzenleme hukuk devleti anlayışına yönelik olumlu bir adımdır. Son olarak vergilendirme ile ilgili 96. maddede yer alan düzenlemeye değinecek olursak “*Tekalifi devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihzal olunamaz*” hükmüyle daha önceki düzenlemedeki gibi kanuna dayanmayan vergi konulamayacağı ve tahsil edilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu düzenlemeyle kanunilik ilkesine tekrar vurgu yapılmıştır (Gözübüyük, 1999: 116; Kuzu, 1999: 261).

Vergilerin konulması, tarh ve tahsil edilebilmesinin ön şartı olarak yasal bir dayanağa sahip olması gerekliliği belirtilmiştir. Bu ilkenin yanı sıra eşitlik, ödeme gücü gibi günümüz vergi sistemlerinin olmazsa olmaz koşullarına da yer verilmiştir. Kanun-i esasi’de eşitlik ilkesini vurgulayan bir başka düzenleme de muafiyetler ve istisnalar konusunda yer almaktadır. Bu anayasada daha önce İstanbul’a tanınan vergi imtiyazlar kaldırılmıştır. Dolaysız vergileri kapsayan bu uygulamanın kaldırılması eşitlik ilkesi yönünden önemli bir gelişmedir.

Vergilendirme yetkisini kavrayabilmek için bu yetkiyi kullanan organları da incelemek gerekmektedir. 1876 Anayasası’na göre vergilerin ancak kanunla konulacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle kanun koyucuyu ve kanun yapma sürecine değinmek yetkinin uygulamada nasıl kullanıldığı hakkında bizi bilgilendirmektedir. Kanun-i Esasiye göre yasama organı Meclis-i Umumi olarak düzenlenmiştir. Bu meclis ikili bir yapıdan oluşmaktadır. İlk kanadı üyelerinin doğrudan padişah tarafından atandığı (md.60) Heyet-i Ayan’dır. Diğer kanadı ise üyelerinin Osmanlı erkek tebaası tarafından seçildiği Heyet-i Mebusan’dır. Bu açıdan yasama organı atanmış ve seçilmişlerden oluşmaktadır. Burada atanan üyelerin temsili demokrasi anlayışına ters olması eleştirilmektedir. Ancak bu

---

<sup>23</sup> Kanun-i Esasi’nin “Tebaa-i Devlet-i Osmaniye’nin Hukuk-ı Umumiyesi” bölümü 25. maddesinde “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz hükmünden de açıkça anlaşılmalıdır ki; vergiler ancak kanuni bir düzenleme varsa alınabilir, kanuna dayanmadıkça vergi ve diğer mali yükümlülükler konulamaz.*” hükmü yer almaktadır ([www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr).)

üyelerin toplam meclis üyelerinin 1/3'ünden fazla olmaması, kanunla belirlenmesi (md.60), bu durumun yaratacağı sakıncaları bir nevi ortadan kaldırmaktadır. Bu açıdan meclis çoğunlukla seçilmiş üyelerden oluşmaktadır (Gözler, 2000: 27-30).

Ancak iki meclisli yapıda Meclis-i Ayan'a verilen denetleme yetkisi de seçilmiş meclisin kanun yapma alanını daraltmaktadır. Heyet-i Ayan'a, Heyet-i Mebusan'da görüşülüp kabul edilen kanun tasarılarını din, hürriyet ve padişah haklarına uygunluk gibi açılardan inceleyip reddetme veya kendi düşünceleriyle düzenlenmek üzere geri gönderme yetkisi verilmiştir. Bu düzenleme ömür boyu süreyle padişah tarafından atanan meclisin seçilmiş meclise göre üstün bir konuma yerleştirildiğini göstermiştir. Sayısal olarak azınlık kalmalarına rağmen verilen yetkilerle bu telafi edilmiştir (Tekin ve Çiftçi, 2007: 31).

Meclisin oluşumu kadar kanun yapma sürecinde vergilendirme yetkisinin nasıl kullanıldığını bize açıklamaktadır. Kanun-i Esasi'ye göre kanun teklifi her iki meclisin yanı sıra bugünkü bakanlar kurulu olan Heyet-i Vükelaya tarafından verilmektedir. Ancak kanun teklif için padişah izni gereklidir. Teklif padişah izin verdiği takdirde Şura-ı Devlete göndermekte, bu divanda kanun tasarısı haline getirerek meclise sunmaktadır. Bir kanun tasarısının kabul edilebilmesi için her iki meclis tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Her iki meclis kabul ettiği takdirde yine padişaha gönderilerek onay alınmaktadır. Bu onay sonrasında kanun yürürlüğe girmektedir. Padişahın veto yetkisi vardır ve yetki mutlak vetodur. Bu durumda yasama organı meclis olarak düzenlenmiş olmakla birlikte padişahın yasama faaliyetlerinde çok geniş yetkileri vardır. Hatta son karar veren mercii olması onu asıl yetkili konuma yerleştirmektedir. Vergilendirme yetkisi yönünden anayasa ile vergi hakkı kısmen meclislere tanınmıştır. Ancak yetkinin kullanılmasında meclisin rolü olsa da, asıl yetki padişahıdır (Sayar, 1956: 51). Anayasadaki kanunilik vurgusuna rağmen, uygulamada bağlayıcı hükümlere yer verilmemiş olmasından ötürü uygulanmamıştır. Vergilendirme yetkisi de modern devlet düşüncesine uygun olarak yasama organına verilmiştir. Ancak bu düzenlemeler geleneksel uygulamanın son bulmasına yetmemiştir.

1876 yılında hazırlanan bu anayasa gerçek anlamda uygulamaya geçememiştir. İlk olarak kanunda atıfta bulunulan seçim kanunu hazırlanmamıştır. Seçim kanunu yerine anayasanın ilanından iki ay önce yapılan geçici düzenleme<sup>24</sup> ile ilk seçimler yapılmıştır. Bu

<sup>24</sup> 28 Ekim 1876 tarihli "Meclis Azasının Suret-i İntihab ve Tayinine Dair Talimat-ı Muvakkade"

düzenleme Kanun-i Esasi'den önce tarihli olması nedeniyle kanunla çelişen ifadeler bulunmaktadır (Tekin ve Çiftçi, 2007: 35). Bu meclis 1878 yılında padişah tarafından feshedilmesine kadar görevini sürdürmüştür. Bu tarihte II. Abdulhamid meclisi feshetmiş ve I.Meşrutiyet son bulmuştur. Fesihten sonra zaten pratikte padişah iradesine bağlı olarak toplanan vergiler ve vergilendirme yetkisi padişahın eline geçmiştir (Şahin, 2013: 862). Bu kısa süre zarfında Emlak ve Temettü Vergisi Kanunları ve Muvazene-i Maliye Kanunu çıkartılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 48).

### **3.5.5.2. 1878-1908 Yılları Arasında Yaşanan Gelişmeler**

Kırım savaşı ile ilk defa dış borçlanmaya başvuran Osmanlı, sonraki süreçte sürekli bu problemlerle savaşmak zorunda kalmıştır. Borçlanma şartları ağırlaştıkça borç sarmalı büyümüştür. 1873 yılında yaşanan ekonomik problemler Osmanlı Devleti'nin borçlanma kanallarını kapatırken, tarım ürünleri de değer kaybetmeye başlamıştır. Bu süreç vergi gelirlerinin de azalmasına neden olmuştur (Küsmenoğlu, 2010: 48).

Devlet ekonomik gelişmelerin yanı sıra askeri ve politik alanda da zor günler geçirmiştir. Rusya'nın Osmanlı Devleti'nde Panslavizm politikalarını desteklemesi sonucunda Balkan topraklarında başlayan huzursuzluk diğer Avrupa devletlerinin de konuya dahil olmasıyla İstanbul Konferansına konu olmuştur. Osmanlı Devleti bu konferansta Avrupa devletlerinin istediği anayasal düzenlemeleri yaparak olası kötü sonuçları hafifletmek istemiştir. Konferans sonucunda Osmanlı ve Rusların uzlaşamaması "93 Harbi" olarak adlandırılan Osmanlı-Rus Savaşı'na ülkeyi yaklaştırmıştır. Ruslara karşı galibiyet alınamayacağını anlayan II. Abdulhamid barış müzakerelerine başlamıştır. Savaş 31 Ocak 1878'de imzalanan Edirne Mütarekesi son bulmuş ve sonrasında Ayastefanos Antlaşması imzalanmıştır (Oran, 2002:126).

Ancak bu antlaşmanın yürürlüğe girmesi II. Abdulhamid tarafından engellemiştir. Bu konuda Rusya'nın daha fazla güçlenmesini tehdit olarak gören İngiltere'nin etkisi büyüktür. Avrupa Devletleri Rus gücünü kontrol altına almak için Berlin'de bir kongre düzenlemişlerdir. Rus hükümeti, 1878 yazında Berlin'de yapılan antlaşmayı imzalamak zorunda kalmıştır. Bu antlaşma Osmanlıda büyük toprak kayıplarına neden olmuştur. Bu süreçte ağır eleştirilerin odağı olan Meclis-i Mebusan'ı kapatan II. Abdulhamid, Kanun-i Esasi'yi de yürürlükten kaldırmıştır (Killi ve Gözübüyük: 1985: 72-73).

Bu dönem mali anlamda da Osmanlı Devleti'nin çöküşünü hazırlamıştır. Savaş süresince alınan borçlar ödenemez duruma gelmiştir. Berlin Antlaşması'nın 8 no'lu protokolünde dış borçların geri ödenmesinin garantilenmesi kapsamında mali kaynaklar aranması ve tahsis edilmesi gerektiğine dair bir ifadeye yer verilmiştir. Bu güvenceye de dayanarak borç krizi sonucunda 1879 yılında Galata bankerleri denilen sermaye kesimiyle “Rusum-u Sitte” anlaşmasını imzalamıştır. Yapılan anlaşma ile altı verginin gelirin tahsili bankerlerin eline geçmiştir (Çağan, 1982: 42-43). Bu altı gelir kalemi tütün tekeli, damga resmi, alkollü içkilerden alınan resim, balık avı resmi, tuz tekeli ve dört ilin<sup>25</sup> ipek aşarı olarak belirlenmiştir. Bu gelir kaynaklarından alınan dört dolaylı vergi gelirin her yıl 1.100.000 lirası borçların tahsiline ayrılmıştır (Blaisdell, 1979: 85).

Bu gelişmelere paralel olarak takip eden süreçte alacaklı devletle olan görüşmeler sonuçlanmıştır. 1881 yılında çıkartılan Muharrem Kararnamesiyle yabancı alacaklıların temsilcilerinden oluşan “Düyun-u Umumiye İdaresi” kurulmuştur (Gürsoy, 1982: 245). Bu kurul dış borçların tahsisi için alacaklı devlet temsilcilerinden oluşmuştur. Kurul, borçların tahsili için Osmanlı devletinin bazı gelirlerini idaresi altına almıştır. Bu gelir kaynakları üzerinde yapılacak düzenlemeler için bu idarenin onayı gerekmiştir (Parvus, 1977: 38).

Kararnameyle yapılan düzenlemeler Osmanlı'nın egemenlik yetkisine açıkça müdahale olarak görülmektedir. Devlete ait olan vergilendirme yetkisi, yabancı ülke üyelerinden oluşan bir kurulun onayına tabi kılınmıştır. Vergilendirme açısından idarenin yabancı devlet temsilcilerinden oluşan bir komisyona bırakılması yetkinin kullanılmasını kısıtlayan bir düzenlemedir. Bu durumun Osmanlı mali çöküntüsünde büyük etkisi vardır. Bu konuda aksi düşüncelere de rastlanmaktadır. Leroy- Beaulieu bu düzenlemenin Osmanlı devletinin egemenlik hakkını kullanarak yaptığı ikili anlaşma olduğunu, bu nedenle de ihlal olarak değerlendirilemeyeceğini belirtir (Gürsoy, 1982: 251).

Düyun-u Umumiye, vergilerin tahsili ile ilişkili denetim ve zor kullanma yetkisini de elde ettiği için bu gelişmeler vergilendirme yetkisinin Osmanlı Devleti'nden çıktığının göstergesidir (Hatipoğlu, 2005: 31). Böyle bir idare, devletin egemenlik hakkını ihlal eden bir uygulamadır. Bu idare memurlarını da kendi atamaktadır. Ancak Duyun-u Umumiye'ye atanan memurlar Osmanlı devlet memuru statüsündedir. Önemli rakamlara ulaşan bu memurlar zamanla devlete yük olmaya başlamıştır. Bu idare belli vergi

<sup>25</sup> Bu dört il İstanbul, Bursa, Samsun ve Edirne'dir

gelirlerini toplamak için kurulmuşken sanayi ve ticaret alanında da faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu durum Osmanlı Devleti'nin hakimiyetini zedelemektedir. Osmanlı Devleti'nin zaman içerisinde 1/3'e yakın geliri bu idarenin denetimine girmiştir (Giray, 2001: 171).

### 3.5.5.3. II. Meşrutiyet ve İttihat ve Terakki Dönemi

Kanun-i Esasi'nin kaldırılmasını takip eden süreçte II. Abdulhamid rejimine muhalefet hızla artmıştır. Buna duruma devlet içerisinde gelen tepkilerin yanı sıra dış devletler tarafından da tepkiler gelmiştir. Tepkiler birçok muhalif örgüt oluşumuna yol açmış ve devlet içerisinde tedirgin bir hava hakim olmuştur. Ülkede oluşan muhalif hareketler içerisinde en önemlisi “Osmanlı İttihat ve Terakki Cemiyeti” ya da diğer bir adıyla “Jön Türkler” dir. Bu cemiyetin felsefesi “Osmanlılık” düşüncesi üzerine kurulmuştur. Halk, yönetici ve asker tarafından da kendine büyük bir destek sağlayan bu cemiyet, arkasındaki destekten hareketle 1800'lü yılların sonlarında devrim denemesi yapmış ancak başarıyla sonuçlandıramamıştır.

1904 yılında halk hoşnutsuzluğunu dillendirir hale gelmiştir. Köylü, esnaf ve tüccar üzerindeki vergi yükü nedeniyle halk büyük bir darboğaz içine girmiştir. Buna ek olarak vergi toplamakla görevli olan mültezimlerin halktan daha fazla ödeme talep etmesi geçinmeyi neredeyse olanaksız hale getirmiştir. Ülkede belirli bölgelerde vergi toplanamaz hale gelmiştir.<sup>26</sup> Ödeme güçlüğü çeken halk borçlanma yoluna girmiş ancak borçlanma şartlarının ağırlığı nedeniyle durumları günden güne daha problemlerli bir hal almıştır. Halk artık sadece devlet ve mültezimler için üretim yapar hale gelmiştir. Üretim yapmanın kendileri için hiçbir getirisi kalmadığı için çareyi topraklarını terk etmekte bulmuştur. Bu durum üretimin daha da azalmasına neden olarak kısır döngü yaratmıştır. Üretim azaldıkça devlet için gelir azalmıştır. Ancak masrafların sürekli artması gelir artış ihtiyacını doğurmuş, buda yine halktan sağlanmıştır.

Yaşanan vergilendirme krizi 1906 yılında vergi isyanları olarak bilinen halk ayaklanmalarını doğurmuştur. Kastamonu'da belediye seçimleri sırasında başlayan bu isyan hükümetin yeni bir vergi düzenlemesi yaparak ek mali yükümlülükler getirmesiyle

---

<sup>26</sup> İzmir'de gelir vergisi olan temettü vergisi toplanamamıştır. Vergilerin askıya alınması talebi Bafra'dan Trablusgarb'a kadar her bölgede İstanbul'a talep edilmekteydi.

ülke geneline yayılmıştır. 1906 yılı belediye seçimlerine halkın vergilendirme üzerinde hiçbir etkisi olmaması nedeniyle seçimlere katılmak istememesi demokrasi ve özgürlük anlayışının oluşmasında önemli bir adımdır. Bu olayda yönetici sınıfın vergi ödememesine tepkilerde yüksek sesle dile getirilmiştir. Ayaklanmalar 10 gün sürmüş ve bu ayaklanmaya din farklılıklarına rağmen şehirdeki herkes katılmıştır. Halk baskıları sonuç vermiş ve vali görevinden azledilmiştir. (Aktan, 2002: 57-58). Hükümet bu gelişmeleri tehlikeli olarak nitelendirilmiştir. Diğer şehirlerde benzer isyanların çıkma ihtimaline karşı hükümet mutlakiyetçi rejimini arttırmıştır. Artan mutlakiyetçi rejim, Erzurum, Musul gibi diğer bölgelerde de bu yönde tepkiler oluşmasına neden olmuştur.

Ortaya çıkan ayaklanmaların altında yatan en büyük neden konulan şahsi verginin ağırlığı ve bu vergilerin eşitlik ve adalet ilkelerine uygun olarak toplanmamasıdır. Bu vergide mükellefler üç gruba ayrılarak ödenecek miktarlar bu gruplara göre belirlenmiştir. Ancak vergi yükü büyük oranda yoksul kesimin omuzlarında kalmıştır. Halk artık bu durumu kabullenemez hale gelmiştir. Kastamonu'da yaşanan süreç Erzurum'da da yaşanmıştır. Hükümet sert tedbirler alarak durumla mücadele etmeyi tercih etmiştir. Ancak bu isyanlara askeri kesimde sempatiyle yaklaşmıştır. Bu nedenle hükümet askeri kanattan da beklediği desteği sağlayamamıştır. Muhalefetin gücüyle vergiler geçici süre lav edilirken vali görevden alınmıştır (Gök, 2007: 157-158).

Yönetici kesim ülke genelinde yaşanan bu olayların arkasında tek bir gücün olduğu fikrini kabul etmektedir. İstanbul'a gönderilen telgraflarda bu dile getirilmiş ve İttihat ve Terakki Cemiyeti bu gelişmelerden sorumlu tutulmuştur. Hükümet ülke genelinde teftişlerle çözüm arayışında olmuş ancak tepkiler azalmasını sağlayamamıştır. 1906 yılı süresince ülkenin birçok bölgesinde halk ayaklanmaları alevlenmiştir (Akşin, 1970: 47).

İttihat ve Terakki Cemiyeti, padişah II. Abdulhamid'le düşünsel birçok anlamda farklı çizgilere sahip Jön Türkler önderliğinde kurulmuştur. Cemiyet gizli örgüt yapılanmasında muhalefetini sürdürmüştür. Osmanlıcılık fikrini benimsenmiş olsa da içinde İslamcılık ve Türkçülük akımlarını da barındıran düşünsele sahip olmuştur. Bu farklı düşüncelerle birlikte tüm üyeler Kanun-ı Esasi' nin tekrar yürürlüğe konulması, istibdadın son bulması ve adaletin tesis edilmesi konusunda hemfikir olmuşlardır.

İttihat ve Terakki, ülkenin son dönemde yaşadığı gelişmelerin devrim ve tekrar meşrutiyetin ilanı için gerekli şartları oluşturduğunu düşünmüştür. Dışarıda Osmanlı Devleti'nin toprak bütünlüğüne yönelik İngiltere ve Rusya'nın görüşmesi muhalif hareketi hızlandırmıştır. Resne'de<sup>27</sup> meydana gelen Niyazi Bey ayaklanması<sup>28</sup> bahane edilerek İttihat ve Terakki yönetime el koyarak meşrutiyeti ilan etmiştir. Devletin içinde bulunduğu bu durum nedeniyle II. Abdulhamid İttihat ve Terakki Cemiyetinin isteklerini kabul ederek 24 Temmuz 1908'de anayasayı tekrar yürürlüğe koyduğunu, meclisi toplantıya çağırdığını ve I. Meşrutiyet döneminde hazırlanan seçim kanununu yürürlüğe koyarak seçimlerin yapılması kararı aldığını açıklamıştır (Turfan, 2013: 171-175). Böylece II. Meşrutiyet dönemi başlamıştır. Yapılan seçimle Meclis-i Mebusan, İttihak ve Terakki mensuplarının ağırlıklı olduğu yapılanmayla tekrar görevinin başına geçmiştir. 1908 yılında tekrar göreve başlayan Meclis-i Umumi Osmanlı Devleti son bulana dek görevine devam etmiştir.

Bu gelişmelere rağmen ülkede huzursuzluk ve kargaşanın son bulduğunu söylemek pek mümkün değildir. İttihat ve Terakki Cemiyetine tepki olarak ülkede meşrutiyet karşıtı bir cephede oluşmaya başlamıştır. Yaşanan gerilim İttihat ve Terakki muhalifi gazeteci Hasan Fehmi Bey'in öldürülmesiyle artmıştır. Bu olay üzerine 13 Nisan 1909'da ayaklanma başlamıştır. Hareket ordusuyla bastırılan olaylarda Kanun-i Esasi devlet yönetiminde en büyük güç olduğu vurgulanmıştır. Bu yaşananlar sonucunda II. Abdulhamid'in padişahlığı lav edilerek yerine V. Mehmet getirilmiştir (Tanör, 2000: 187-189). 31 Mart Olayı olarak tarihte yerini alan bu olay yatıştırıldıktan sonra meclis tekrar toplanmıştır. Bu görüşmeler sonucunda Kanun-i Esasi'de bazı değişiklikler yapılmasının gerekli olduğu kararına varılmıştır.

### **3.5.6. İttihat ve Terakki Dönemi 1909 Anayasa Değişikliği ve Vergilendirme Anlayışı**

1908-1918 döneminde iktidarda büyük etkisi olan İttihat ve Terakki, I.Dünya Savaşı'na kadar olan süreçte ekonomide liberal politikalar izlemiştir. Cemiyetin 1908 kongresinde alınan kararlarda da bu politika kendini göstermiştir. Mülkiyet hakları ve özel sektörün teşvik edilmesi vurgulanmıştır. Bu kongrede mali alanda kararlar sınırlı düzeyde kalmıştır. Aşar ve ağnam vergilerinin oranlarının düşürülmesi ve aşar vergisinin arazi vergisine dönüştürülmesi yönünde sınırlı mali düzenlemelere yer verilmiştir (Şener, 1990: 210-211).

<sup>27</sup> Makedonya'nın güneybatısında yer alan bir kasaba

<sup>28</sup> Niyazi Bey, kolağası olduğu Resne'de, sultanın siyasi olarak yetersizliği ve siyasal değişim talebiyle ortaya çıkmış silahlı bir isyandır (Turfan, 2013: 172-173)



1909 yılında yaşanan problemlerin sonlandırılmasının ardından Kanun-i Esasi'de değişiklikler yapılmıştır. Önceki anayasal düzenlemeden farklı olarak 1909 değişiklikleri tek taraflı padişah iradesine bağlı bir düzenleme değil, iki taraflı bir düzenleme niteliğindedir. Yasama faaliyetinde düzenlemelerle meclisin ağırlığı olduğu ve padişahın yetkilerinin sınırlandırıldığı bir yapı oluşturulmak istenmiştir (Gözler, 2000: 97). Padişahın Bakanlar Kurulu'nun oluşumundaki etkisi azaltılmıştır. Padişah sadrazam ve şeyhülislamı atama yetkisini elinde bulundursa da, sadrazamın kurduğu hükümetin meclisten güvenoyu alması zorunluluğu nedeniyle pratikte padişahın tek başına karar aldığını söylemek güçleşmiştir (Soysal, 1997: 25).

Yapılan bir diğer önemli düzenleme bakanlar kurulunun artık meclis önünde sorumlu olmasıdır. Bakanlar Kurulu'nun konu görüşmesi için daha önceden padişah izni alma şartı kaldırılmıştır. Yasama alanındaki önemli kazanımlardan biri de geçmişte tek başına yasa önerisi sunma hakkına sahip olmayan ayan ve mebusanların, bu yetkiye sahip olmasıdır. Yasaların yapılma aşamasında yer alan Şura-ı Devlet'e danışma mekanizması kalkmıştır. Padişahın mutlak veto hakkına da son verilerek geciktirici vetoya dönüştürülmüştür (Tanör, 2000: 190).

1909 değişiklikleriyle Osmanlı Devleti'nde meşrutî monarşiye geçilmiştir. Ancak uygulamada İttihat ve Terakki'nin baskıcı politikalarıyla meclis bağımsız ve özgür çalışmamıştır. Seçimlerde muhalefeti bastırarak mecliste yer almalarına engel olunmuştur. 1913 yılında ittihatçılar yine bir darbe yaparak iktidarı ele almışlardır. Daha öncesinde savundukları meclis üstünlüğünü kendileri çiğnemişlerdir.

### **3.6. Osmanlı Devleti'nde Vergilendirme Yetkisinin Genel Değerlendirilmesi**

Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisinin kullanımını ve gelişimini değerlendirecek olursak, ilk olarak temeli şer'i hukuka dayanmaktadır. Şer'i hukukun temel kaynakları olan dört kaynakta yer alan düzenlemeler değiştirilmez ve kaldırılamaz niteliktedir. Şer'i hukukta dört vergi türü yer almaktadır. Bunlar cizye dışında Osmanlı Devleti'nin yıkılışına kadar uygulanmıştır. Bunların şer'i kaynaklarda belirtilen hususlarında kimseye tasarruf hakkı verilmemiştir. Tanzimat Dönemi'nde şer'i bir vergi olan cizye vergisinin kaldırılması bu yapıyı değiştirmiştir. Bu uygulama devletin şer'i niteliğini arkada bıraktığının en önemli göstergesidir.

İslam hukuku her ne kadar belirli vergilere yer vermiş olsa da, özellikle hükümdara kamu hukuku alanında tanıdığı haklar ile padişaha sınırlı vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Kamu yararı gözetilmesi, olağanüstü durumun varlığı, şer'i hukuka aykırı olmamak ve şer'i hukukun düzenlemediği alanda olmak şartıyla padişaha tanınan bu yetki, Osmanlı Devleti'nde de kullanılmıştır.

Vergi alanına örfi vergiler aracılığıyla yansıyan bu yetkiye, klasik dönem Osmanlı Devleti'nde çok sık başvurulmamıştır. Bu dönemde vergilendirme yetkisinin temeli şer'i hükümler oluşturmuştur. Ancak genel sınırları şer'i hükümlere göre belirlenen vergilerde bazı bölgesel düzenlemelere yer verilmiştir. Bu yetkiyi şer'i hukuka aykırı bir düzenleme olarak göremeyiz. Lakin Hz. Muhammed döneminde de Medine halkına yönelik vergilerde farklı düzenlemelere gidilmiştir. İslam'ın temeli olan adalet anlayışına göre, her bölgenin içerisinde bulunduğu sosyal, ekonomik, coğrafi şartların dikkate alınması adaleti sağlamak için önemli bir araçtır. Bölgesel düzenlemeler yapılırken merkez memurlarının görevlendirilmesi, padişahın en üst otorite olduğunu gösteren bir olgudur (Tuğ, 1963: 177-186).

Bu şartlar ışığında klasik dönemde padişahın vergilendirme yetkisini sınırlı bir yetki olarak tanımlamak mümkündür. Burada belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus, örfi vergilerin oluşumunda, bu vergilerin dini kurallara uygunluğunun denetimidir. Bu denetimi müftüler ve şeyhülislam makamı gerçekleştirmektedir. Yapılan denetimi günümüz Anayasa Mahkemesi'ne benzetmek mümkündür (Akgündüz ve Öztürk, 2000: 373). Her ne kadar padişahın bu kararlara uyma zorunluluğu bulunmasa da şer'i hükümlerin padişah iradesinden de yüksek olması, padişahı şer'i hükümlerin sınırları içerisinde kalmaya zorlamaktadır. Ayrıca dini temellere dayanan halk örgütlenmesi içinde düzenlemelerin şer'i karakteri önemlidir. Bu şartı taşımaması durumunda halk tarafından tepkiyle karşılanabilmektedir.

Klasik dönem Osmanlı Devletinin genişleme sürecine tekabül etmektedir. Fetih politikası ile hareket eden ve sınırlarını sürekli genişletmekte olan devlet, haraç ve ganimetler elde etmiştir. Buna ek olarak şer'i hukuka dayanan vergilerden devletin finansman ihtiyacı karşılanmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 57; Mardin, 1962: 48-49). Bu dönemde padişahın ek gelir ihtiyacına gerek duymamasının bir nedeni de budur. Çok düzgün işleyen bir sistem, toprak, mali ve askeri örgütlenmenin birbiriyle iç içe olduğu bir yapılanma devletin

sürekliğini ve gelişmesini sağlamıştır. Sancaklarda da yerel vergiler devam etmekle beraber, fethedilen bölgeler devlete kanalize oldukları ölçüde bu vergiler kaldırılarak yeknesak bir sistem oluşturulmak istenmiştir. İzlenen bu vergi politikası hem halkı ezmeden uygulanması gerçekleştirilmiş, hem de halk içerisinde huzursuzlukları engellemiştir.

16. yüzyılın sonlarıyla birlikte başlayan problemler, Osmanlı Devleti'nin temel yapı ve örgütlenmelerinde önemli hasarlar meydana getirmiştir. Devletin toprak kazanımının sonlanması nedeniyle devlet önemli gelir kaynağı olan fetih gelirlerinden mahrum kalmıştır. Toprak ve askeri sistemdeki bozulmalar, mali alana da yansımış, devletin gelir ihtiyacı artmıştır. Bu durum padişahlar; örfi vergi salma veya olan vergileri arttırma yoluna sevk etmiştir. Olağanüstü durumlarda şer'i hükümler bu yetkiyi tanımış olsa da, dönem içerisinde 100'ü bulan bu örfi vergiler amacını aşmış görünmektedir. İslam hukuku için önemli yeri olan tebaası fakirleşmiş ve kendi hayatını zor idame eder hale gelmiştir. Padişah vergilendirme yetkisini sık kullanmaya başlamıştır. Padişahı sınırlandırıcı kurum olan fetva da, bu süreçte amacından uzaklaşmaya başlamıştır. Bu kurum bir nevi düzenlemeleri şer'i kılıfa uydurma aracı haline getirilmiştir

Artan vergi yükü halk arasında da hoşnutsuzlukları arttırmıştır. Tarihte yaşanan vergi isyanlarına baktığımız zaman bu isyanların yoğunluğunun 17. yüzyıla birlikte arttığını görmekteyiz. Halk içerisinde de yavaş yavaş keyfi vergilendirme olarak bu yetkinin kullanıldığı intibası yayılmaya başlamıştır.

19. yüzyıla beraber başlayan yenilikçi düzenlemeler vergilendirme yetkisini de içermektedir. Bu düzenlemelere temelde vergilendirme yetkisinin kanunlarla sınırlandırılması düşüncesi hakim olmuştur. Ancak bu düzenlemeler uygulamaya geçirilememiştir. Bunda padişahın düzenlemeleri kısa vadeli çözümler olarak değerlendirmesinin de etkisi büyüktür. Dış devletlerin baskılarıyla baş edebilmek için bu uygulamalara yer verilmiş ancak karşılıklarına çıkan ilk fırsatta yürürlükten kaldırmışlardır. Bu nedenle bu dönemde her ne kadar padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandırma girişimleri yapılırsa da bu gerçekleşmemiştir.



## 4. TÜRKİYE CUMHURİYETİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ VE GELİŞİMİ

Günümüz modern devlet anlayışı ve onun tamamlayıcısı olan demokrasi, devletlerin temelini oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra “hukuk devleti” anlayışı da devletlerin benimsedikleri bir diğer önemli ilkedir. Vergilendirme yetkisi de zaman içerisinde değişen devlet anlayışı ve onun ilkeleriyle birlikte farklılaşmıştır.

Dünyada yaşanan demokratikleşme hareketleriyle vergilendirme yetkisinin belirli kural ve ilkelere bağlı olması kabul edilmektedir. Çağdaş anlayışta devletin vergilendirme yetkisinin sınırları belirlenmiştir. Aynı zamanda bu yetkinin hukuk devleti kapsamında kullanılacağı kabul edilmektedir (Çağan, 1980: 137-138). Hukuk devleti ilkesine göre vergilendirme yetkisi de kanunlar yoluyla kullanılmaktadır. Vergilerin kanuniliği adını verdiğimiz bu ilkeye göre vergi ve benzeri yükümlülükler ancak kanunlar vasıtasıyla konulup, kaldırılıp, değiştirilebilmektedir. Bildiğimiz gibi demokrasinin en önemli unsurlarından biri kuvvetler ayrılığı prensibidir. Yasama organı halk tarafından seçimler yoluyla oluşturulduğundan vergilendirme yetkisinin de halka en yakın organ tarafından yapılması en makul yoldur. Bu prensip vergilendirme yetkisinde de kendini göstermiştir. Yukarıda ifade ettiğimiz anlayışa göre yetkiyi kullanacak organ yasama organıdır. Bu yetki birçok devletin anayasasında da güvence altına alınmıştır (Çağan, 1980: 133).

Tüm dünyada vergilendirme yetkisinin asli sahibi olarak yasama organı kabul edilse de günümüzde yaşanan küreselleşme olgusu, yetkinin kullanılmasında bazı sınırlamalar meydana getirmiştir. Özellikle 20. yüzyılın ikinci yarısıyla birlikte uluslararası ilişkiler hız kazanmıştır. Ekonomik ve ticari alanda, ülkelerin birbirleriyle etkileşim halinde oldukları bir yapılanma oluşmuştur. Bu durum dış ticaret gibi birçok ülkeyi ilgilendiren konulara ilişkin vergi politikalarının belirlenmesinde başka kurumlar ve kuruluşlardan bağımsız hareket edebilmeyi olanaksız kılmıştır. Vergilendirme yetkisinin kullanımı, uluslararası ekonomideki gelişmelerden etkilenmiş, vergisel kararların alınmasında uluslararası kuruluşlar önemli yere sahip olmuşlardır.

Özellikle Avrupa ve Amerika’da yaşanan gelişmelerin Osmanlı Devleti’ne yansımaları ancak 19. yüzyılda görülmeye başlamıştır. Sened-i İttifak’la başlayan yenileşme hareketlerinde vergilendirme yetkisine ve bu yetkinin sınırlandırılmasına yönelik

düzenlemelere yer verilmiştir. 1808 tarihli Sened-i İttifak padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümlere yer vermiş olsa da bu düzenlemeler uygulama sahası bulamamıştır (Çağan, 1880: 132). Sened-i İttifak sonrasında yapılan düzenlemeler de benzer durumla karşılaşarak istenilen sonuçlar elde edilememiştir. 19. yüzyılda başlayan yenileşme hareketlerinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik çabalar, genel olarak amaca ulaşmaktan uzak sonuçlar vermiştir. Batı devletlerinde halk tepkisi sonucu gerçekleşen dönüşüm Osmanlı Devleti'nde belirli bir kesim veya dış güçlerin baskısı ve diktası sonucu gerçekleşmiştir. Bu nedenle de ilk fırsatta düzenlemeler askıya alınmıştır. Demokratik alt yapısı olmayan hareketlerin demokratik sonuçlar yaratması olası değildir. Bu nedenle yapılan düzenlemeler başka politik ve siyasi amaçlara hizmet etmiştir.

Burada göz ardı edilmemesi gereken bir nokta daha vardır. Osmanlı Devleti İslami esaslara göre şekillenmiş devlet yapısına sahiptir. Halk dini kurallara göre hareket etme noktasında duyarlıdır. Vergilerin de İslami nitelikte olması nedeniyle, halk şer'i vergileri sorgulamadan kabul edilmiştir. Ancak zaman içerisinde İslami yapıdan uzaklaşılması ve padişahın vergilendirme yetkisinde tasarrufunun artması halk kanadında da tepkilerin oluşmasına neden olmuştur.

I.Dünya Savaşı sonrası Osmanlı Devleti'nin yıkılması sonrasında kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nde de vergilendirme yetkisinin yasama organı ve halkı temsil eden meclis tarafından kullanılması, millet egemenliği prensibinin kabul edilmesiyle genel kabul görmüştür. Yasama organını temsil eden TBMM'nin kurulmasından günümüze kadar geçen sürede dört anayasa kabul edilmiştir. 1921 Anayasası'nda dolaylı düzenleme yapılmış olup, diğer tüm anayasalarda vergilendirme yetkisine yer verilmiş olup, vergilerin kanunla koyulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı anayasalarda düzenlenmiştir (Akyazan, 2009: 5). Kanun koyucu yasama organı Türkiye'de vergilendirme yetkisinin asli sahibi olmuştur. Ancak kuruluşundan günümüze kadar geçen süreçte yaşanan olağanüstü durum ve şartlar, bu yetkinin kullanımında farklı organların yer almasına neden olmuştur.

Bu bölümde Türkiye'deki vergilendirme yetkisinin seyri anayasal düzenlemelerin yanı sıra tarihinde önemli dönüşümlere neden olan ekonomik ve politik gelişmeler dikkate alınarak incelenecektir. Hukuki düzenlemeler ve uygulamaların ne yönde olduğu ifade edilecektir. Anayasada yer alan düzenlemelerin yanı sıra siyasi ve ekonomik gelişmeler doğrultusunda vergilendirme yetkisinin kullanılmasında yer alan organ ve kuruluşlara değinilecektir.

Cumhuriyet döneminde vergilendirme yetkisi uygulamalarının gelişimini incelemeye geçmeden önce kısaca Osmanlı Devleti'nin son durumuna değinilecektir. Daha sonraki kısımlarda Türkiye vergilendirme yetkisi 1950 yılı öncesi ve sonrası olarak dönemselleştirilerek irdelenecektir.

#### **4.1. Osmanlı Devleti'nden Alman Miras ve I. Dünya Savaşı Süreci**

Osmanlı Devleti, 16. yüzyılın sonunda başlayan çözüme sürecine girmiş, 18. yüzyılla beraber çöküş aşamasına geçmiştir. Küçük Kaynarca Antlaşması sonucunda devlet egemenlik gücünü başka devletlerle paylaşarak, hakimiyetini hızla kaybetmeye başlamıştır. Devlet 17. ve 18. yüzyıllarda vergilendirme gücünü etkin kullanamamıştır. Artan savaşlar, ordu masrafının artışı ile birlikte devlet mali bunalım içerisine sürüklenmiştir (Pamuk, 2017: 111). Ortaya çıkan bütçe açıkları Galata bankerlerinden alınan borçlar ile kapatılmak istenmiştir. Sonrasında yine Galata bankerleri aracılığıyla Kırım Savaşı'nın gerektirdiği harcamaların yapılabilmesi ve bütçe açığının giderilebilmesi için Avrupa para piyasalarından borçlanılması yoluna gidilmiştir. Borçlanmaya başlayan devlet zaman içerisinde borçlanmayı sürekli bir gelir kaynağı haline dönüştürmüştür. Devletin mali yapısı borçlanma yoluyla dış güçlere bağımlı hale gelmiştir. Borçlanma etkin kullanıldığı ve katma değer yarattığı müddetçe devlet ekonomisinin toparlanmasına hizmet etmektedir. Ancak Osmanlı Devleti iç ve dış borçlanma sonucu elde edilen geliri etkin kullanmaktan uzak politikalar yürütmüştür. Alınan borçlar çoğunlukla cari harcamaların karşılanmasına, bürokrasi maaşlarına kullanılıp, ekonomiyi canlandırarak politikalara kaynak olarak aktarılmamıştır (Kıray, 2015: 83-85) Yanlış politikalar ve harcamalar nedeniyle borçların geri ödenmesi için de ek kaynak gerekir hale gelmiştir. Osmanlı Devleti'nin içinde bulunduğu borç sarmalı öyle bir hale gelmiştir ki 1875'te iç borçlarını da ödeyemeyeceğini ilan etmiştir (Pamuk, 2017: 113). Osmanlı Devleti alacaklı konumunda olan Galata Bankerleri ve Osmanlı Bankası ile anlaşma yapılarak belirli kaynaklardan elde edilen gelirleri alacaklı kurumlara bırakılmıştır (Bazı kaynaklardan alınan aşar ve dolaylı vergiler bu kuruma bırakılmıştır).

İç borçların yanı sıra dış ülkelerden alınan borçlarında ödenmesinde güçlük yaşanması, bu ülkelerin ekonomik ve bir yönüyle politik alanda devlet üzerinde hakimiyet kurmasına fırsat vermiştir. Alacaklı ülkelerle yapılan görüşmeler sonrasında borçların geri ödenmesini teminen 1881 yılında Düyun-ı Umumiye kurulmuştur. Düyun-ı Umumiye' nin

kurulmasıyla birlikte nakit akışı içerisinde önemli yeri olan kaynakların bir kısmı bu idarenin kontrolüne geçmiştir.

Yapılan düzenlemelerle mali alanda uygulanacak politika değişiklikleri bu kuruluşun onayına tabi hale gelmiştir. Bu denetim Osmanlı Devleti vergilendirme yetkisinin devlet tarafından kullanılmasına önemli bir kısıtlamadır. Osmanlı egemenlik gücünün önemli göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisinin bir kısmını dış devletlerin denetiminde olan Düyun-ı Umumiye kuruluşunun onayına bağlamıştır Düyun-ı Umumiye'nin Osmanlı Devleti'nden bağımsız bir kurum olması nedeniyle, bu idarenin kurulması devletin egemenliğini büyük bir ihlal olarak nitelendirilmiştir.

Bu süreçte yenilik ve değişim adına gelişmeler yaşanmış olsa da kalıcı sonuçlara ulaşamamıştır. Sened-i İttifak ile başlayan süreçte modern anlayışa uygun olarak yasama organı ve kanunlaşma girişimleri devam etmiştir (Aslan ve Yılmaz, 2001: 290). Sonrasında I. Dünya Savaşı'na kadar olan dönemde birçok yenilik ve hukuki düzenleme hayata geçirilmiştir. Vergilendirme alanında günümüzde de geçerli olan ödeme gücü, genellik ve kanunilik gibi ilkeler kabul edildiği belgelerde ifade edilse de, hem tam anlamıyla uygulamaya geçirilememesi hem de savaş arifesinde olunması kalıcı yenilikler olmasını engellemiştir (Tezel, 2015: 25-26). Ek olarak söz konusu süreçte yapılan düzenlemelerin halk hareketi temeline dayanmamasından ötürü, bir ayağı aksak kalmıştır. Padişah otoritesini sınırlandıracağını ifade ettiği belgelere uyma zorunluluğu hissetmemiştir. Lakin buna tepki gösterecek bir topluluk yoktur.

I. Dünya Savaşı'nın kaybedilmesiyle devlet egemenlik gücünü kaybetmiştir. İtilaf Devletleri yönetimin her kademesinde hakimiyet sahibi olmuştur. Ancak Osmanlı Devleti'nin içinde başlayan ve Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasıyla sonuçlanan bağımsızlık mücadelesi de bu noktada başlamıştır. Mustafa Kemal ve arkadaşları önderliğinde başlayan ve halk desteğini de arkasına alan hareket devlet içerisinde örgütlenerek Kurtuluş Savaşı'nı başlatmış, sonucunda devletin bağımsızlığını ilan etmiştir.

#### **4.2. Kurtuluş Savaşı Dönemi ve 1921 Anayasasına Göre Vergilendirme Yetkisi**

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde uzun süren savaşları I. Dünya Savaşı'nın takip etmesi devleti sadece insan kaynakları açısından değil, ekonomik kaynaklar yönünden de



tükenmiş bir duruma getirmiştir (Küsmenoğlu, 2010:69). Son dönemdeki maliye politikasını borçlanma üzerine kurmuş olan Osmanlı Devleti, savaşla birlikte farklı gelir kaynaklarına yönelmiştir. Bu kaynaklar; bağışlar, yeni vergiler konulması ve var olan vergilerin oranlarının artırılması olarak sıralamak mümkündür.

I.Dünya Savaşı sonrası başlayan Kurtuluş Savaşı mücadelesini Osmanlı Devleti'ni temsil eden İstanbul hükümetinden bağımsız Ankara hükümeti yönetmiştir. Ankara hükümetinin askeri gücünü Kuva-yı Milliye adı verilen gönüllü birlikler sağlamıştır (Tekin, 2002: 143). Ancak bu birlik devlete bağlı bir kuvvet olmaması nedeniyle gelir elde edebilmek için kendi kaynaklarını sağlamak zorunda kalmıştır. Halktan sağlanan salma vergiler, bir çeşit iç gümrük vergisi olan Oktrua Resmi ve zorla alınan paralar bu kuvvetin mali kaynağı haline gelmiştir (Özüçetin ve Dağıstan, 2010: 18). Bunlara ek olarak bazı bölgelerde komisyonlar ve cemiyetler, Kuva-yı Milliye'ye maddi kaynak bulabilmek için her kesimden para, mal kaynakları toplamıştır.

Sürdürülen uygulamalarda vergilendirme yetkisinin devletin resmi organlarından bağımsız kuruluşlar tarafından kullanıldığı görülmektedir. Geniş anlamdaki vergilendirme yetkisi tanımına göre, yetki komisyonlar ve cemiyetler eliyle kullanılmıştır (Turan, 1992: 149). Bu dönemde Osmanlı Devleti varlığını sürdürmüştür ve vergilendirme yetkisine sahiptir. Bu nedenle Kuva-yı Milliye'ye kaynak sağlamayı amaçlayan bağımsız kuruluşlarca kullanılan yetki yasal görünmemektedir. Ancak burada yeni bir devlet kurma sürecinde olan Ankara hükümeti, Osmanlı Devleti'nin temsilcisi olan İstanbul hükümetini tanımamaktadır. Bu durumda Ankara hükümetinin kendisini asli kurucu iktidar olarak gördüğünü söylemek mümkündür. Asli kurucu iktidar var olan hukuk ve anayasalarla kendini bağlı görmemektedir (Tekin ve Çiftçi, 2007: 31). Bu nedenle vergilendirme yetkisini de kendisinin yetki verdiği organlar kullanmaktadır.

Kurtuluş mücadelesi döneminde Ankara'da kurulmuş olan hükümet 23 Nisan 1920'de ilk millet meclisini açmıştır. Bu meclisle İstanbul hükümetinden bağımsız politikalarla yeni devletin altyapısı oluşturulmaya başlamıştır. Birinci Dünya Savaşı sonrasında hakimiyetini kaybetmiş Osmanlı ve yeniden yeşeren bağımsızlık isteği ile gidilen Kurtuluş Savaşı döneminde, egemenlik ve bunun bir uzantısı olan vergilendirme yetkisi yeni kurulan Ankara hükümeti ve sonrasında TBMM tarafından kullanılmaya başlanmıştır (Uluatan ve Methibay, 2001: 27).

Ancak burada bir hususu belirtmek gerekir, Kurtuluş Savaşı sırasında kurulan meclis günümüzdeki meclis oluşumundan farklıdır. Seçimle iş başına gelen meclis bu dönemde gerçekleşmemiştir (Akşin, 2017: 151-152). Ancak bu durumu değerlendirirken yeni devlet kurulma sancıları ve savaş sürecinin de dikkate alınması gerekmektedir.

TBMM'nin açılmasıyla birlikte, Kuvay-ı Milliye'ye gerekli olan mali kaynaklar için düzenlemeler tek elden yapılmaya başlanmıştır. Kurulan meclis yasama yetkisini ilk olarak bir vergi kanunu çıkartarak kullanmıştır. 24 Nisan 1920'de 1 sayılı Kanun'la Ağnam Resminin (Hayvanlar Vergisini) daha önce uygulandığı şekliyle dört kat arttırılarak uygulanacağı kabul edilmiştir (Eroğlu, 2012: 71).

17 Ağustos 1920 tarih ve 12 no'lu Aşarın Teslise Raptı Hakkında Kanun ile de nakden ihale olunamayan aşar bedellerinin tahsil usul ve esasları düzenlenmiştir. Savaş süresince sürekli artan gelir ihtiyacı nedeniyle vergiyle ilgili düzenlemelere sıklıkla yer verilmiştir. 1920 yılında 24 sayılı Temettü Kanunu'yla yürürlükte olan kanunda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikle gelir üzerinden alınan verginin oranlarında artırım ve muafiyetlerle ilgili düzenlemeler yapmıştır. Ek olarak bu dönemde sigara kağıdından, kibrite; oyun kağıtlarından ve arazilere kadar birçok kalemden alınan vergiler arttırılarak ek gelir kaynağı yaratılmak istenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 119). Yapılan düzenlemelerle meclis savaş süresince vergilendirme yetkisini yoğun olarak kullanılmıştır. Vergilendirme yetkisi hukuk devletine uygun olarak yasama organı tarafından kullanılmıştır.

TBMM bir yandan gerekli hukuki düzenlemeleri yaparken diğer yandan en önemli hukuki kaynak olan anayasa hazırlama çalışmalarına girişmiştir. Genel düzenlemelere yer veren anayasa 1921 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu anayasa temel düzenlemelere yer vermiş olup, temel hak ve özgürlüklere dair düzenlemeler anayasada yer almamıştır (Gözler, 2000: 48-49). Temel hak ve özgürlüklerle yakın ilişki içerisinde olan vergilendirme yetkisiyle ilgili de anayasada açıkça düzenlenmiş bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak anayasanın 7. maddesinde yapılan düzenlemeyi dolaylı olarak vergilendirme yetkisi ile ilişkilendirmek mümkündür. Bu maddeye göre yasa yapmak yasama organının görev alanına girmektedir. Bu hükme bağlı olarak vergilendirme yetkisinin de yasama organının yetkisinde olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Muter, 2002: 37).

Yeni bir devletin kurulma aşamasında, düzenin oluşturulması çalışması sürecinde vergi sistemi oluşturmak mümkün olmamıştır. Mecliste savaşın finansmanı için sıklıkla vergi konusu gündeme gelmiştir. Vergilendirme yetkisini meclis kullanmakla birlikte bu süreçte vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda farklı uygulamalara başvurulmuştur. Vergilendirme yetkisinin kullanımında da bu sürecin etkileri görülmüştür. Kurtuluş Savaşı döneminde batı cephesinde devam eden mücadele için harcamaların finanse edilmesi gerekmiştir. Giderlerin karşılanabilmesi için bu bölgeden alınacak aşarın hemen toplanması düşünülmüştür. Meclis bununla ilgili bir kanun çıkartarak, batı cephesi askeri hareket bölgesi olan alana ait aşar hemen tahsil edilmesi kararını vermiştir. Tahsil edilecek miktar mahalli idare meclisinin seçtiği bir, köy ve mahalle ihtiyar kurullarının seçtiği iki kişinin oluşturduğu kurul tarafından karar verilecek tahmini ürün miktarına göre hesaplanacağı belirtilmiştir (Mali Kanunlar: 46). Bu şekilde yapılacak vergilendirme ile verginin asli unsurlarının bir kısmı mahalli meclis tarafından belirlenmiştir. Her ne kadar bu düzenleme uygulanma şansı bulmasa da hukuki açıdan göz önünde tutulması gerekmektedir.

Bu dönemde gerçekleşen bir başka uygulama yürütülen mücadele süresinde ve olağanüstü durumda başkomutana kanun hükmünde düzenleme yapma yetkisi verilmesidir. Yapılan düzenlemeyle meclisin tüm yetkileri başkomutan bünyesinde toplanarak, daha hızlı sonuçlar alabilecek yapı oluşturulmuştur. Düzenlemenin temel amacı olarak da bu neden ileri sürülmüştür. Bu kapsamda başkomutan Mustafa Kemal'e kanun yapma yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetkinin üç ay gibi kısa bir süre aralığı için devredildiği düzenlemede belirtilmiştir (Çağan, 1982: 27).

Mustafa Kemal meclisin verdiği yetkiyi geçerlilik süresince vergilendirme alanında sıklıkla kullanmıştır. Elinde bulundurduğu yetkiye dayanarak, 5 Ağustos 1921 tarihinde "Tekalif-i Milliye Emirleri" çıkartmıştır (Tekin, 2002: 42). Bu emirler doğrudan Mustafa Kemal Paşa tarafından verilmiş emirlerdir. Bu emirlerde Türk ulusunun elinde bulunan tüm kaynakların savaş için seferber edileceği belirtilmiştir. Tekalif-i Milliye emirlerinde, mali alanda altı yükümlülük getirmiştir. Buna göre her ilçede Tekalif-i Milliye Komisyonu kurulmuştur. Komisyon tarafından birçok mala el konulacağı ifade edilmiştir (Ataürk, 1989: 410-411). Yapılan bu düzenlemeyle vergilendirme yetkisinin bu komisyon tarafından kullanıldığı sonucuna ulaşılmamalıdır. Hangi mallara el konulacağı gibi asli unsurlar Mustafa Kemal tarafından belirlenmiştir (Akyazan, 2009: 5). Bu durum yetkinin

tamamen Mustafa Kemal'in elinde olduğunu göstermektedir. Vergilendirme yetkisinin tek bir kişinin elinde toplanması demokrasi ve hukuk devleti anlayışıyla çelişen bir uygulamadır. Her ne kadar içinde bulunulan konjonktürel durum göz önünde bulunularak savaş döneminde birçok ülke tarafından bu uygulamaya başvurulduğu ifade edilse de, kararların meclis eliyle verilmesi çok daha uygun bir uygulamadır (Sürmeli, 1988: 133).

Yasama ve yürütme gibi devlet fonksiyonlarını kullanma hakkı veren bu yetki üç ay sonra Ekim 1922'de düzenlenen tebliğle meclise tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeyle vergilendirme yetkisinin aslen mecliste olduğu anlayışının benimsenmiş olduğu, olağanüstü durum biter bitmez bu yetkinin iade edildiği görülmektedir (Çağan, 1982: 27).

İttihat döneminden cumhuriyetin ilanına kadar geçen süreci Boratav “eksik kalmış bir burjuva demokratik devrimi” olarak nitelendirmektedir. Bu dönemde yaşanan gelişmelerin baş mimarları olan İttihat ve Terakki kadrosuyla Kemalist kadronun aynı kişiler olduğu görülmektedir (Boratav, 2011:142) . Yirmi yıllık sürede yapılan düzenlemelerde köklü bir değişim öngörülmemiştir. Her ne kadar siyasi bağımsızlık için yapılan mücadelede başarı sağlanmış olsa da, uluslar arası güçlerin ekonomik ve toplumsal unsurlarda etkileri devam etmiştir. Bu nedenle kalıcı çözüm ve gelişmeler sunmaktan uzak olmuştur (Kılınçkaya, 2005: 315-321).

### **4.3. Cumhuriyetin İlanı ve Tek Parti İktidarı (1923-1950) Dönemi Gelişmeleri ile Vergilendirme Yetkisinin Seyri**

Önceki bölümde Cumhuriyet'in ilanına kadar geçen sürede yaşanan gelişmeler ve bu süreçte vergilendirme alanındaki uygulamalar incelenmiştir. Cumhuriyet'in ilanı ile başlayan yeni rejim ve devlet düzeni birçok düzenlemeyi de beraberinde getirmiştir. Yapılan düzenlemelerin incelenmesinde dönemsel ayrıma gidilmiştir. İlk kısımda 1923-1950 yılları arasındaki gelişmeler incelenecektir. Daha sonraki bölümde ise 1950 sonrası gelişmelere değinilecektir. Bu ayrımı yaparken 1950 yılının seçilmesindeki kasıt Türk siyasi, politik tarihinde dönüm noktalarından biri olan çok partili hayata geçişle beraber 1950 yılı seçimleri ve Demokrat Parti iktidarının, iktisadi ve siyasi anlamda birçok düşünsel değişimi getirmiş olmasıdır. 1950 Demokrat Parti iktidarıyla devletçi politikalar yerini liberal anlayışa bırakmıştır. Bu nedenle Türkiye'de yasama ve özellikle

vergilendirme yetkisinin dönüşümde belirtilen iki dönemin baz alınması uygun görülmüştür.

#### **4.3.1. 1923-1930 Yılları Arasındaki Gelişmeler (Görece Liberal Dönem) ve Vergilendirme**

1923 yılında kuruluş sürecinde olan Türkiye, ekonomik, siyasi ve mali birçok alanda düzenlemeler yapması gerekmiştir. Osmanlı Devleti'nden ve savaştan kalan olumsuz koşulların etkisiyle hükümet hemen çalışmalarına başlamıştır. 1923 yılında Cumhuriyetin ilanı ile başlayan bu dönemin vergilendirme zihniyetini, kurulma sürecinde olan devlet için gerekli olan kaynakların sağlanması ancak bunu sağlarken haklı zor durumda bırakmayacak sınırları öngörmek olarak özetlemek mümkündür (Türk, 1982: 7-8).

##### **4.3.1.1. Lozan Barış Antlaşması**

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluş mücadelesi olan Kurtuluş Savaşı'nın zaferle sonuçlanmasının ardından, Lozan Antlaşması imzalanmıştır. Bu antlaşmanın devletin egemenlik gücünü ve yeni kurulacak devletin gücünü göstermesi bakımından önemi büyüktür. Ancak biz konumuz itibariyle vergi alanındaki yansımalarına değineceğiz.

Lozan Antlaşması'nın etkilerine değinmeden önce, Lozan öncesinde imzalanan ancak uygulanmayan Sevr Antlaşması'nın mali hükümlerini incelemek uygun olacaktır. I.Dünya Savaşı sonrasında yabancı devletlerin dayatmasıyla İstanbul hükümetinin imzaladığı Sevr Antlaşması ağır mali hükümler içermektedir. Antlaşmanın 241-260 maddeleri arasında mali hükümler düzenlenmiştir (Meral ve Olcay, 1977: 147-148). Antlaşmada Osmanlı Devleti'nin ittifak ettiği devletlere zarar verdiği gerekçesiyle bunun tanzim etmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu amaca hizmet etmesi adına yabancı devlet temsilcilerinden oluşan maliye komisyonu kurulması ve devlet bütçesinin ilk olarak bu komisyon tarafından incelenmesi gerektiği hükmüne yer verilmiştir (Gürsoy, 1982: 28). Antlaşmanın 234. Maddesine göre iç ve dış borçlanma komisyon iznine bağlanmıştır. Gümrük tarifesinde de komisyon onayı şartı konulmuştur (Semiz ve Akandere, 2001: 119-120). Bu maddelerle antlaşma devletleri Osmanlı Devleti'nin mali egemenliğini neredeyse tamamen elinden almıştır. İlgili maddelerde yapılan bu düzenlemeler devletin vergilendirme yetkisine sınırlama getiren hükümlerdir (Erim, 1953: 603). Düzenlemeler vergilendirme yetkisinin

komisyonla paylaşılmasını öngörmektedir. Bu durum günümüzde kabul ettiğimiz ilkelere ve yasama organı görev tanımına aykırılık teşkil etmektedir.

Vergi alanında olduğu kadar siyasi ve ekonomik alanda da birçok ağır hükme yer veren Sevr Anlaşması Ankara hükümeti tarafından kabul edilmeyerek yürürlüğe girmemiştir. Böylelikle devlet hem egemenlik gücünde hem de vergilendirme yetkisinde önemli sınırlamalar getiren düzenlemelerden kurtulmuştur.

Kurtuluş Savaşı sonrasında imzalanan Lozan Barış Anlaşması'nın (Temmuz 1923) hükümlerine değinecek olursak, Lozan Anlaşmasına olumlu birçok düzenlemeye yer verilmeyle birlikte vergilendirme alanında bazı olumsuz düzenlemeler de göze çarpmaktadır. Anlaşma hükümleri uyarınca Düyün-ı Umumiye'nin vergilerin idaresi ve tahsili yetkisi kaldırılmıştır. Bu devletin vergiler bakımından egemenlik hakkını kazanması yönünde önemli bir kazanımdır. Ancak bu antlaşmada gümrük tarifeleriyle ilgili olarak 1916 yılında uygulanan tarifenin beş yıl daha geçerli olması hükmü de yer almıştır. Bu düzenleme ile devletin vergilendirme yetkisine sınırlandırma getirilerek, beş yıl süreyle tarifelerde değişiklik yapma yetkisi elinden alınmıştır (Boratav, 2021: 43-44). Vergilendirme yetkisi devletin yetkili organı tarafından kullanılmakla beraber, yasama organı antlaşma hükümleri doğrultusunda verginin asli unsuru olan vergi oranlarında değişikliğe gidememiştir. Vergilendirme alanında olumsuz olarak nitelendirebileceğimiz bu düzenleme ilerleyen dönemlerde Türkiye hukuk sisteminde yerleşen bir uygulama halini almıştır. Yapılan bu düzenlemeyle ülkeler Yeni Cumhuriyetin vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak ekonomik ve politik avantajlar elde etmeyi hedeflemektedir. Uzun vadede gümrük tarifelerinin belirlenmesi, ticarete bir takım avantajları da beraberinde getirmektedir. Zaman içerisinde ekonomide oluşabilecek enflasyon, dış acık gibi gelişmelere karşı yabancı ülkeler kendilerini koruma şansı bulmuştur (Boratav, 2012: 45).

Bu antlaşmanın hemen sonrasında 24 Temmuz 1923'te imzalanan "Yerleşmeye ve Yargı Yetkisine İlişkin Sözleşme" de vergilendirmeye dair önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Sözleşmenin 8. maddesiyle sözleşmeye taraf ülkelerin vatandaşlarına, Türklerin tabi olduğu mali yükümlülükleri aşan yükümlülükler konulması yasaklanmıştır. Aynı sözleşmenin 10. maddesinde vergilerde uygulanacak muafiyetlerde vatandaş ve yabancı ayrımı yapılamayacağı ifade edilmiştir. Son olarak 12. madde; olağanüstü durumlarda

dahil olmak üzere servet vergisi alınması yasaklanmıştır. Bu düzenlemeler devletin elinde bulunan vergilendirme yetkisinin sözleşme ve antlaşmalar yoluyla kısıtlanmasının bir diğer göstergesidir. Her ne kadar düzenlemelerin meclisin yaptığı uluslararası anlaşma neticesinde gerçekleştiği için devletin egemenliğe helal gelmediği ve içerik olarak “eşitlik ilkesi” ne uygun olduğu düşünülse de yapılan bu düzenlemelerin yasama organı tarafından yapılması egemenlik anlayışına daha uygun düşmektedir.

Lozan Antlaşması siyasi anlamda yakaladığı başarıyı ekonomik anlamda sürdürememiştir. Osmanlı Devleti'nin borçları üstlenilirken aynı zamanda 1916 yılındaki gümrük tarifelerinin kabul edilmesiyle dış ticarete açıklara neden olacak bir düzenleme kabul edilmiştir. Lozan Antlaşması'nda vergi ve resimlerde bir ülkenin yasama organı tarafından kullanılan yetki antlaşma maddeleriyle kısıtlanmıştır. Vergilendirme yetkisi olarak değerlendirecek olursak devlet bu yetkisini kullanırken antlaşma hükümleriyle bağlı hale gelmiştir (Boratav, 2012: 43-44).

#### 4.3.1.2. İzmir İktisat Kongresi

Bir devletin kurulması ve ayakta kalması askeri başarının yanı sıra ekonomik ve mali yapısının kurulması ile de yakın ilişkilidir. Bu amaçla yeni cumhuriyetin kuruluşunun ilk yıllarında Türkiye'nin izleyeceği ekonomik ve mali politikaların belirlenmesi ve batılı devletlerin devletin ekonomik politikalarına Osmanlı döneminden kalan uygulamalar ile müdahale etme girişimlerine karşı bir duruş oluşturulma amacıyla bir kongre yapma kararı alınmıştır. Halkın her kademesinden kişilerin temsil edildiği 7 Şubat-4 Mart 1923 tarihinde İzmir'de yapılan İktisat Kongresi'nde devletin uygulayacağı ekonomi politikaları hakkında genel bir öngörü sağlanması amaçlanmıştır (Parasız, 1998: 3; Tezel, 2015: 179).

Cumhuriyetin ilk on yılında devletin gelişimi için ekonomiye ayrı bir önem verilmiştir. Birçok alandaki gelişmeleri tetikleyici özelliği nedeniyle ekonomi politikalarının belirlenmesi büyük önem taşımıştır. Kongrenin açılış konuşmasını yapan Mustafa Kemal'in konuşma metninden de bunu rahatlıkla anlamak mümkündür. Bu konuşmada;

*“Yeni Türkiyemizi layık olduğu mertebeye ulaştırmak için, behemehâl iktisadiyatımıza birinci derecede ehemmiyet vermek mecburiyetindeyiz. Çünkü zamanımız tamamen bir iktisat devresinden başka bir şey değildir... Siyasî, askerî muzafferiyetler ne kadar büyük*

*olursa olsunlar, iktisadi muzafferiyetler ile tetviç edilemezlerse husule gelen zaferler payidar olamaz, az zamanda söner. Bu itibarla en kuvvetli ve parlak zaferimizin dahi temin edebildiği ve daha edebileceği semerati nafiayı tespit için iktisadiyatımızın, hâkimiyeti iktisadiyemizin temin ve tarsîn ve tevsii lâzımdır... İktisadiyat, diyoruz. Fakat arkadaşlar, iktisadiyat demek, her şey demektir. Yaşamak için, mesut olmak için, mevcudiyeti insaniye için ne lazımsa onların kâffesi demektir. Ziraat demektir, ticaret demektir, say demektir, her şey demektir”* (Atatürk’ün Söylev ve Demeçleri I-III, II, Atatürk Araştırma Merkezi, Ankara, 1997: 111.) ifadesi açık olarak Mustafa Kemal’in iktisadi politikalara birincil önem verdiğini de göstermektedir.

İktisat Kongresi sonucunda iktisat ve mali alanda bazı kararlar alınarak kamuoyuna açıklanmıştır. Kongre kararları doğrultusunda devlet yol gösterici bir iktisat anlayışı benimsemiştir. Kongrede yapılan vurgularda “liberalizm” düşüncesinin benimsenmiş olduğu görülmektedir. Ticaret burjuvazisi ve toprak unsurlarının egemenliği kongre kararlarına yansımıştır. Devlet ekonomik yapı içerisinde özel sektöre yardımcı konuma yerleştirilmiştir. Kongrede “milli ekonomi” vurgusu yapılmış olmakla birlikte, yabancı sermayeye de açık kapı bırakılmıştır. Bu dönemde hazırlanan “Chester Projesi”<sup>29</sup> de aynı mesajı içermektedir. Burada gözetilen kriter milli ekonominin zarar görmemesidir (Özer, 2010: 299). Mustafa Kemal’in konuşmasında da bu düşünce kendini göstermektedir. Sermayeyi destekleyen bir devlet ön plandadır ve milli ekonomi oluşturma düşüncesi hakimdir. Buna engel olmayacak yabancı sermayeye de ılımlı bakılmıştır (Akalin, 2008: 6).

Kongrede mali nitelikte alınan kararlar gümrük vergileri aracılığıyla yerli sanayinin korunması ve sanayi mali imalatı için gerekli malların ithalatında vergi muafiyeti, aşar vergisinin kaldırılması, temettü vergisinin gelir vergisine dönüştürülmesi, koruyucu gümrük tarifelerinin uygulanması olarak sayılabilmektedir (Ökçün, 1997: 279-315). Kongre sonucunda 12 maddelik “Misak-ı İktisadi Esasları” adıyla bazı esaslar çıkartılmıştır. Esaslarda yer alan 10. maddede yer alan düzenlemede vergi muafılıkları ile

<sup>29</sup> Nisan 1923 günü TBMM tarafından kabul edilen Chester Projesi Türkiye’nin doğusu ile Musul-Kerkük bölgesi Akdeniz ve Karadeniz’e kapsayan 4400 km’lik bir demiryolu hattının Amerika menşeli bir şirket tarafından yapılacağını belirtmiştir. Buna ek olarak yapılacak üç liman da bu şirket tarafından hayata geçirilecektir. Bu şirkete verilen ayrıcalıklar bununla da kalmamış demir yolunun yanı sıra bu hat etrafındaki değerli madenlerin işletme hakkı da 99 yıl gibi uzun bir süre için şirkete devredilmiştir. Şirkete vergileme konusunda da birçok kolaylık yapılmıştır. Ancak bu proje hayata geçirilememiş ve Cumhuriyet Hükümeti 18 Aralık 1923’te projeyi iptal etmiştir. Konu hakkında bkz: Sevilay Özer, “Chester Projesi’nin Hâkimiyet-i Milliye Gazetesine Yansıması”, *History Studies*, Orta Doğu Özel Sayısı, 2010, 287-299.



uyruk ayrımı yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kararlar bağlayıcı olmamakla birlikte hükümete neler yapılması gerektiği hususunda yol gösterici olmuştur (Sabır, 2003: 80; Ülken, 1985: 178-181). Lakin daha sonraki hükümet politikalarında bu kararların uygulanmış olduğu dikkati çekmektedir.

#### **4.3.1.3. Cumhuriyetin İlanı**

TBMM'nin açılışını takip eden süreçte yeni devletin kuruluşu için gerekli çalışmalar aralıksız devam etmiştir. Kuruluşun son halkası olan cumhuriyet, devletin resmi yönetim şekli olarak kabul edilerek 29 Ekim 1923 yılında ilan edilmiştir. Cumhuriyet, hükümet ve yasama organının temsil edildikleri halk tarafından seçildiği bir yönetim şeklini ifade etmektedir. Bu yönetim şekli, egemenlik hakkının belli bir kişi veya aileye ait olduğu monarşik yapıdan çok farklıdır. Cumhuriyet, 1923 yılında olarak ifade edilse de aslında bu rejim 1920 yılında pratikte hayata geçirilmeye başlanmıştır. Cumhuriyet rejiminde vergilendirme yetkisinin halkı temsil eden meclis tarafından kullanılması kabul edilen bir kuraldır. Bu yetki genellikle anayasalarda güvence altına alınmıştır. Daha sonra hazırlanan tüm anayasalarda yetkinin yasama organı tarafından kullanılacağı anayasal güvence altına alınmıştır. Bunlardan ilki cumhuriyetin ilanını takiben hazırlanan 1924 Anayasası'dır.

#### **4.3.1.4. 1924 anayasası**

TBMM'nin açılışının hemen sonrasında hazırlanan 1921 Anayasası'nın, genel amacının görevlerin Mustafa Kemal'de toplanmasını sağlamak ve kuruluş sürecinde hızlı hareket etmek olması nedeniyle düzenlemeler çok sınırlı ve genel düzeyde yapılmıştır. Zaman içerisinde bu durum demokrasiyle ilgili problemleri de beraberinde getirmiştir. Ortaya çıkan problemler 20 Nisan 1924 tarihinde klasik anayasa anlayışına uygun olarak hazırlanan ve 105 maddeden oluşan 1924 Anayasası ile kaldırılmak istenmiştir. Doğal hukuk anlayışının benimsenmiş olduğu bu anayasada temel hak ve hürriyetler ile ilgili düzenlemelere de yer verilmiştir. Bir önceki anayasada dolaylı olarak yer alan vergilendirme yetkisine yönelik düzenlemelerde bu anayasada yerini almıştır (Güneş, 1998: 89).

1924 Anayasasınının 84. ve 85. maddeleri vergi ve vergilendirme hususlarını düzenlemektedir. 84. madde vergiyi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak

tanımlanmıştır. Ayrıca “Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar *adına resim, aşar ve başka vergiler alınması yasaklanmıştır.*” düzenlemesine yer verilmiştir. 85. madde de vergilerin ancak kanunla salınıp, alınabileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemelerle vergilerin kanuniliği ilkesinin kabul edildiği ifade edilmiştir. Vergilendirme yetkisi yasama organına ait bir yetki olarak tanımlanmış ve anayasal güvence altına alınmıştır. Aynı maddenin 2. fıkrasında yerel yönetimlerin yasaları çıkıncaya kadar daha önce topladıkları vergilerin tahsiline devam izin verilmiştir (Batirel, 2011: 19). Vergilendirme yetkisi açısından yerel yönetimlere sadece daha önceki vergilerin tahsilatı yetkisi verilmiş olup, ek mali yükümlülük koyma yetkisi tanınmamıştır. Bu açıdan söz konusu düzenlemenin vergilerin yasama organı tarafından konulması kuralına uygun düzenleme olduğunu söylemek mümkündür.

Anayasada her ne kadar “kanunilik ilkesi” kabul edilmiş olsa da, bu ilkeye aykırı düzenlemelere başvurulmuştur. Hükümete vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Değişiklikler için meclis onayı gerekliliği kuralı getirilmiş olsa da söz konusu kural vergilendirme yetkisinin kullanımının kanunilik ilkesine aykırı bir şekilde Bakanlar Kurulu’na verilmiş olduğu gerçeğini değiştirmemektedir (Önder ve Kumrulu, 2003: 51). Ek olarak açıkça olmasa da dolaylı olarak eşitlik ilkesine düzenlemelerde yer verilmiştir. Modern toplumda var olan verginin tüm vatandaşların ödevi olduğu düşüncesine paralel bir düşünce benimsenmiştir (Arıkan, 1994: 278).

1924 Anayasası’nda vergilendirme yetkisi daha önceki anayasadaki dolaylı düzenlemenin aksine doğrudan yasama organı tarafından kullanılacaktır. Burada yasama organının nasıl oluştuğu da önem arz etmektedir. 1924 Anayasası’na göre yasama organı TBMM’dir. TBMM halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşmaktadır. Burada günümüzde benimsenen anlayışa uygun bir yapılanma söz konusudur.

Vergilendirme yetkisi incelenirken kanun koyma aşamalarının da incelenmesi gerekmektedir. Kanunların nasıl yürürlüğe girdiği de önemlidir. Kanun yapma süreci anayasanın 35. maddesinde yer almıştır. Anayasanın 35. maddesine göre kanunlar meclis tarafından kabul edilip sonrasında Cumhurbaşkanı onayına sunulmaktadır. Burada cumhurbaşkanının mutlak veto yetkisi bulunmamaktadır. Önüne getirilen kanun metnini cumhurbaşkanı, 10 günlük zaman zarfında onaylama ya da tekrar görüşülmek üzere meclise iade etme hakkına sahiptir. Meclise iade etme yetkisi geciktirici veto olarak

tanımlanmaktadır. Meclisin kendisine iade edilen kanunu aynen kabul etmesi durumunda cumhurbaşkanının onaylamaktan başka seçeneği bulunmamaktadır. Burada bu anayasanın bir eksikliği ortaya çıkmaktadır. Bu anayasada kanunların anayasaya uygunluğunu denetleyecek bir mekanizma öngörülmemiştir. Bu durum da suistimallerin önünü açmaktadır (Gözler, 2000: 61-62).

1924 anayasası, önemli düzenlemelere yer vermekle beraber 1929 yılında tüm dünyada baş gösteren büyük ekonomik kriz ve daha sonrasında yaşanan dünya savaşı neticesinde vergilendirme alanında anayasadan sapmalar ortaya çıkmıştır (Akyazan, 2009: 8).

#### **4.3.1.5. Vergi Alanında Yaşanan Diğer Gelişmeler**

1923-30 arası dönemde Türkiye’de iktisadi anlamda liberal ekonomi politikalarının benimsendiği görülmektedir. Tarafsız devlet anlayışına uygun düzenlemeler yapılarak denk bütçe politikaları yürütülmüştür. Dönemin vergi politikası 1925 yılındaki Muvazene-i Maliye Encümeni Mazbatasında yeni vergi koymak değil, vergilerin tahsil yönteminde düzenlemeler yapmak olarak ifade edilmiştir (Coşar, 2004: 265).

Mali yapının değiştirilmesi için bazı düzenlemelere gidilmiştir. Bunlar içerisinde aşar vergisinin kaldırılması büyük öneme sahiptir. 1925 yılında 552 Sayılı Kanun’la aşar vergisi kaldırılmıştır. Osmanlı Devleti’nin ve kuruluş aşamasında Türkiye Cumhuriyeti’nin en önemli gelir kaynaklarından olan aşar, bütçe gelirlerinin yaklaşık %30’unu karşılamıştır (Gökbunar, 2012: 61). Aşar vergisinin kaldırılarak yerine işlevsel bir vergi konulmaması nedeniyle devlet önemli bir finansman kaynağını kaybetmiştir. Önder’in de belirttiği gibi aşar vergisinin kaldırılması, o dönemdeki nüfusun yarısının tarım sektöründe istihdam ediliyor olması ve öz tüketim nedeniyle tarımın vergi sisteminden çıkarılması sonucunu doğurmuştur (Önder, 1981). Tarımın vergi dışı kalmasıyla diğer sektörler daha fazla vergi yükünü omuzlamak zorunda kalmıştır. Ancak aşar vergisinin kaldırılmasını olumlu bir gelişme olarak değerlendiren görüşler de vardır Pelin, bu verginin kaldırılması finans alanındaki en radikal inkılap olarak tanımlamıştır (Pelin, 1945: 307).

Aşar vergisinin kaldırılması devleti vergi politikalarında dolaylı vergilere yönlendirmiştir (Taş, 1995: 370). Genel satış vergisi, şeker ve gaz yağı üzerine konan tüketim vergileri bu dönemde yürürlüğe girmiştir. Bu durum vergi sisteminde adil olmayan dolaylı vergilerin

ağırlıklı olarak yer almasına neden olmuştur (Dikmen, 1950: 159; Küsmenoğlu, 2010: 231-232) 1923 yılında %48 olan dolaysız vergi oranı 1928 yılında %23'lere kadar gerilemiştir (Maliye Bakanlığı, 1976; Ay, 2003: 69). Bu vergilerin mali gücü dikkate almaması nedeniyle halk üzerinde adil sonuçlar doğurmamıştır. Ayrıca ek vergi düzenlemeleri yapılmış olsa da aşarın kaldırılması nedeniyle karşı karşıya kalınan gelir kaybı telafi edilememiştir. Bu amaçla bazı tarımsal ürünlerin vergilendirilmesi, dolaylı vergilerde artışlar yapılması yoluyla gelir kaynağı yaratılmak istenilmiştir (Kirmanoğlu, 1994: 58; Küsmenoğlu, 2010: 115).

Vergi alanında yapılan düzenlemeleri, mahsulatı arziye vergisi konulması (1925), temettü vergisi kaldırılarak kazanç vergisi konulması (1926), veraset ve intikal vergisinin konulması (1926), maktu vergi uygulamasına yer verilmesi (1926)<sup>30</sup>, musakkafat vergisinde değişiklikler yapılması, arazi vergisinde oran artırıma gidilmesi ve mali tekeller (1929) oluşturulması şeklinde sıralanmaktadır (Parasız, 1998: 14; Yaşa ve diğerleri, 1980: 6019. 1926 yılında konulan “umumi istihkak vergisi” uygulamasıyla mağaza ve fabrika gibi yerlerde yapılan mal satışları ve imalat işlemlerinden alınan bedeller ile bankacılık, komisyonculuk işlemlerinden alınan bedellerin vergilendirilmesine yönelik geniş kapsamlı bir vergi yürürlüğe konulmuştur. Ancak vergi uygulamalarının tepki çekmesi üzerine 1927 yılında muamele vergisinin yürürlüğe girmesiyle umumi istihkak vergisi uygulamasına son verilmiştir (Giray, 2001: 218).

İktisat Kongresi'nde kabul edilen politikaları hayata geçirmek adına 1927 yılında 1913 yılında çıkartılan Teşvik-i Sanayi Kanunu revize edilmiştir. Bu düzenlemeyle yerli sanayiye kolaylık sağlayacak ucuz devlet arazisi tahsisi, vergi muafiyeti ve çeşitli indirimler getirilmiştir (Çoşkun, 2003: 75). Yerli sanayi oluşturma isteğine bağlı olarak yerli imalat için gerekli olan hammaddeler vergiden muaf tutulmuştur. Yine aynı amaç için büyük işletmelere (damga, ruhsat) muafiyetler tanınmıştır (Teşvik-i Sanayi Kanunu 1927) (Tekeli ve İlkin, 2014: 35). Cumhuriyetin ilanından büyük buhran sürecine kadar yaşanan ekonomik gelişmeler ve mali düzenlemeler ülkede dışa açık ekonomi modelinin benimsendiğini göstermiştir. Günümüze kadar süregelen hammadde ihracı, tüketim malı ithalatı ile tüketici toplum geleneği bu dönemde filizlenmiştir. Tarıma yönelik politikalar benimsenerek, söz konusu politika vergilendirme politikalarına da yansımıştır.

<sup>30</sup> 08.02.1926 tarih ve 733 sayılı kanunla yürürlüğe giren bu vergi önemli gelir kaynağı oluşturulmaması nedeniyle 1927 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi alanında yapılan düzenlemeleri yetki kullanımı açısından inceleyecek olursak, bu dönemde genel olarak yetki TBMM tarafından kullanılmıştır. Bu yetkiye dayanarak meclisin birçok vergi düzenlemesi yaptığı görülmektedir. Ancak savaş sonrası şartlarında imzalanan Lozan Antlaşması ile gümrük vergilerinde devletin yetkisinin sınırlandırılmış olduğu görülmektedir. Lozan Antlaşmasının 1929 yılında yürürlükten kalkmasıyla devlet hemen yeni gümrük tarifeleri hazırlamaya başlamıştır. Meclis tarafından Sanayi ve Ticaret Odasının görüşü alınarak hazırlanan düzenlemeler, olağan dönemlerde vergilendirme yetkisinin meclis tarafından kullandığının bir göstergesidir.

#### 4.3.2. 1930-1939 Korumacı-Devletçi Sanayileşme Dönemi

Türkiye'nin 1923-29 yılları arasında benimsediği liberal politikalar beklenen yatırımları ortaya çıkaramamıştır. Sermaye birikiminin de istenilen düzeyde gerçekleşmemesiyle ekonomik anlamda bir atılım yapılamamıştır. Ülkede yaşanan bu gelişmelerin yanı sıra 1929 yılında dünyada yaşanan ekonomik kriz, tüm az gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de yıkıcı etkiler yaratmıştır (Özçelik ve Tuncer, 2007: 259). Kriz dünyada olumsuz ekonomik sonuçlar yaratırken SSCB'nin uyguladığı planlı politikalar ülkede olumlu gelişmeler meydana getirmiştir. Türkiye yaşanan bu gelişmeleri dikkate alarak liberal politikalardan vazgeçerek, içe kapalı ekonomi politikalarına yönelmiştir. Organize ve daha planlı bir devletçilik modelle sanayileşme devlet öncülüğünde gerçekleştirilmek istenmiştir. (Tezel, 2002: 242-243). Türkiye dışa kapalı ekonomik modele uygun düzenlemeler yapmaya başlamıştır. Mali alanda bütçe denkliliği yine önemli yere sahip olmuştur. Atatürk 1937 yılındaki meclis açılış konuşmasında da bu konunun önemini vurgulamıştır<sup>31</sup>.

Mali alanın önemli konusu olan vergilendirme yetkisi; 1924 Anayasasına göre yasama organı tarafından kullanması öngörülmüştür. Meclis vergilendirme yetkisini bu dönemde ilk olarak İktisadi Buhran Vergisi Kanunu'nu kabul ederek kullanmıştır<sup>32</sup>. Ekonominin düzeltilmesi amacıyla çıkartılan bu kanunun da amacına ulaşamaması nedeniyle 1932 yılında vergiyle ilgili ek düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle verginin kapsamı genişletilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 187-189). Ancak düzenlemeler beklenen

<sup>31</sup> 1937 yılı TBMM'nin açılış konuşmasında Atatürk "Cumhuriyet bütçelerinin taayyün eden ve daima kuvvetlenmesi gereken müşterek hususiyetleri, yalnız denkli oluşları değil, aynı zamanda, koruyucu, kurucu ve verici işlere, her defasında daha fazla pay ayırmakta olmalarıdır" söylemiyle bütçe denkliliği prensibine yer vermiştir. (Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri I-III, I: 417).

<sup>32</sup> TBMM 2.C D.3/22

sonuçlara ulaştırmamıştır. Bunun üzerine 1935 yılında tekrar düzenlenme yapılarak vergide kısa sürede birçok değişiklik yapılmıştır (Sarıoğlu, 2004: 226). Son yapılan değişikliklerle daha önce muafiyet verilen kesimler vergi kapsamına alınmıştır. Her ne kadar vergi sürekli revize edilse de istenilen sonuçlar sağlanamamıştır. Yürürlüğe girerken geçici olarak planlanan bu vergi devletin kaynak problemini çözmemesi nedeniyle 1950 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Vergi alanında yapılan bir diğer düzenleme olağanüstü vergi olarak ücretli kesimden alınan muvazene vergisi sisteme dahil edilmesidir (Korkmaz, 1982: 115). Ek olarak bu dönemde kazanç vergisinde de düzenlemeler yapılmıştır (Sarıoğlu, 2004: 227). Yeni düzenlemeyle vergi istisnaları düzenlenmiştir. Birçok yeni vergi uygulamasına yer verilmesiyle devletin gelir ihtiyacını vergi politikalarıyla çözmek amacıyla olduğunu göstermektedir. Vergi düzenlemeleri bu süreçte genel olarak yasama organı tarafından yapılmıştır. Yasama organı, vergilendirme yetkisini sıklıkla kullanmıştır.

Ancak vergilendirme yetkisinin başka organlar tarafından da kullanıldığı örneklere de rastlanılmaktadır. 20.02.1930 tarih 1567 sayılı “Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun” ile Bakanlar Kurulu’na ekonomiyi düzenlemek amacıyla geniş yetkiler tanınması buna örnektir. Kanununun 1. maddesinde “Kambiyo, nukut, esham ve tahvilat alım ve satımının ve bunlar ile kıymetli madenler ve kıymetli taşlarla bunlardan mamul veya bunları muhtevi her nevi eşya ve kıymetlerin ve ticari senetlerle tediyeyi temine yarıyan her türlü vasıta ve vesikaların memleketten ihracı veya memlekete ithalinin tanzim ve tahdidine ve Türk parasının kıymetinin korunması zımında kararlar ittihazına Bakanlar Kurulu yetkilidir.” hükmüne yer verilmiştir. Düzenleme ile Bakanlar Kurulu, Türk parasının kıymetiyle ilgili olabilecek birçok alanda düzenleme yapmaya yetkili kılınmıştır. Bu yetkiyi ek vergi ihdası olarak değerlendirmekten ziyade genel ilkeler çerçevesinde değerlendirmek daha uygundur. Bu maddede yer alan “her türlü tedbir”in içerisine vergilerinde girmesi mümkündür. Bu nedenle Bakanlar Kurulu’na verilen yetkilerden biri de vergilendirme yetkisi olduğu söylenebilir. Anayasa vergilendirme yetkisini meclise bırakırken “temsilsiz vergi olmaz” ilkesini hayata geçirmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin aksi yönde karar verdiği görülmektedir. İlgili maddenin iptaline yönelik yapılan başvuruyu yetkinin devredilemezliği ilkesine aykırı görmeyerek reddetmiştir<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 18. 10.1963 gün ve 11534 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1963/4 esas 1963/71 sayılı kararı 28.03.1963 tarihli kararı

### 4.3.3. 1940-1945 Savaş ve Depresyon Dönemi

Türkiye’de devletçi politikalar sonucu düzelen ekonomik tablo 1939 yılında İkinci Dünya Savaşı’nın başlamasıyla kaybolmuştur. Savaşın taraflarından olmamasına rağmen Türkiye, savaştan birçok alanda olumsuz etkilenmiştir. Savunma ihtiyacının artması nedeniyle orduya yapılan harcamalar artmıştır. Bu dönemde bütçenin ortalama yarısı savunma harcamalarına ayrılmıştır (Tekeli ve İlkin, 2014: 20). Büyük ordu, ekonomisi tarıma dayanan bir ülkenin erkek işgücünü istihdam alanından çektiği için üretim azalışını da beraberinde getirmiştir. Bunlara ek olarak tüm dünyada yaşanan ekonomik darlık ithalatı da kısmıştır. Hammadde ihtiyacını karşılayamayan sanayi kesimi gelişmemiş ve milli gelir azalışıyla sonuçlanmıştır. 1938-45 yılları arasında GSYH’nin %27 oranında azalması bunu doğrular niteliktedir (Boratav, 2011: 137). Azalan üretim ve milli gelir artan harcamalarla birleşince devletin ek gelir bulma ihtiyacı zaruri olmuştur. Dönemin başbakanı olan Refik Saydam, yoğun devlet denetimli bir politikayı uygulamaya koymuştur (Akşin, 2017: 176).

Bu doğrultuda 18.01.1940 tarih 3780 sayılı Milli Korunma Kanunu kabul edilmiştir. Bu düzenlemede Bakanlar Kurulu’na geniş yetkiler verilmiştir. Kanununun 1. maddesinde yer alan “Fevkalade hallerde devletin bünyesini İktisat ve Milli müdafaa bakımından takviye maksadıyla İcra Vekilleri Heyetince, bu kanunda gösterilen şekil ve şartlar dairesinde vazife ve salahiyetler verilmiştir.” (Düster, 3/21: 274) hükmü ile dönemin Bakanlar Kurulu’na sınırsız denilebilecek yetkiler verilerek, devlete iktisadi her alana müdahale etme hakkı tanınmıştır. Yapılan düzenlemeden kısa bir süre sonra 19 Şubat 1940 tarihinde İsmet İnönü, II. Dünya Savaşı’nın devlet ekonomisine etkilerine dayanarak kanunun uygulanmasına yönelik kararname çıkarmıştır. Verilen yetkinin genişliğini anlamak için düzenlemeyi inceleyecek olursak; hükümet sanayi, maden ve küçük sanat kooperatiflerinin üretim miktarlarına ve kendi iç politikalarına müdahale etme hakkına sahip kılınmıştır. Mallara gerekli şartlarda üretim maliyetini karşılayarak el koyabilmektedir (Öztürk, 1963: 141-142). Buna ek olarak ihracat ve ithalat ile ilgili olarak çeşitli kısıtlamalar getirebilme yetkisi de tanınmıştır. Bunun gibi birçok düzenlemeyle hükümet ekonominin her sahasında el koymaya gidebilecek düzeyde yaptırım gücüne sahip olmuştur (Tekeli ve İlkin, 2014: 37). 3 Ağustos 1944 tarihinde kanunda yapılan değişiklikle düzenleme yapılabilecek yetki

alanına tarımsal üretimler de dahil edilmiştir<sup>34</sup>. Yeni düzenlemelerle hükümet gerekli gördüğü takdirde gerekli bölgelerde üretilecek ürüne karar verebilecek, ayrıca ekilmeyen araziye bedeli ödemek karşılığında işletme hakkına sahip olacaktır (Tekeli ve İlkin, 2014: 98). Bu kanundan yetki alan Bakanlar Kurulu birçok düzenleme yapmış olmasına rağmen, ekonomide yaşanan çöküşe engel olamamıştır.

1940 yılında enflasyon % 25,4 gibi yüksek bir orana yükselmiş ve enflasyondaki artış 1944'e kadar devam etmiştir (Terzi ve Oltulular, 2004: 22). Bununla beraber ürün kıtlığı ve karaborsa ekonomiye hakim olmuştur. Alınan önlemler daha çok küçük çiftçiyi vurmuş, bu kesim geçimlik düzeyin altında gelir elde eder hale gelmişlerdir. Ancak bu yaşananlardan kar sağlayanlardan olmuştur. Büyük toprak sahipleri ve tüccarlar devletin içinde bulunduğu bu durumda karlarını arttırmışlardır. 1942 yılında kanunlarda değişikliğe gidilerek durumun önüne geçilmek istenmiştir. Bu dönemde uygulanan fiyatların denetlenmesi, karne uygulaması ve mallara düşük ücretlerle el koyma gibi yöntemler istenilen sonucu vermemiştir. Refik Sağlam hükümeti 1942 yılında yerini Şükrü Saraçoğlu'na bırakmıştır. Saraçoğlu iktisadi alanda daha liberal politikalar benimsemiş ve bu yönde düzenlemeler yapmıştır (Erkan, 2007: 40-41; Boratav, 2011: 101).

Ancak yapılan düzenlemeler durumu daha kötü bir hale getirmiştir. Özel sektör aktörleri yapılan düzenlemeleri kendi çıkarları doğrultusunda kullanarak servetlerini arttırmak için çaba sarf etmişlerdir. Bu süreçte devlet ve özel sektör işbirliği maalesef gerçekleşmemiş aksine bu iki kesimin aralarındaki gerilim hızla artmıştır. Devletin gelir ihtiyacını vergilendirme yoluyla aşmak isteyen Saraçoğlu, savaş süresince aşırı kazançla mücadele edeceğini ifade etmiştir. Buna yönelik olarak TBMM oturumunda bulunan tüm milletvekillerinin olumlu oylarıyla yılında 11.11.1942 yılında Varlık Vergisini yürürlüğe koyulmuştur (Ökte, 1950: 44-45; Boratav, 2011: 85). Bu vergiyle hem savaş yoluyla aşırı gelir elde edenler vergilendirilirken, talebin kısılması ve dolayısıyla enflasyon düşüşünü sağlamak hedeflenmiştir (Düstur, 3/24: 9). Hazırlık aşamasında dahi halka bu yeni düzenlemeyi benimsetmek için propagandalar başlamıştır.

Varlık vergisi ticaret, çiftçi, esnaf ve ücretlilerden bir kereye mahsus olarak alınacak bir vergi olarak düzenlenmiştir. Kanunla verginin tespiti için il ve ilçelerde servet tespit komisyonu kurulması öngörülmüştür. Bu komisyon vergi mükelleflerini ve verginin

---

<sup>34</sup> BCA, Kutu: 030-0-018, Yer: 97-124-5.



miktarını belirlemekle görevlendirilmiştir. Komisyon tarafından alınan kararların nihai olduğu ve itiraz edilemeyeceği de düzenlenmiştir (Yenal, 2001: 98). Bu vergi ile devlete ilk yıl %3,5 düzeyinde ek gelir sağlanmıştır. tahakkuk edilen vergi tutarının ancak yarısı kadarı tahsil edilebilmiştir (Dağlı ve Aktürk, 1988: 112). Ancak verginin adaletsiz ve ayrımcı yapısıyla büyük tartışmalara konu olmuştur (Clark, 1984: 31; Küsmenoğlu, 2010: 219). 15.03.1944 tarih 5433 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılan bu vergi, ırkçı ve ağır vergilendirme iddialarıyla günümüzde hala tartışılan uygulamadır.

Varlık vergisi, verginin esaslı unsurlarının tespitinde yerel komisyonlara yetki vermesi nedeniyle vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından önem arz etmektedir. Bu gelişme her ne kadar demokrasi anlayışına uygun bir düzenleme olarak görünse de amaca aykırı düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Varlık Vergisi'nin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının belirlenmesinde yerel komisyonlara geniş yetkiler verilmiştir. Aynı zamanda kanunda istisna ve muafiyetlere de yer verilmemiştir (Ökte, 1951: 28). Vergilendirme yetkisi sadece vergiyi isim olarak koymak olmadığı için, vergilendirme yetkisi kapsamına giren esaslı unsurların yerel komisyonlara bırakılması bu yetkinin paylaşılmış olduğunu göstermektedir. Vergiyle ilgili genel düzenleme kanunla yapılarak komisyonlara yetki verilmiştir. Bu noktada takdir yetkisinin kullanılmış olduğu görülmektedir. Ancak matrah ve mükellefiyet kanunla belirlenmekle birlikte hangi oran üzerinden uygulama yapılacağı ve dolayısıyla mükellefiyetin sınırı tam olarak belirlemiş ve bu komisyona bırakılmıştır (Çavdar, 2008: 432; Küsmenoğlu, 2010: 78). Burada çerçevenin kanunla tam olarak çizildiğini söylemek güçtür. Kanunla düzenlenmesi gereken bir konuda komisyona yetki verilmesi yasamanın devredilemezliği ilkesine aykırıdır.

Demokrasi anlayışında vergilendirme yetkisini halkı temsil eden seçimle gelen meclis kullanmaktadır. Ancak oluşturulan bu komisyon atama usulüyle belirlenmiştir. Her ne kadar meclis kanunla bu yetkiyi vermiş olsa da geniş düzenleme alanı tanınması konuyu tartışmalı hale getirmektedir. Verginin asli unsurları kanun koyucu tarafından konulmalıdır. Ayrıca bu yetki devredilemez bir yetkidir.

Olağanüstü dönemde gelir elde etmek amacıyla konulan bir diğer vergi 1942 tarihli Aynı Muamele Vergisidir. Bu vergi, belirli ürünlerden aynı olarak alınmaktadır. Zeytinyağı, pamuk yağı ve prina yağı olarak belirlenen vergi konuları üzerinden %12,5 oranında vergi tahsil edileceği kanunda düzenlenmiştir (Düster, 3/24: 27). Ancak bu vergi sonucunda

vergi kaçakçılığı ve bu yağların stokçuluğu artmış ekonomi üzerinde olumsuz sonuçlar yaratmıştır. Vergi, bu etkiler dikkate alınarak 1947 yılında kaldırılmıştır.

Dönemin bir diğer olağanüstü vergisi Toprak Mahsulleri Vergisidir. 04.06.1943 tarihinde kabul edilen bu vergi ile tarımsal kazançlardan vergi geliri elde etmek hedeflenmiştir (Boratav, 2011: 85). Kanun yürürlüğe girmeden önce Milli Korunma Kanunu'na dayanarak Bakanlar Kurulu'nun hazırladığı kararnamelerde tarımsal ürünlere yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu kararnamelerde ürünlerin belirli kısmına devlet tarafından el konulacağı düzenlenmiştir (Özer, 2011: 219). Yapılan düzenlemelerin ardından yürürlüğe giren Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu'nda aynı doğrultuda vergiye konu olması karar verilen ürünlerin belirli bir kısmına devlet tarafından el konulacağı düzenlenmiştir. Ek olarak yine kanunda belirtilen mahsullerin aynı değil nakdi olarak vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır (Akman ve Akman, 2011). Varlık vergisi dışında tutulmuş olan tarımsal kazançların gayri safi tutarından %8 oranında aynı, %12 oranında da nakdi vergi alınması planlanmıştır. Böylelikle seferberlik durumundaki ordu ihtiyaçlarının karşılanması düşünülmüştür. Bu vergi bir bakıma kaldırılan aşar vergisinin muadili gibi düzenlenmiştir (Düstur, 3/24: 1323). Ancak bu noktada hesaplanmayan bir işleyiş devletin istediği geliri elde etmesine engel olmuştur. Kırsal kesimdeki güç dengesi, büyük toprak sahiplerini vergilendirememiş, vergi yükü geçimlik düzeyde gelir elde eden küçük çiftçinin sırtına yüklenmiştir (Özer, 2011: 220- 225). Yaşanan olumsuz gelişmeler sonucunda 1946 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu vergide 26 Nisan 1944 tarih ve 4553 sayılı kanunla değişiklik yapılarak uygulamaya devam edilmiştir. Vergi matrahlarının Varlık Vergisinde olduğu gibi "tahmin komisyonu" adı verilen heyet tarafından mükelleflerden elde ettikleri bilgilere dayanarak belirlenmesi kabul edilmiştir. Bu noktada takdir yetkisinin kullanılmış olduğu görülmektedir. Ancak Varlık Vergisi'nde olduğu gibi tahmin komisyonlarının hukuki konumu net değildir.

Düzenlemelerde yeni vergi salınmasının yanı sıra mevcut vergi, resim ve mali yükümlülüklerle zam yapılarak gelir sağlanmak istenmiştir. 1940 yılında kazanç vergisinde %50 oranında artış yapılan bir kanun kabul edilmiştir. 1941 yılında olağanüstü durum

nedeniyle bu oran bir misli arttırılmıştır<sup>35</sup>. Ayrıca 3828, 4040, 4041, 4226, 4415, 4430, 4437 ve 4565 sayılı kanunlarla yürürlükte olan vergilerde düzenlemeler yapılmıştır (Bulutoğlu, 1978: 5). Yapılan düzenlemeler “Milli Korunma Kanunu” hükümlerine göre hükümet tarafından gerçekleştirilmiştir. Her ne kadar yetki kanunla verilmiş olsa da, yürütme organına bu denli geniş yetkiler tanınması hukuk devleti ve kuvvetler ayrılığı ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

Bu dönemde yetki genellikle yürütme organı tarafından atanmış komisyonlar ile yasama organı arasında paylaşılmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda vergilendirme yetkisi, altı yıllık süre içerisinde keyfi uygulamaların önünü açacak şekilde kullanılmıştır. Vergiye yönelik düzenlemelerin yoğunlukla yürütme organı veyahut esaslı unsurlarında yasama organı dışındaki mekanizmaların elinde şekillendiği göze çarpmaktadır (Bulutoğlu, 1978: 82-83). Bu nedenle incelenen dönemi vergilendirme yetkisi noktasında demokrasiyle bağdaşmayan uygulamaların yaşandığı süreç olarak ifade etmek mümkündür.

#### **4.3.4. 1946-1950 Savaş Sonrası Dönemde Türkiye Ekonomisi**

Tüm dünyada etkisini gösteren ve büyük yıkım yaratan İkinci Dünya Savaşı Almanya ve Japonya'nın teslimiyetiyle sonuçlanmıştır. Savaş sona erdiğinde, diğer birçok ülke gibi Türkiye’de ekonomik anlamda büyük problemler barındıran bir yapı ile karşı karşıya kalmıştır. 1946-1950 yılları genel olarak sorunlara çözüm arayışıyla geçmiştir.

Savaş süresince uygulanan politikalarla sermaye kesimi ile belirgin bir gerilim ortaya çıkmıştır. 1945 yılında çıkartılan “Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu”, bu gerilimin politik ortamda farklı örgütlenme arayışını da hızlandırmıştır. Bu yasa ile küçük köylüler topraklandırma amaç olarak ifade edilmiş olsa da, altında yatan bir diğer neden, büyük toprak sahiplerinin güçlerini kırma isteğidir. Ancak bu reform muhalefetin de sesinde yükselmeye neden olmuştur. Önü konuşmalarında muhalefet ihtiyacını dile getirerek ülkede çok partili hayata geçişin sinyallerini vermiştir. Bu süreç Demokrat Parti’nin siyasi arenaya çıkmasıyla sonuçlanmıştır. Türkiye bu dönemde siyaset alanında hareketli bir dönem içerisine girmiştir. Demokrat Parti sıklıkla döneminin popüler liberal ekonomi anlayışına vurgu yapan serbest girişim söylemlerinde bulunmuştur. Sermaye kesimi de

<sup>35</sup> 17.05.1940 tarih 3828 sayılı kanun ile kazanç vergisinde %50 oranında artışa gidilmiştir. Sonrasında sırasıyla 29.05.1941 tarih 4040 sayılı kanun, 07.06.1943 tarih 4437 sayılı kanun ve 17.05.1944 tarih 4565 sayılı kanun ile kazanç vergi oranında artışlar yapılmıştır.

liberal politikalara vurgu yapmakta, devletçi uygulamalardan vazgeçilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Aslında son dönemde İnönü ve ekibi de liberal politikalara yakın bir çizgide durmuşlardır. CHP iktidarının son döneminde yaptığı düzenlemeler serbest girişimden yana bir tablo çizmiştir. 1947 yılında yapılan CHP kurultayında da özel sektöre yardımcı bir devletçilik anlayışı, devletin ağır sanayi endüstrisinde yer alıp özel sektörü teşvik edici faaliyetler yapması gerektiği belirtilmiştir (Uzun, 2012: 124-126).

Dünya’da kurulan yeni düzen ve ülkedeki siyasi ortamdaki değişiklikler de, ülkenin devletçilik politikasını değiştirmesine etkili olmuştur. Savaş, sonrasında birçok uluslararası oluşumu da meydana getirmiştir. Türkiye savaşın bitmesiyle dünya dengesinde oluşan doğu ve batı bloğunda kendine yer bulma arayışına girmiştir. Savaş sonrasında Sovyet Rusya’nın Türkiye topraklarından pay alma talebinin de etkisiyle Amerika Birleşik Devletleri’nin önderliğindeki Batı Bloğuyla yakınlaşmıştır. Bu amaçla Bretton Woods Konferansı ve 1945 yılında Birleşmiş Milletler Örgütü’nün kurulduğu San Francisco Konferansına katılarak güç mücadelesinde kendine yer bulmak istemiştir (Boratav, 2011: 96). Dünya ekonomisinde ABD’nin etkisinin artmasıyla, tüm dünyada liberal ve serbest ticaret politikaları uygulamaları ve sermaye hareketlerine serbestlik gibi genişlemeci siyasetin araçları kabul edilmeye başlamıştır.<sup>36</sup> Türkiye’nin de liberal ve açık ekonomi politikaları izlemesi gerektiği yabancı ülkeler ve Demokrat Parti sahasında sıklıkla dile getirilmeye başlanmıştır (Tekeli ve İlkin, 2010: 94; Boratav, 2011: 72).

7 Eylül 1946 yılında yapılan devalüasyonla bu politikaların ilk adımı atılmıştır. 1946 yılından itibaren özel girişimciliği özendiren, dış ticarete serbestiye dayanan daha liberal anlayış hakim olmaya başlamıştır (Ekzen, 2016: 29). Türkiye on altı yıl boyunca sürdürdüğü dışa kapalı, iç talebin karşılanmasına yönelik sanayileşen, korumacı ekonomik modeli terk edip, serbest dış pazara yönelik, sanayiye ikinci plana atan bir iktisadi modele geçmiştir. Dış ticarete serbestleşme yeterli sanayileşmeyi sağlanmadığı için, bu politika ithalatın hızla artışına ve buna bağlı olarak dış açıkların büyümesine hizmet etmiştir. Bu durum sonraki dönemlerde dış açıkların kronikleşmesi ve ekonominin dışa bağımlı bir hale gelmesini olası hale getirmiştir. Bu politikaların benimsenmesinde dış siyaset açısından da

---

<sup>36</sup> 10 Ocak 1949 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri Başkanı Truman, “*Truman Doktrini*” adı verilen bir yardım programının yürürlüğe konduğunu ilân etmiş, Türkiye, bu dönemde özellikle Amerika’dan ve diğer batılı ülkelere geniş çapta yardım görmüştür (Ertüzün, 1970: 169).

birçok nedeni vardır. Sovyet tehdidi altındaki bir Türkiye'nin Batı'ya sığınması, bu ülkelerin değerlerini kabul ederek daha kolay olacağı düşünülmüştür (Akşın, 2017: 240).

Yaşanan ekonomik gelişmelerin yanı sıra siyasi arenada da önemli gelişmeler gözlenmiştir. Tek partili dönemden çok partili hayata geçişle birlikte ekonomik ve mali politikalar üzerine daha çok fikir ve ayrılıklar ortaya çıkmıştır. 1946 yılında CHP iktidarıyla sonuçlanan seçimler sonucunda muhalefetin dili ağırlaşmış, Demokrat Parti tarafından meşru görülmeyen seçim sonuçlarıyla gerilim hızla artmıştır. 1950 seçimlerine kadar ekonomik ve siyasi alandaki problemlerin sosyal hayata taşınmasıyla genişleyen problemler, DP'yi 1950 yılı seçimlerinde iktidara taşımıştır.

#### **4.4. 1950 Demokrat Parti İktidarından Günümüze Türkiye'de Yaşanan Gelişmeler ve Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı**

Türkiye'de 1923 yılından İkinci Dünya Savaşı'nın bitimine kadar olan süreçte CHP tek parti iktidarı yönetiminde olmuştur. 1946 yılında çok partili siyasi sisteme geçilmiş olsa da, DP'nin 1950 yılında iktidara gelmesi nedeniyle ikinci ayırım bu tarihten başlatılmıştır. Bu dönemde her ne kadar çok partili sisteme geçmiş olsak da DP'de on yıllık iktidarında uyguladığı politikalarla tek parti iktidarı havasını yaşatmıştır. Sonraki dönemlerde de ülkede yaşanan gelişmelerde demokrasi anlayışı çok fazla yara almış, parlamento anlayışının kemikleşmesini engelleyen askeri darbeler hiç eksik olmamıştır.

Yaşanan askeri darbelerin yanı sıra bu dönemde dünya ekonomisine entegre olma çabası birçok uluslararası örgütle iktisadi ve mali alanda etkilerini hissedeceğimiz ilişkilerin doğmasına neden olmuştur. 1980 sonrasında hızlanan neoliberal ve küreselleşme söylemleri ülkenin iç ve dış politikasında etkilerini göstermiştir (Boratav, 2011: 73).

Vergilendirme alanında bu dönemde anayasalarda belirtilen kuvvetler ayrılığı prensibi ve yasama organı olarak kanun yapma yetkisini TBMM' nin kullanması genel kabul gören düzenlemeler olmuştur. Ancak yaşanan gelişmelerde bu düzenlemeye aykırı veyahut istisnai nitelikte olan düzenlemelere gelişmelere sıklıkla rastlanmaktadır.

#### 4.4.1. 1950-1960 Dışa Kapalı Yurtiçi Yatırımlara Dayalı Büyüme Dönemi

Demokrat Parti ve Menderes hükümeti, 1950 seçimleriyle iktidara gelmiş ve 1960 yılına kadar olan beş seçimde de başa gelerek iktidarını sürdürmüştür. Menderes hükümetinin iktisadi politikaları asgari devlet müdahalesi ve özel sektör destekli büyüme üzerine kuruludur (Erogul, 2003: 142; Çelebi, 2002: 35). Menderes ilk seçim sonrasında sunduğu hükümet programında vergi yapısının bozukluğu üzerinde durmuştur. Vergi yapısındaki dolaylı vergilerin ağırlığının vergi adaletini bozduğunu dile getirmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 375-376). Belirtilen problemlere çözüm olarak bu dönemde bazı düzenlemeler yapılacağı belirtilmiştir. Menderes hükümeti ilk olarak önceki hükümet döneminde hazırlatılan 1949 yılında kabul edilen Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergisi kanunları yürürlüğe girmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 378).

Bu düzenlemelerle birçok vergi kaldırılarak vergilerde sadeleştirmeye gidilmiştir. Daha önce uygulamada olan kazanç vergisinin sosyal adaleti sağlayacak düzenlemeler içermediği eleştirileri, bu düzenlemenin gerekçelerinden biri olarak sunulmuştur. Vergi reformu kapsamında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)<sup>37</sup>'yle gerçek kişi ile kurumların gelirleri farklı kanun ve düzenlemelere tabi tutulmuştur (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1988: 3-5). KVK'da gelir vergisi kanunu gibi tüm unsurlarının yasama organı tarafından belirlendiği bir düzenleme olmuştur. Servetten alınan vergilerle ilgili düzenlemeler de vergi reformu kapsamı içinde yer almıştır. 27 Temmuz 1951 tarih ve 5818 sayılı hayvanlar vergisi kanunu ticari amaçla beslenen koyun ve keçinin vergilendirilmesi amacıyla yürürlüğe girmiştir. Bu dönem içerisinde yapılan düzenlemelerde vergilendirme yetkisi yasama organı tarafından kullanılmıştır. Vergilendirme yetkisi bu dönemde farklı organ, kurum veya kuruluşlar tarafından kullanılmamış, verginin yasallığı ilkesine uygun düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi reformu kapsamında yürürlüğe giren bu vergiler önemli eksikliklere sahiptir. İlk olarak gelir vergisinde zirai kazançların kapsam dışında bırakılması nedeniyle bu vergi üniter yapı kazanamamıştır (Kazgan ve Kazgan, 1964: 53). Türkiye gibi milli gelirin yaklaşık yarısının zirai kazançların oluşturduğu bir ülkede, bu uygulama önemli sistemsel problemler yaratabilmektedir. Reform kapsamında yapılan düzenlemelerle vergi sistemindeki problemlerin çözülmesi amacına ulaşılmadığı görülmektedir. Tezel yaşanan

<sup>37</sup> 03.06.1949 tarih ve 5422 Sayılı Kanunla yürürlüğe girmiştir.

başarısızlığın nedenlerinin yapısal eksiklikler ve vergi idaresi uygulamalarındaki hatalar olduğunu ifade etmiştir (Tezel, 2015: 159).

Menderes iktidara gelmesiyle önceliğini iktisadi kalkınmaya vermiştir. Dönem koşulları da DP iktidarına yardım etmiş ve ekonomide olumlu gelişmeler yaşanmıştır (Akşin, 2017: 118). Ekonomide oluşan olumlu hava neticesinde Menderes hükümeti 1951 yılında iktidarın ikinci kez tek başına sahibi olmuştur. Bu dönemde mali alandaki reformlarını devam ettireceğini ifade etmiştir. Vergi düzenlemeleri bu süreçte devam etmiştir. Yürürlükte olan Tahsil-i Emval vergisi kaldırılarak Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun yürürlüğe konmuştur.

1950-1954 yıllarını kapsayan dönemde ekonomik ve mali alanda olumlu gelişmeler yaşanmıştır. Bu olumlu dalgada ABD'nin Marshall Planı sonucunda verilen yardımların ve tarımsal üretim artışının yerini de gözden kaçırmamak gerekmektedir (Albayrak, 2004: 279-280; Şahin, 1995: 100). Bu ılımlı tabloya rağmen 1953 yılında döviz sıkıntısı baş göstermeye başlamıştır. Hükümet bununla mücadele için Ekonomi ve Ticaret Bakanlığının uygun gördüğü durumlarda her türlü mal ve hizmetin ithalini düzenleme, ithalat usul ve şekillerini belirlemeye yetkili kılındığı yeni bir dış ticaret politikası benimsemiştir (Albayrak, 2004: 281). 1954 seçimlerinde DP oylarını arttırarak tekrar iktidar olmayı başarmıştır (Akşin, 2017: 250). Yeni iktidar döneminde mali alanda yapılan düzenlemelere bakacak olursak 1954 yılında Gümrük Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle advalorem matrah ve yeni tarifeler kabul edilmiştir. 20 Mayıs 1955 tarihli ve 6582 Sayılı Kanunla verimliliği düşük olan esnaf vergisi kaldırılarak yüksek gelirli esnaf gelir vergisi kapsamına alınmıştır.

Politik alanda Menderes hükümeti 1954 seçimleriyle farklı bir kimliğe bürünmüştür. İlk dönemlerde seçim için yapılan popülist hamleler ve ılımlı hava zamanla değişmiş, önceki dönemde uygulanan iktisadi politikalar devlete enflasyon, döviz kıtlığı ve mal dar boğazı olarak geri dönmüştür. Yaşanan enflasyon küçük esnafın yüksek vergi dilimlerine girmesine neden olarak bunların üzerindeki vergi yüklerini arttırmıştır (Boratav, 2011: 137). Serbest piyasa savunan söylemleriyle iktidara gelen DP, 1954 seçimlerinden sonra piyasa üzerinde sıkı denetim kurmuştur (Rozaliyev, 1978: 307). İlk olarak şeker piyasasında daha sonra tüm ürünlerde başlayan darboğaza çözüm olarak 1954 (Temmuz) yılında "Kar Hadlerine Dair Kararname" yayınlayarak mal stoku yapılmasını engelleyecek

cezalar düzenlemiştir. Ancak bu önlemlerde yaşanan sıkıntıyı çözmekte yetersiz kalmıştır. Karaborsaya düşen mallar ve sermaye problemi, enflasyon ülkenin iktisadi hayatını durma noktasına getirmiştir (Taş, 2004: 178). Ekonomide yaşanan olumsuz gidişata ek olarak, hükümetin politik arenadaki sert müdahaleleri ile ülke içerisinde gerginlikler yaşanmaya başlanmıştır. Yaşanan olumsuz gelişmeler nedeniyle DP, “Milli Korunma Kanunu” nu bazı maddelerini değiştirerek tekrar yürürlüğe koymuştur (Çavdar, 2004: 25).

Bu kanun, Bakanlar kuruluna geniş yetkiler veren bir kanun olarak çok tartışılmıştır. Devletin tek partili siyaseti bırakıp demokratik olma yolundaki politikasıyla bu kanunu bağdaştırmak mümkün görünmemektedir. Bu kanunun ilk maddesine bağlı olarak huzursuzluk ve güvensizlik hali ortaya çıktığı durumlarda Bakanlar Kurulu TBMM’yi bilgilendirerek bu kanunu yürürlüğe sokabilmektedir. DP’de bu gerekçeyle 12 yıl sonra bu kanunu tekrar gündeme getirmiştir.

DP üçüncü seçim zaferinden sonra iktidarlığı süresince vergiler üzerinde de birçok değişiklik yapılmıştır. Harcama üzerinden alınan vergi olan Muamele Vergisi uygulamada yaşanan zorluklar nedeniyle kaldırılarak yerine 1956 yılında Gider Vergileri Kanunu getirilmiştir. Ancak bu vergide istenilen sonuçları vermekten uzak bir tablo yaratmıştır (Bulutoğlu, 1997: 29). Gider vergileri daha çok KİT’lerin ürettiği mallar üzerinden alındığından özellikle başlangıçta bir KİT Vergisi niteliğine bürünmüştür (Nadaroğlu, 1981: 131-144). 1957 yılında servet vergisi niteliğinde olan Hususi Otomobil Vergisi yürürlüğe girmiştir. Servet transferini vergilendiren Veraset ve İntikal Vergisi’nde 1959 yılında yapılan değişiklikle hem belirli tanımlamalara açıklık getirilmiş hem de muaflik sınırları ve tarife yeniden düzenlenmiştir (Takım, 2011: 160).

Ayrıca, 8 Şubat 1957 tarihinde 6908 Sayılı Kanun’la gelir vergisinde yeni tarifeler kabul edilmiştir. Yeni tarifelerde gelir dilimleri arttırılmıştır. Bu düzenlemeyle yüksek gelire sahip mükelleflerin vergi yükü arttırılmıştır. En az geçim hadleri yükseltilmiş, gelir vergisi tarifesi arttırılmış ve yüksek gelir dilimlerine uygulanan oran yükseltilmiştir (Düstur, 3/38: 400). Gelir vergisi tarifesinde 1958 yılında yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Bu dönemde gelir vergisiyle ilgili sıklıkla düzenleme yapılmasına rağmen kurumlar vergisinde herhangi bir tarife değişikliğine gidilmemiştir (Küsmenoğlu, 2010: 415). Bu durum sermayeyi destekleyici bir hareket olarak yorumlanmaktadır. Uygulanan vergi politikası küçük



işletmelerden ziyade büyük sermaye kesimini destekleyen bir yapıdadır (Kazgan, 2005: 276).

Demokrat Parti seçim söylemlerinde dile getirdiği devletin küçülmesi ihtiyacını iktidarı süresince gerçekleştirememiş aksine devlet bu dönemde genişlemiştir (Akşin, 2017: 249-252). İktidara geldiği ilk dört sene ekonomideki olumlu gelişmeler, sonrasında yerini ekonomik sıkıntı, dar boğaz ve siyasi arenada huzursuzluklara bırakmıştır. Ağır önlemler gidişatın değişmesini sağlayamamış, devlet içerisinde büyük bir kaos ortamı belirlemiştir. 1957 seçimlerinden sonra muhalefetin ve iktidarın dili ağırlaşmış, özgürlüğü kısıtlayan önlemler halk protestolarına neden olmuştur. İçeride yaşanan olumsuz hava dış ilişkilerle pekişince DP baskıcı yollarla iktidarı elinde tutmak istemiştir.

Bu gerginlik ortamında Kayseri'deki Tarım Kredi Kooperatifi seçimlerini CHP'nin kazanmasıyla iktidar ile muhalefet arasındaki rekabet gerginliğe dönüşmüştür. CHP söylemlerini sertleştirdikçe önlemler baskıcı hal almaya başlamıştır (Albayrak, 2004: 526-527). DP meclise CHP faaliyetlerinin denetlenmesi için Tahkikat Komisyonu kurulması teklifini getirmiştir. Mecliste kabul edilen öneriyle görevine başlayan komisyon muhalefeti susturmak için her türlü önlemi almıştır (Albayrak, 2004: 530). DP'nin siyasi arenadaki sert uygulamaları basın tarafından eleştiri hedefi haline gelince basına yönelik ağır cezalar içeren bir kanun yürürlüğe koymuştur. Yaşanan bu gelişmeler halk hareketlerini de arttırarak ülke genelinde protestolar ve öğrenci hareketlerinde artış meydana gelmiştir (Ahmad, 1996: 174). Demokrat Partinin sert önlemleri, ekonomide yaşanan sıkıntı ve halkın büyüyen tepkisi 1960 yılında askeri darbeyle sonlandırılmış ve askeriye yönetime el koymuştur (Özdağ, 1997: 243-246).

27 Mayıs 1960 tarihinde kendilerine Milli Birlik Komitesi (MBK) adını veren askerlerin yaptığı darbe sonucunda demokrasi kesintiye uğramıştır. Bu komite yönetime el koyar koymaz 1924 Anayasasını yürürlükten kaldırmıştır. Çıkardıkları “Teşkilat-I Esasiye Kanunu'nun Bazı Hükümlerinin Kaldırılması ve Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesi Hakkında Geçici Kanun” ile yeni anayasa hazırlanıp, genel seçimler yapılana kadar Milli Birlik Komitesi TBMM'nin bütün hak ve yetkilerini kullanmıştır (Kili ve Gözübüyük, 2000: 144). Komite geçmişte yaşanan mali problemlere çözüm olabilmek için vergi alanında birçok düzenleme yapmıştır. Yapılacak düzenlemeler Vergi Reform Komisyonu raporları ve buna bağlı gerçekleştirilen düzenlemeler izlenerek gerçekleştirilmiştir

(Küsmenoğlu, 2010: 487). 1960-70 yılları arasında uygulanan vergiler genel olarak vergi komisyonun reformu çalışmaları doğrultusunda belirlenmiştir.

Üniter bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla birçok düzenleme yapılmıştır. DP iktidarında gelir vergisi oranlarının önemli boyutlara ulaşmış olması kurumlar vergisinde de düzenleme yapmayı zaruri hale getirmiştir. Komisyon çalışmalarına hemen başlamış, 30 Aralık 1960 tarih ve 192 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda değişikliğe gidilmiştir. Bu kanunla yabancı kurumlar daha geniş kapsamlı olarak kurumlar vergisine tabi hale getirilmiştir. Yine aynı kanunla vergi dilim ve oranlarında da düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeyi takiben 30 Aralık 1960 tarihli 193 sayılı kanunla Gelir Vergisi kanununda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikte kanunda belirtilen muafiyet sınırının üstündeki zirai kazançların vergilendirilmesi öngörülmüştür. Muafiyetlerle ilgili de düzenlemeler yapılarak muafiyetlerin kapsamı daraltılmıştır. Yapılan düzenlemelerle vergilerin kapsamı genişletilerek gelir artışı sağlanması amaçlanmıştır. Ancak yapılan düzenlemeler yeterli görülmemiş olacak ki çok kısa bir süre sonra 4 Ocak 1961'de tekrar bir düzenleme yapılma ihtiyacı hissedilmiştir. Yeni düzenlemeyle vergiyi ağırlaştırıcı hükümler getirilmiştir. Bunun yanı sıra ücretlere dair istisnalar genişletilmiştir. Bu kanunda sosyal devlet ilkesine uygun olarak emeklilik, malüllük, dul ve yetim aylıkları emsali devlet memurlarına ödenen tutar kadar vergi dışında bırakılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 525). Bu düzenleme “vergilemede adalet” ilkesinin uygulanması yönünde olumlu bir gelişmedir.

Gelir ve kurumlar vergilerinin yanı sıra arazi ve bina gibi gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerle ilgili de bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Bina ve arazi üzerinden alınan vergilerin tahrir işlemlerinin yapılmamış olmasının vergide kayıplara neden olduğu ifade edilmiştir. Bunu önlemek amacıyla 1961 yılı başında yeni genel tahrir işlemi yapılmıştır. Bu süreç sonuçlanana kadar arazi ve bina vergisi matrahı belirli katsayılar uygulanarak hesaplanıp tahakkuk edilmiştir. 3 Ocak 1961 tarih ve 206 Sayılı Kanunla Bina ve Arazi Vergilerinin hesabında esas alınacak matrahlara uygulanan katsayılar, arazi tahrir değerinde on kat, binalarda beş, diğer binalarda altı misli oranlarında yükseltilmiştir. Ancak bu düzenleme halk arasında şikayetlerin konusu olmuştur. Halktan gelen itirazların artmasıyla altı ay gibi kısa bir süre sonunda söz konusu koşullarda tekrar düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle katsayılar bir miktar düşürülmüştür. Millik Birlik Komitesi kısa süre zarfında vergi alanında birçok düzenleme yapmıştır. Sürenin kısalığı, gerekli

altyapı çalışmalarının eksikliği noktalarında her çevreden yoğun eleştiri almıştır (Özer, 1974: 30).

Demokrat Parti iktidarı süresince vergilendirme yetkisinin kullanımı ekonomik gelişmelerle paralel bir seyir izlemiştir. Bu dönemde genel olarak vergilendirme yetkisi meclis tarafından kullanılmış aykırı düzenlemelerde bulunulmamıştır. Ancak Milli Korunma Kanunu'nun yetkileri Bakanlar Kurulu'na vermesiyle bu yetki de el değiştirmiştir. Bu kanunla Bakanlar Kurulu mali egemenliği elinde bulunduran güç haline gelmiştir. Yürütme organı vergilendirme yetkisinin sahibi haline gelmiştir. Sonrasında DP iktidarını sonlandıran askerlerin yönetime el koymasıyla vergilendirme yetkisi Milli Birlik Komitesi'nin eline geçmiştir. Halkı temsil kabiliyeti olmayan bir komitenin yasama yetkisine haiz olması demokrasi ve hukuk anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Milli Birlik Komitesi yetkisini, çıkartılan kanun ile elde etmiş olsa da halkı temsil kabiliyeti olmayan bir topluluğun vergilendirme yetkisi gibi önemli bir egemenlik gücü uzantısını elinde bulundurması hukukun özüne aykırıdır. Ancak burada yine kurucu iktidar kavramı devreye girmektedir. Milli Birlik Komitesi kurucu iktidar konumundadır ve kendini var olan anayasa ile bağlı görmemektedir. Bu nedenle anayasaya uygunluk düzeyinde yaptığımız tartışmaların içine dahil olmamaktadır. Anayasal boyutta bakarsak da hukuki olarak elde edilen yetkiyi değerlendirmek bile Milli Birlik Komitesi'nin gücünün demokratik ve hukuk devleti olma ilkelerine uygun olmadığını anlamamıza yetmektedir.

Genel olarak incelediğimiz on yıllık süreçte vergilendirme yetkisi meclisin temsil ettiği yasama organı dışında birçok mekanizma tarafından kullanılmıştır. Yetkiyi kullananların ortak özelliği halk egemenliğine dayanmamış olmalarıdır. Bunlardan ilki yürütme organı diğeri ise tamamen demokratik yollardan uzak bir şekilde iktidara el koyan bir kısım askeri kesimdir. Bu organlar vergilendirme yetkisini sıklıkla kullanarak vergi sisteminde büyük değişiklikler yaratan düzenlemelere imza atmıştır. Konumuz yapılan düzenlemelerin yerindeliğinden ziyade vergilendirme yetkisinin nasıl kullanıldığıdır. Bu noktada iki organda yetkisini kanunla almış olsa da özü itibarıyla yasama organı tarafından kullanılması gereken vergilerin asli unsurlarının belirlenmesinde kendilerine rol biçmişlerdir. Ayrıca bu organlardan ikincisi olan Milli Birlik Komitesi'nin yetkileri ele almada izlediği yöntem de farklıdır. Yetkiyi kendisine veren kanunu da meclis değil komite hazırlamıştır. Bunu kuvvetler ayrılığı ilkesiyle bağdaştırmak mümkün değildir.

Burada dayanağını daha önce belirttiğimiz gibi asli kurucu iktidar olmasından almaktadır. Ancak bu durum düzenlemenin hukuk anlayışıyla bağdaşmasına yetmemektedir.

#### **4.4.2. 1961 Anayasası ve Vergilendirme Konusunda Hükümleri**

Ülkede yaşanan karışıklıkların darbeye sonuçlandığı süreçte, Milli Birlik Komitesi yönetime el koymasını takip eden süreçte anayasa çalışmalarına başlamıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda 1961 Anayasası hazırlanarak halk oylamasına sunulmuştur. Halk oylamasının olumlu sonuçlanmasıyla yürürlüğe giren 1961 Anayasası, Türkiye Cumhuriyeti tarihinde halkoylamasına sunulan ilk anayasadır (Selçuk, 2012: 5).

Yeni anayasada birçok alanda kapsamlı düzenlemelere yer verilmiştir. Tüm dünyada kabul edilen anayasal ilkeler, bu anayasada yerini almıştır. 1960'lı yıllarda yaygınlık kazanan sosyal devlet anlayışı Türkiye'de de karşılığını bulmuş, Anayasanın 2. maddesindeki "Türk devleti insan haklarına dayalı, milli, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olan cumhuriyettir." hükmüyle anayasal konuma sahip olmuştur. Yine bu anayasada da kuvvetler ayrılığı kabul edilerek, yasama yetkisini TBMM'nin kullanacağı dile getirilmiştir. Bu düzenlemelerin yanı sıra 1961 Anayasası sosyal devlet ilkesini kabul eden tüm ülkelerdeki genel eğilim olan yürütmenin yetki alanını arttıran düzenlemelere yer vermiştir.

1961 Anayasası'nın detaylı düzenleme yaptığı alanlardan biri de vergilendirmedir. Anayasada yer alan vergiyle ilgili düzenlemeleri inceleyecek olursak ilk olarak "Vergi Ödevi" başlığı altında düzenlenen 61. madde dikkate alınmalıdır. İlgili düzenlemenin 1. fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesi yer alırken, 2. fıkrasında; "Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur" hükmü düzenlenmektedir.

Yapılan bu düzenlemelerde önemli ilkelere yer verildiği görülmektedir. İlk fıkrada "vergilendirmede genellik" ilkesine yer verilmektedir. Aynı zamanda ödeme gücüne göre vergileme ilkesinin benimsendiği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin 2. fıkrasında "vergilendirmede kanunilik" ilkesi yerini almıştır. 1961 Anayasası'nın kuvvetler ayrılığı prensibini kabul etmesi ve kanunlar yasama organı tarafından çıkarıldığı için vergilendirme yetkisi de bu doğrultuda yasama organına aittir. 1961 Anayasasında

“kanunsuz vergi olmaz, temsilsiz vergi olmaz” ilkesini hükme bağlanmıştır. Bu ilkeler vergi sistemi içerisinde ayrıca vergilendirme yetkisini sınırlandırma işlevine de sahiptir. Çünkü yetkinin kullanımında yasama organı bu ilkeleri göz önünde tutmak zorundadır. Anayasal güvenceye sahip bu ilkelere aykırı düzenlemeler anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Aynı zamanda anayasanın benimsediği sosyal devlet ilkesi de vergilendirme yetkisinin kullanımına etkili olan bir diğer önemli unsurdur.

Anayasa’da yapılan düzenlemelere ek olarak bu düzenlemeleri uygulamaya geçirecek olan yasama organının oluşumu ve işleyişine de değinmek gerekmektedir. 1961 Anayasası iki kanatlı meclis öngörmektedir. İlk kanadı olan Cumhuriyet Senatosu atanmış kişilerden oluşmaktadır (Çavdar, 2004: 102-103). İkinci kanadı ise seçimle belirlenmiş olan Millet Meclisidir. Millet Meclisi üyelerinin tamamı seçimle belirlenmektedir. Cumhuriyet Senatosu ise seçimle gelen 150 kişi, cumhurbaşkanının atadığı 15 kişi ve doğal üyeler olarak sayılan eski cumhurbaşkanları ve Milli Birlik Komitesi üyelerinden oluşmaktadır. Cumhuriyet Senatosuna Millet Meclisi’nde görüşülüp kabul edilen kanun ve anayasa değişikliklerini onaylama görevi verilmiştir (Tekin ve Çiftçi, 2007: 45). Cumhuriyet Senatosuna verilen onaylama hakkı seçimle gelen meclisin yasama gücünün üstünde yer alması nedeniyle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesiyle çelişen bir düzenlemedir. Ancak senatoda atanmış kişilerin azınlık teşkil etmesi bu çelişkiyi bir nebze yumuşatmaktadır.

1961 Anayasası vergilendirme yetkisini düzenlemiş olmakla beraber, bu yetkilerin kullanılmasında gerekli denetim mekanizması oluşturmamıştır. Bu eksikliği gidermek için 1961 Anayasasına ilave edilen çok önemli diğer bir husus ise, tüm kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevli Anayasa Mahkemesi’nin kurulmasıdır. Anayasa mahkemesinin kurulmasıyla birlikte parlamento tarafından yasayla konulan vergilerin anayasaya uygunluğunun denetlenecek olması<sup>38</sup>, Türk Anayasa tarihinde bir ilk olmuştur. Böylece verginin yasallığı ve belirliliği ilkesi güçlendirmiştir.

<sup>38</sup> 147. madde: (Özgün hali) Anayasa Mahkemesi, kanunların ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüklerinin Anayasaya uygunluğunu denetler. Cumhurbaşkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini Yargıtay, Danıştay, Askerî Yargıtay, Yüksek Hâkimler Kurulu ve Sayıştay, Başkan ve üyelerini, Cumhuriyet Başsavcısını, Başkanın sözcüsünü, Askerî Yargıtay Başsavcısını ve kendi üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar ve Anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getirir. Anayasa Mahkemesi’nin, Yüce Divan sıfatıyla yargılamasında savcılık görevini Cumhuriyet Başsavcısı yapar.

#### 4.4.3. 1961-1970 Planlı Ekonomi Dönemi

1960 darbesi sonrası yönetimi ele alan Milli Birlik Komitesi Anayasa yapım sürecinde de iktidarda kalmaya devam etmiştir. Milli Birlik Komitesi iktidarı, Anayasanın yapılmasının hemen ardından 1961 Ekim ayında yapılan genel seçimlere kadar devam etmiştir. Komite üyeleri yeni anayasayla birlikte, daimi üye olarak mecliste yerlerini sağlamlaştırmıştır (Akşin, 2017: 241).

27 Mayıs darbesi sonrası sivil hayata dönüş için çalışmalar da başlamıştır. Bu kapsamda ilk olarak 13 Ocak 1961 tarihinde siyasi faaliyetler yapılmasına yönelik yasak kalkmıştır. Yasağın kalkmasıyla bir aylık sürede başvurulması şartıyla parti kurulumuna izin verilmiştir (Akbaş, 1989: 56). Bunun üzerine darbe döneminde kapatılan DP'nin ideolojisini devam ettirecek olan Adalet Partisi (AP) ve Yeni Türkiye Partisi (YTP) siyasi sahnede yerlerini almıştır. Her ne kadar normal sivil hayata dönüş planlansa da darbe sonrası Yassıada'da olağan dışı konuma sahip olan Yüksek Adalet Divanı adı verilen mahkeme Başbakan Adnan Menderes, Dışişleri Bakanı Fatih Rüştü Zorlu ve Maliye Bakanı Hasan Polatkan'ı 16-17 Eylül 1961'de idam etmiştir (Töker, 1967 :204). Demokrasi ve insan haklarıyla bağdaştırılamayacak uygulama halkın büyük tepkisini çekerken, normal hayata geçişi de zorlaştırmıştır.

Türkiye'nin eski başbakanı ve bakanlarının idamından bir ay sonra 15 Ekim 1961 tarihinde sivil hayata dönmek adına seçimler yapılmıştır. İkili yapıya sahip olan meclis seçimlerinde iki ayrı seçim sistemi<sup>39</sup> uygulanarak senato ve milletvekilleri belirlenmiştir (Kara, 2004: 48-49). Parlamenter rejime dönüşü temsil eden 1961 seçimlerinde DP tabanını temsil eden oylar AP ve YTP arasında bölünmüştür. Bu partilerin yanı sıra sağ ideolojiyi temsil eden Cumhuriyetçi Köylü Millet Partisi (CKMP)' de seçimlerde yer almıştır. Sağ partiler oy oranını arttırmış, CHP ise %36 oy oranıyla birinci parti çıkmasına rağmen oy oranında düşüş meydana gelmiş ve iktidar ilk defa bir koalisyon hükümetinin eline geçmiştir (Türk, 2012: 25; Dursun, 2000: 93).

Koalisyon sürecinde askeri kanat ve iktidarın sahipleri arasındaki huzursuzluk çözülememiştir. İlk koalisyonun ömrü kısa sürmüştür, 1962 yılında 2. Koalisyon ve bir yoksa

<sup>39</sup> 1961 seçimlerinde meclisin ilk kanadı olan Millet Meclisinin üyeleri nispi temsil sistemine göre belirlenmiştir. Cumhuriyet Senatosunun seçimle işbaşına gelecek üyelerinin belirlenmesinde ise çoğunluk sistemi uygulanmıştır (Kara, 2004: 48-49).

da üçüncü koalisyon hükümeti oluşturulmuştur. Koalisyon üyeleri arasında yaşanan gerilim ve fikir ayrılıkları kurulan hükümetlerin kısa ömürlü olmasına neden olmuştur. Koalisyon hükümetleri sürecinde DP üyeleri için af getirilmesi talepleri ile başlayan askeri ve sivil kanat arasında gerilim 1965 seçimlerine kadar geçen süreçte devam etmiştir (Demirel ve Sözen, 2013: 69-71; Boratav, 2011: 286). 1965 seçimlerine ilerlerken partiler arasında yaşanan gerilim halka da yansımaya başlamıştır. AP'nin başına Süleyman Demirel'in geçmesiyle DP oyları tek parti altında toplanmıştır. Bu durum seçim sonuçlarına yansyarak, 1965 seçimlerinde Demirel'i iktidara taşımıştır (Armağan, 1967: 87-88). Bu tablo bir nevi sonraki süreçte sıkıntılı sonuçlar doğurmuştur. Çünkü 1960 darbesine karşıt olan kesim ile mecliste yer alacak olan MBK'nin aynı mecliste toplanması sonraki süreçte karşı karşıya gelmelerini olası hale getirmiştir (Akşin, 2017: 317).

1960 sonrası dönemde Türkiye'de politik, kültürel birçok alanda yaşanan gelişim ve değişimin toplumsal hayatta birçok yansıması meydana gelmiştir. Tarım ve sanayi alanında yaşanan gelişmeler ve kentleşme olgusunun kendini göstermesiyle ülkede sınıf bilinci ortaya çıkmıştır (Boratav, 2011: 301). 1965 seçimlerinde Türkiye İşçi Partisi'nin meclise girmesi bu bilincin göstergesidir. Bunların yanı sıra üniversitelerde yaşanan ekonomi ve dış ilişkilere yönelik protestolar ülkede gerilimin zaman içerisinde yükselmesine neden olmuştur.

Dönemin ekonomik ve mali yapısını inceleyecek olursak, ekonomide planlı sistemin uygulandığı dönem olarak tanımlanmaktadır. Bu süreçte korumacı, iç pazara dönük ve ithal ikameci politikalar tercih edilmiştir. Bu dönemde kurulan Devlet Planlama Teşkilatı yatırım projelerinin denetimini yapmıştır. Özel sektör yatırımları ve kamu yatırımları bu denetimlerle plan hedeflerine uygun olarak belirlenmiştir (Boratav 2011: 314). Türkiye'de 1962 sonrasında iktisat politikaları planlama tabanına yerleştirilmiştir. Bu kapsamda hazırlanan birinci beş yıllık kalkınma planı ithal ikameci sanayileşmeyi benimsemiştir. Planda enflasyonsuz finansman başlığı altında, yatırımların gerçek tasarruf yollarıyla karşılanacağı belirtilmiştir (DPT, 1962; 481-482). Vergi politikalarının da bu doğrultuda toplam tasarrufları artırıcı nitelikte olması gerektiği ifade edilmiştir (DPT, 1962: 483). Vergiler planda belirtilen sosyal, ekonomik amaçlara ulaşmak için önemli bir araç olarak görülmüştür. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planında özel sektör daha ön plandadır. Bu

kapsamda özel sermaye birikimini, yaygın teşvik ve sübvansiyonlarla arttırmak hedeflenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 500).

Planlı ekonomi için gerekli finansmanın sağlanması ve önceki dönemde artan vergi yükü kaynaklı problemlerin çözülme kavuşturulması amacıyla vergi sisteminin revize edileceği geniş tabanlı bir Vergi Reformu Komisyonu kurulmuştur (Özer, 1974: 30). Komisyon hükümete tavsiye niteliğinde değerlendirmeler sunmuştur ve komisyon kararlarının bağlayıcılığı yoktur. Komisyonun önerdiği politikalar sermaye birikiminin sağlanmasına yöneliktir. Hükümet bu tavsiyelere dayanarak yasal düzenlemeleri gerçekleştirmiştir. Bu düzenlemelerle, uygulanan politikalarda sermaye öncelikli konuma yerleştirilmiştir.

Hükümet bu dönemde uygulanacak vergi politikaların belirlenmesi, sistemin aksayan yanlarının belirlenerek çözüm yolları aranması amacıyla bir rapor istemiştir. Kaldor tarafından hazırlanan "Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor", 2 Nisan 1962 yılında başbakana teslim edilmiştir. Bu raporda vergi sistemi ayrıntılı olarak irdelenerek, aksayan yönleri belirtilmiştir. Kaldor hazırladığı raporda yürürlükte olan vergi sisteminin optimaliteyi sağlayamadığını ifade etmiştir. Vergi Reform Komisyonu tarafından yapılan vergi değişikliklerini eleştirerek, sistemin radikal değişikliklere ihtiyaç duyduğunu raporunda dile getirmiştir (Kaldor, 1962: 14 ). Kaldor'a göre aşarın kaldırılmasıyla vergi dışı kalan tarım sektörünün sisteme dahil edilmesi gerekmektedir. Devletin hızlı şekilde kalkınması için kaynakların vergi yoluyla tekrar dağıtılması gerektiğini belirtmiştir. Bu kapsamda sermaye kesiminin de vergilendirmesi gerektiğini kurumlar vergisi oranının artırılması gerektiğini savunmuştur. Bu düzenlemelerin yanında veraset ve intikal vergisinden akaryakıttan vergi alınması gerektiğine kadar birçok konuda düzenleme gerekliliğini dile getirmiştir. (Kaldor, 1962: 15) Ancak uygulanan düzenlemelerde Kaldor'un raporunun tam anlamıyla göz önünde tutulduğu söylenemez (Kızılaylı, 1969: 2).

Vergi düzenlemelerinin bir diğer önemli aktörü Devlet Planlama Teşkilatı'dır. Kalkınma hazırlıklarında DPT, vergi yapısı hakkında saptamalarda bulunmuştur. Bu saptamalara göre gelir vergisinde "genellik" ve "artan oranlılık" ilkeleri esas alınmalıdır. Servet vergilerinin sınırlı düzeyde uygulanması adaletsizliği arttırmaktadır. Bu yapısal bozukluklar vergi gelirlerinin optimal düzeyde elde edilememesine neden olmaktadır. Düzenlemelerin bu aksaklıklar göz önünde tutularak yapılması gerektiği ifade edilmiştir.



I.Kalkınma Planı çerçevesinde oluşturulan vergi politikalarında vergi gelirlerinin artırımı planlanmıştır. Bunu gerçekleştirmek için çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Tarım kesiminin vergilendirilmesinde sektörün içinde bulunduğu şartların dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 495). 1955 yılında 6582 sayılı kanunla kaldırılan esnaf vergisi nedeniyle verginin mükelleflerinden gelir vergisi kapsamına alınanların giderlerin hesaplanmasında götürü usulü kabul edilmiştir<sup>40</sup>. Ancak 1962 yılında 46 sayılı kanunla bu düzenlemenin uygulamaya geçmesi ertelenmiştir. Kanun gerekçesinde esnaf mağduriyetleri ve yapısal eksilikler gösterilse de bu düzenlemenin politik nedenlere dayandığı görülmektedir. 1963 yılında gelir vergisinde yapılan değişikliklerle, zirai kazançlardan, esnaf vergilendirmesine kadar birçok alanda yeni düzenlemelere yer verilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 511-512).

Sürekli değişiklikler yapılan Gelir Vergisi Kanunu'nda 1964 yılında yeniden düzenlemeler yapılmıştır<sup>41</sup>. Planlı dönemde kurumlar vergisine yönelik de birçok düzenlemeye başvurulmuştur. Dönemin kurumlar vergisi düzenlemelerinde “ekonomik bağımsızlık/milliyetçilik” akımının etkisiyle yabancı kurumların daha geniş kapsamda vergilendirme kapsamına alınmasına yönelik düzenlemeler göze çarpmaktadır (Küsmenoğlu, 2010: 557). Bu kapsamda 1963 yılında yabancı kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak vergi sistemine dahil edilmiştir. Yine aynı düzenlemede dar mükellefiyetin kapsamı daraltılarak yabancı kurumların daha fazla vergilendirilmesi istenmiştir (Boratav, 2011: 359).

1965 seçimleriyle iktidara gelen AP hükümeti kalkınma planının finansmanı için gerekli kaynak seferberliği amacını bir kenara bırakarak özel sermaye birikimini hızlandırmak için düzenlemelere yer vermiştir. Özel sektör yatırımlarına yönelik muafiyetler genişletilmiştir. Bu düzenlemeler vergi gelirlerinde olumsuz sonuçlar yaratarak, gelirlerde azalış meydana getirmiştir. Birinci kalkınma planında kabul edilen ithal ikameci politikalar, bu dönemde terk edilmiş ve ithalat artışları dış ticaret açıklarını arttırmıştır. Ekonomide yaşanan

<sup>40</sup> 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçe ve kanun tasarısı metninde düzenleme gerekçesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz.: [www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/GVK/cilt\\_1\\_193\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf)

<sup>41</sup> 26.06.1964 tarih ve 484 sayılı kanuna göre “ iş hacimleri ve kültür seviyeleri açısından gerçek usulde vergilendirmeleri uygun olmayan götürü usule tabi olan ticaret ve sanat erbablarına belirlenen şartlar uyarınca %25 oranında indirim uygulanacaktır (<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/12642.pdf>. erişim tarihi: 07.09.2017)

olumsuz gelişmelere hükümetin popülist politikalar eklenince vergilendirme yerine borçlanma gelir kaynağı haline gelmiştir (Akyol, 2009: 108-109).

1969 seçimlerinde Adalet Partisinin tekrar iktidar olmasına rağmen, iktisadi alanda yaşanan tıkanma bu partinin önünde büyük bir tehlike yaratmıştır. 1970 yılında 12 yıldan sonra devalüasyon yapılmıştır (Kepenek, 1994: 253). Devalüasyonun başarılı olması için iç talebin kısılması gerekmektedir. Demirel hükümeti bunu gerçekleştirmek için vergi düzenlemeleri ne yönelmiştir. Yapılan düzenlemelerin temel amacı vergi gelirlerini arttırmak ve talebi kısmak olarak sıralanmıştır. Vergi alanında yapılan düzenlemelerle; inşaat vergisi, motorlu kara taşıtları vergisi, taşıt alım vergisi gibi yeni vergiler yürürlüğe girmiştir. Tüm düzenlemeler yasama organı tarafından kanunla yapılması yönüyle anayasaya ve hukuk devleti ilkesine uygun gerçekleştirilmiştir. Olağan durumlarda yasama tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi bu süreçte de bu organın elinde olmuştur. Kalkınma planlarına uyumlu vergi politikaları dönemin ikinci yarısında özel sektör teşviklerine yönelik ve popülist yapıya bürünmüştür. Ekonomide yaşanan çöküntüyle vergilendirme yetkisi sıklıkla kullanılarak ve bu düzenlemelerle birçok kalem vergi kapsamına alınmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 701-721).

Ekonomide yaşanan yapısal ve dış açık problemleri, siyasi çalkantılar ve 1970'te başlayan şiddet olaylarıyla artık durulmayacak noktaya gelmiştir. AP içerisinde de parçalanmalar yaşanmıştır (Dursun, 2000: 8). Sürekli grevler, öğrenci olaylarıyla alevlenen olaylarda Deniz Gezmiş ve arkadaşlarının dört Amerikan subayını kaçırmalarıyla durum kontrolden çıkmıştır. ODTÜ'de yaşanan olaylar neticesinde son fitil ateşlenmiş ve ülkeyi 12 Mart 1971 askeri muhtıra sürecine götürmüştür (Kabacalı, 2007: 74-76).

#### **4.4.4. 1971 Yılı Muhtırası ve 1961 Anayasası'nda Vergilendirme Yetkisine Yönelik Düzenlemeler**

1960'lı yılların sonunda toplumsal olayların tekrar alevlenmesi, ekonomik problemler ve yüksek enflasyon sonucu parlamenter sistem asker ikinci kez müdahale ederek, 12 Mart 1971 tarihinde muhtıra vermiştir (Köse, 2010: 157). Türk siyasal hayatında askeri darbeler aracılığıyla sistemin tesis edilmesinde kendisine rol benimsemiştir. 10 yıl içerisinde yaşanan iki darbe bunu bize açıkça göstermiştir. Muhtırada fatura hükümete kesilmiştir. Bunun sonucunda Demirel hükümeti istifa etmiş, Nihat Erim'in başkanlığında hükümet

kurulmuştur. Muhtıra sonrası 1961 Anayasası'nda yapılan değişiklikle özgürlükler aleyhine düzenlemeler yapılmıştır (Karpat, 2010: 255).

Bu bağlamda 1961 Anayasasında değişiklik yapan 20.09.1971 tarih ve 1488 Sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla yapılan en önemli düzenleme Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında yetki verilmesidir. 1961 Anayasasınının 61. maddesine eklenen 3. fıkra "*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeyle yasalarda vergilerin genel çerçevesinin çizilmesi şartıyla Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında önemli yetkiler tanınmıştır. Yasama organına ait olan bu yetkinin yürütme organıyla paylaşılmasının gerekçesi yasa çıkarma sürecinin uzunluğu, acil müdahalelere karşı hantal kalınması olarak gösterilmiştir (Yürekli, 1997: 3).

Yapılan düzenleme ile vergilendirme yetkisi hala yasama organı tarafından kullanılmakla birlikte belirtilen sınırlar içerisinde yürütme organı da yetkiye dahil edilmiştir. Ortaya çıkabilecek ekonomik ve mali durumlara hızlı müdahale etme amacıyla yapılan bu düzenleme yapmak için esneklik tanınmak istenmiştir (Kaneti, 1989: 39). Ortaya çıkan yüksek enflasyon nedeniyle Bakanlar Kurulu'na yapılan bu yetki devri bir ölçüde makuldür (Gerçek ve Bakar, 2017: 22). Ancak yürütme organı tarafından yapılan düzenlemelerin "öngörülebilirlik ilkesi" ile çatıştığını söylemek mümkündür. Vergilerin yasama organı tarafından belli bir prosedür sonucunda çıkartılması ve yürürlüğe girmesi için belirli bir zamanın geçmesi gerekliliği, mükelleflerin verginin yükümlülüklerine kendilerini hazırlamalarına imkan vermektedir. Ancak yürütme organı tarafından yapılacak düzenlemeler bir gecede dahi ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada "belirlilik ilkesi" açısından da uygunluk teşkil etmemektedir (Kelecioğlu, 2001:165).

#### **4.4.5. 1971- 1980 Arası Dönem**

1971-1980 yılları siyasi alanda istikrar sağlanamadığı bir süreçtir (Dursun, 2005: 187). Kısa süreli hükümetler siyasi alanda istikrarsızlıklar yaşanmasına neden olmuştur. On yıllık zaman zarfında on iki hükümet kurulmuştur<sup>42</sup>. Muhtıra döneminde her ne kadar

<sup>42</sup> 1970 yılında Türkiye Cumhuriyeti'nin 32. hükümeti kurulmuştur. On yıllık süreçte birçok kısa süreli hükümetler iktidara gelmiştir. Süleyman Demirel başbakanı olduğu 43. Hükümet 12.11.1979 tarihinde

askeriye yönetime el koymamış olsa da seçilmiş hükümetler sembolik hale gelmiş, 1973 Ekim ayına kadar otoriter yönetim devam etmiştir (Dursun, 2005: 190). Bu dönemde siyasi anlamda çalkantılar devam etmiştir. Muhtırayı getiren gelişmeler özellikle 70'li yılların ikinci yarısında yoğunluğu artarak devam etmiştir. Artan şiddet olayları kontrol edilemez boyutlara ulaşmış, ülkede 1979 yılında ara seçime gidilmiştir. Ülkede var olan siyasi istikrarsızlık ekonomide ve toplumda problemleri havanın devam etmesine neden olmuştur. Yaşanan bu olumsuz hava Türkiye'nin yirmi yıl içerisindeki üçüncü askeri müdahaleye maruz kalmasına neden olmuştur. Türk Silahlı Kuvvetleri, yaşanan ağır şiddet ve terör olayları nedeniyle 12 Eylül 1980 tarihinde yönetime el koymuştur.

1970'li yıllardaki siyasi çalkantılarının önemli gerekçelerinden biri de ekonomide yaşanan olumsuz gidişattır. Türkiye 1970'li yıllarda enflasyon ve ekonomik krizlerin etkisinde bir süreç geçirmiştir. Sürekli açık veren dış ticaret ve büyüyen borçlanma ekonomiyi tıkanma noktasına getirmiştir (Kepenek ve Yentürk, 2001; 183-190). 1973 yılında yaşanan petrol krizi dünya genelinde ekonomik durgunluğa neden olmuştur. Türkiye bu dönemde bile oy hesabının yapıldığı ekonomik ve mali politikalarla yönetilmiştir. Popülist iktisat politikaları bu dönemde de devam ettirilmiştir. Sosyal güvenlik harcamaları ve sübvansiyonlar kamu kesiminin finansman ihtiyacını arttırmıştır. Seçim politikalarıyla vergiden ziyade borçlanma temel gelir kaynağı haline almıştır. Borçlanma yoluyla finansman yaratma yöntemleri ülkede enflasyonu körüklemiştir (Mutlu, 2009: 103). Bu gelişmelere petrol krizinin yarattığı fiyat artışı da eklenince, ülkede döviz sıkıntısı ve hammadde kıtlığı ortaya çıkmıştır (Boratav, 2011: 129; Kazgan, 2005: 185).

Planlı dönemle birlikte yürütülmeye başlanan ithal ikameci sanayileşme modeli, istenilen sonuçları vermek bir yana ithalatta bağımlılığı arttırmıştır. Almanya'daki işçilerden sağlanan dövizler ve dış kaynaklar bu bağımlılığın bir süre göz ardı edilmesine neden olmuştur. Ancak sürdürülemez enflasyon, borç sarmalı ve dış açıklar sonunda ülke krizle karşı karşıya kalmıştır. 1977-1979 yılları arasında ülkede küçük çaplı ekonomik kriz baş göstermiştir. Kriz süresince devletin kredi kanallarının da kapanmasıyla arz azalışı meydana gelmiş, piyasalarda kara borsa yeniden kendini göstermiştir. Yanlış politikalar sonucu 30 yıldır yaşanan sarmal bu dönemde tekrar etmiştir. Bunun sonucunda devletin ekonomiye müdahil olduğu uygulamalar terk edilmeye başlanmıştır (Boratav, 2011: 157).

Bu dönemin vergi yapısını inceleyecek olursak, ekonomik alandaki anlık önlemler mali düzenlemelerde de kendini göstermiştir. İşletme Vergisi ve Mali Denge Vergileri adı altında yeni vergiler uygulamaya konulmuştur. Mali alandaki popülist uygulamalardan biri olan mükellef beyanına göre emlak vergisi dönemin vergi düzenlemelerine örnektir. Yaşanan enflasyon sonucu ücretli kesimin vergi yükü artmıştır. Bu gelişmeler adaletsiz ve verimsiz bir vergi yapısı ortaya çıkarmıştır.

Bu dönemi vergilendirme açısından değerlendirecek olursak, yasama organının yaptığı yasalarla vergiler düzenlenmiştir. Yeni yürürlüğe giren İşletme ve Mali Denge vergilerinde vergilendirme yetkisinin kullanımı için önemli sınırlandırmalar olan “adalet” ve “eşitlik” ilkelerine aykırı düzenlemelere yer verilmiştir (Ahıska, 1972: 104).

#### **4.4.6. 1980’den Günümüze Neo-liberal Politikaların Etkisinde Yaşanan Vergilendirme Alanındaki Gelişmeler**

İkinci Dünya Savaşı sonrası dünyada devletin ekonomide aktif rol aldığı bir iktisadi model benimsenmiştir. Keynesyen anlayışa paralel olarak devlet ekonomiye müdahale ederek önemli bir aktör olmuştur. Devlet hem kendi yatırım yapmış hem de özel sektörü yönlendirici görev görmüştür (Sönmez, 1998: 65). 1960 yılıyla birlikte refah devleti anlayışıyla beraber devlete atfedilen görevler çoğalmıştır. Devlet gelir politikaları aracılığıyla ekonomide etkinliğin yani sıra adaletin de sağlanmasına yönelik düzenlemeleri hayata geçirmiştir.

Ancak 1970’li yıllarda tüm dünyada ekonomide yaşanan durgunluk ve krizler bu politikaların sorgulanmasına neden olmuştur. Sermaye kesiminin kar oranlarında yaşanan düşüşler sistemin dönüşüm geçirmesi gerektiği şeklinde yorumlanmıştır. Yaşanan gelişmelerinin faturası devlete yüklenerek, devletin ekonomi içerisindeki ağırlıklı rolü krizin ana nedeni olarak gösterilmiştir (Pamuk, 2017: 265). Bu düşünceden hareket ederek politikalarda devleti dışlayan söylemler artmaya başlamıştır. Sermayeye yönelik, devletin piyasada yer almadığı özel sektör odaklı neo-liberal söylemler ekonomiye hakim konuma gelmiştir. Bu dönemde yoğunluk kazanan küreselleşme anlayışıyla desteklenen neo-liberalizm, devletin asgari düzeyde ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini vurgulamıştır. Uluslararası ticaret ve küreselleşmeyi destekleyecek politikalarla ulus devlet anlayışından uzaklaşmıştır.

Türkiye'de bu değişime ayak uydurarak sermaye odaklı ekonomik ve mali sisteme geçmiştir. 1980 sonrası uygulanan politikalarda öncelik sermayeye ve serbest piyasaya tanınmıştır. Devletin küçültülmesi temel söylemi sürekli vurgulanmakla birlikte devletin birçok alanda düzenleyici olarak varlığını devam ettirdiği görülmüştür (Pamuk, 2017: 271; Boratav, 2011: 297). Devlet mali alanda da sermaye kesimi lehine her türlü düzenlemede baş aktör olmaktan çekinmemiştir.

1980 sonrası yaşanan gelişmeler ve dünyaya entegre olma çabasının önemli etkileri vergi sahasında da kendisini göstermiştir. Egemenlik anlayışına göre devletin elinde olan vergilendirme yetkisi bu dönemde uluslararası kuruluşlar tarafından dolaylı olarak sınırlandırılmış, bu kuruluşlar gizli aktör olarak devletin vergi sahasında yerlerini almıştır. Geçmişte vergilendirme yetkisine dahil olan organlara bu süreçte uluslararası kuruluşlar eklenmiştir. Usul olarak tamamen anayasaya ve hukuka uygun olmakla birlikte devletin içinde bulunduğu şartlar dikkate alınırca aslında bir nevi zorla devletin vergilendirme alanına girmişlerdir. Devlet, tarafsız devlet ve piyasa destekli politika söylemlerini sıklıkla vurgulasa da başta vergi politikaları olmak üzere mali araçları ekonomiye müdahale etmek için kullanmaya devam etmiştir.

#### **4.4.6.1. 1980-1989 Ekonomide Serbestleşme ve Yapısal Dönüşüm**

1970'li yıllarda ekonomide yaşanan yüksek enflasyon ve krizler ile siyasi alanda yaşadığı sıkıntılı süreç sonrasında devletçi politikalar terk edilmiştir. Artan devlet harcamalarının ekonomik sıkıntıların temel kaynaklarından biri olduğu düşüncesi egemen olmaya başlamıştır. 1979 yılında yapılan ara seçimler sonucunda AP'nin güçlenerek çıkması, Ecevit hükümetini istifaya götürmüştür. Ecevit'in istifasıyla Demirel hükümeti kurmuştur. Demirel hükümeti sermaye odaklı ekonomi politikalarına öncelik vermiştir. Sermaye ve piyasa odaklı ekonomi söylemleri 1980'li yıllarla beraber yeni dünya stratejisi haline gelmiştir (Paksoy ve Bakan, 2010:159). Dünyada bu sürecin öncüsü olan ABD, IMF aracılığıyla gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde bu sürece hazırlayan düzenlemeler yapmasında öncü rolü üstlenmiştir (Tükeykan ve Bayramoğlu, 2016: 403). Türkiye'de bu akımın içinde kendine yer bulmuştur. Bu politikalara paralel olarak Demirel hükümeti ilk icraatı olarak, IMF destekli olarak gerçekleştirilen 24 Ocak Kararları olarak anılan "24 Ocak İstikrar Programları" nı yürürlüğe koymuştur (Erdost, 1982: 68; Özdemir, 2007: 278). Bu kararlarla tüm dünyada yerleşen sermaye yanlısı ve piyasa odaklı politika sürecine

Türkiye’de dahil olmuştur. Pakette etkin kaynak dağılımının sağlanması, ödemeler dengesinin sağlanması ve enflasyonun makul seviyelere çekilmesi hedefler arasında sayılmıştır. Bu amaçlara ulaşılması için işçi ücretlerindeki artışların sınırlandırılması, devlet müdahalelerinden uzaklaşılması gibi liberal politikalar öngörülmüştür (Karluk, 1997:386-387).

Bu kararlarla birlikte Türkiye’de istikrarın sağlanması ve piyasa serbestliğinin gerçekleşmesi hedeflerine yönelik tedbirler alınmaya başlanmıştır (Paksoy ve Bakan, 2010). Devlet neo-liberal politikalarla sermaye birikimini teşvik eden politikalar uygulamaya başlamıştır (Erinç ve Kolsuz, 2013: 52). Dış ticarete daha önce uygulanan ithal ikameci model bırakılarak dışa açık ihracata dayalı bir yapı benimsenmiştir. Sıkı para ve maliye politikası ve devletin küçülmesi öncelikli politikalardan olmuştur.

Bu politikaların uygulanması, 70’li yıllardaki ortaya çıkan büyük muhalefetin olmadığı bir hükümetle mümkün görünmektedir. Bu noktada ülkede artan şiddet ve asayiş olaylarına dayanarak 12 Eylül 1980 yılında yapılan askeri darbe istenilen ortamı yaratmıştır. 24 Ocak Kararlarının oluşturduğu istikrar programının uygulamalarına azınlık hükümeti başlamış ancak 12 Eylül 1980 darbesiyle askeri rejim altında politikalar devam ettirilmiştir (Karluk, 2009: 450). Siyasi alanda tüm faaliyetleri durduran askeri yönetim bu programın uygulanmasına devam etmiştir.

12 Eylül askeri darbenin hemen sonrası Kenan Evren başkanlığında Milli Güvenlik Konseyi (MGK) devlet yönetimine el koymuştur. Yetkilerin kullanılmasını düzenlemek adına 27 Ekim 1980 tarih ve 2324 sayılı “Anayasa Düzeni Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna göre yasama yetkisini MGK kullanacaktır. Bu düzenlemeye göre milletin temsilcisi olan TBMM yasama organı olma özelliğini kaybetmiştir. Yürütmenin başı olan cumhurbaşkanlığına ait yetkiler de MGK başkanına verilmiştir. 12 Eylül darbesi diğer darbelere nazaran daha köktenci bir nitelik taşımaktadır. Parti başkanları gözaltına alınıp, TBMM ve hükümet dağıtılmıştır (Akşin, 2017: 275). Ordunun üst kademeleri Milli Güvenlik Konseyi (MGK) adı altında cuntayı oluşturmuştur. MGK yetkileri elinde bulundurduğu zaman zarfında 268 yasa yapmıştır. Yaklaşık iki sene içerisinde bu denli fazla düzenlemeyle var olan sistemde köklü değişiklikler yapmak istenmiştir (www.resmigazete.com).

Askeri düzen ilk olarak fazla özgürlükçü buldukları 1961 Anayasasının değişmesi yönünde çalışmalar başlamıştır. Anayasa ve yasaların hazırlandığı iki kanatlı bir meclis oluşturulmuştur. Söz konusu meclisin bir kanadını MGK üyeleri oluştururken, diğer kanadı Danışma Meclisi adında MGK üyelerinin belirlediği üyeler oluşturmuşlardır. Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu kurarak anayasa hazırlama çalışmalarına başlamıştır (Akşin, 2017: 277).

#### 4.4.6.1.1. 1982 Anayasasından Günümüze Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

1980 darbesiyle hükümete el koyan MGK için ülkeyi yeniden yapılandırmak önemli bir amaç olmuştur. Bu amaç doğrultusunda yapılması gereken ilk şeyin anayasa değişikliği olduğu düşünülmüştür. Devletin yasama faaliyetini iktidara sahip olduğu süre boyunca elinde bulunduran MGK yeni anayasanın hazırlanmasını esas amaçları olarak görmüştür (RG.30.6.10981-17386). Yeni anayasa 13 ay gibi bir sürede hazırlanmıştır. Anayasanın hazırlanmasında birçok yerden görüş alınmış, aynı zamanda bu süreçte MGK tarafından çıkartılan kanunlar da anayasayı şekillendirmiştir. 1982 yılında yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti'nin 3. Anayasası olan 1982 Anayasası kazuistik bir anayasa olarak ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir (Gözler, 2000: 98). 1961 Anayasası'nda olduğu gibi bu anayasada da vergilendirme yetkisi yerini almıştır.

Vergilendirmeye ilgili ilk düzenleme anayasanın başlangıç metninde yer verilen “sosyal devlet” ilkesidir. Yine aynı metinde yer alan “*Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak millî kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu;*” hükmüyle devletin, vatandaşlarının onurlu hayat sürmesi için gerekli düzenlemeleri yapmakla mükellef olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemeler vergilendirme yetkisinin kullanımıyla yakın ilişki içerisindedir. Mali olmayan amaçlara ulaşılması için devlet vergilendirme yetkisini diğer düzenlemelere bağlı olarak kullanabilmiştir (Erkin, 2013: 18).

1982 Anayasası'nın “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümünde yer alan 73. madde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi



*resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”* hükmüyle vergilendirme yetkisini tanımlanmıştır.

Bu düzenlemeyle vergilerin ancak kanunla konulacağı, değiştireceği ve kaldırılacağı ifade edilmiştir. Burada kanun koyucuya da bakmamız gerekmektedir. Anayasanın 87. maddesinde TBMM'nin yetkilerinden biri olarak kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak sayılmıştır. Yine Anayasanın 7. maddesinde yasama yetkisini TBMM kullanacağını ve bu yetkiyi hiçbir organa devredemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeleri birlikte yorumlayacak olursak; vergilendirme yetkisinin yasama yetkisine sahip TBMM tarafından kullanılacağı sonucunda ulaşılmaktadır. TBMM'nin bu yetkisi devredemez niteliktedir. Böylelikle 1982 Anayasası'nda da “vergilerin kanuniliği” ilkesi yer bulmuştur.

Bu noktada vergilerin kanuniliğini ilkesini yorumlarken sadece şekli anlamda değil maddi anlamda da vergilerin kanunla yapılması gerektiği ifade edilmelidir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken şekli ve maddi olarak kanunla yetkisini kullanabilmektedir.

Ancak bu kuralın istisnasına yine Anayasa'da yer verilmiştir. Her ne kadar Anayasanın 91. maddesinde kanun hükmünde kararnamelerle vergi düzenlemeleri yapılmayacağı belirtilse de sıkıyönetim ve olağanüstü durum hallerinde kararnamelerle düzenleme yapılabilmektedir. Anayasanın “*Olağanüstü Hâllerle İlgili Düzenleme*” başlıklı 121. maddesinin 2. fıkrasında; “... vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ... *Olağanüstü Hal Kanunu*'nda düzenlenir” hükmüyle olağanüstü hal durumunda kararnamelerle mali düzenlemeler yapılacağı belirtilmiştir. Aynı başlık altında, 122. maddenin 5. fıkrasında ise; “... savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi hâlinde vatandaşlar için getirilecek yükümlülükler kanunla düzenlenir” ifadesi bulunmaktadır (Akyazan, 2009: 14).

Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin *muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*” hükmüne yer verilmiştir. 1961 Anayasası'nda da yer alan bu düzenlemeyle yasama organı yürütme organına belirli sınırlar içerisinde vergilendirme

yetkisini kullanma hakkı vermiştir. Bu düzenlemelerde çerçevesi anayasada çizildiği biçimde, örneğin alt ve üst sınırları belirlenmek koşuluyla, Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. *Yürütme organının yetkisi istisnai niteliktedir.*

Yürütme organına verilen bu yetkilerin sınırları üstünde fikir birliğine varılamamıştır. Bu düzenlemeyle ilgili vergi oranlarını sıfıra indirilmesi halinde verginin kaldırılması anlamı taşıyıp taşımadığı tartışılmaktadır (Güneş, 2011: 159). Verginin sıfıra indirilmesi durumunda vergilendirme yetkisinin devredildiğini savunan fikirler mevcuttur. Çağan bunu yetki devri olarak değerlendirmemekte sıfıra indirmenin kaldırmak olarak değerlendirilemeyeceğini savunmaktadır<sup>43</sup> (Çağan, 1981: 24). Ancak Batirel verilen bu geniş yetkinin yasallık ilkesini zedeleyeceğini ve vergi oranını sıfıra indirerek verginin fiili varlığını sona erdirerek, yasama alanına girdiğini iddia etmektedir (Batirel, 2002: 24-25). Anayasa Mahkemesi de Çağan ile aynı doğrultuda karar almış ve vergi oranlarının sıfıra indirilmesinin bu verginin kaldırılması anlamına gelmeyeceğini, verginin kurum olarak varlığını devam ettirdiğini ifade etmiştir (AMK, 2013/66)<sup>44</sup>. Bunun yanı sıra muaflık, istisna ve indirimler konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin yanlış olduğu, düzenlemenin “herkes” kelimesiyle muafiyet ve istisnaya yer vermediği de savunulmaktadır (Aktan, 2014: 34).

Anayasa'nın “*Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi*” başlıklı 167. maddesinin ikinci fıkrasında da “*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 Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir*” hükmüyle yine Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında yetki tanınmıştır. Bu düzenlemenin ticaret politikalarına uygun hızlı uygulamaya geçilebilmeye yönelik olduğu kabul edilmiştir (Doğrusöz, 1985: 75-76).

Vergilendirme yetkisinin kullanımı kadar sınırlandırılması da üzerinde durulması gereken bir husustur. 1982 Anayasası'nda vergilendirme yetkisini sınırlandıran düzenlemeler yer almıştır. 73. maddede mali güce göre vergilendirme ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilkeye göre vergilendirme yetkisi ancak mali güç doğrultusunda kullanılmıştır. Bunun yanı sıra hukuk devletini oluşturan ilkeler vergi hukukuyla yakın ilişki içindedir (İkinciöğulları, 1997).

<sup>43</sup> Vergilerin oranını sıfıra indirmenin kaldırmak olarak yorumlanamayacağına Güneş'te katılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Güneş, 1985: 69.

<sup>44</sup> K.S: 1991/4, K.G: 14.02.1991, 08.05.1991 tarih 20865 sayılı T.C. Resmi Gazete

Hukuk devleti ilkesinin gereği olan belirlilik, eşitlik, genellik, öngörülebilirlik ilkeleri de vergilendirmenin sınırlarını oluşturan diğer ilkelere (Karakoç, 1995: 18-19).

#### 4.4.6.2. 1980-1989 Dönemi Ekonomi ve Vergilendirme Alanındaki Gelişmeler

Türkiye’de şeklen de olsa siyasi hayatın normalleşmesi 6 Kasım 1983 tarihli genel seçimlerle mümkün olabilmiştir (Akşin, 2017: 198). 6 Kasım 1983’e kadar Türkiye’de yasama ve yürütme faaliyetleri darbe sonucu kurulan Milli Güvenlik Konseyi (MGK) adıyla “askeri hükümet” tarafından gerçekleştirilmiştir.

1980-1983 döneminde yapılan kanunların yarısından fazlasının vergilere ilişkin olduğu görülmektedir. Konseyin vergi alanında ilk düzenlemesi Kurumlar Vergisi Kanunu’nda değişiklik yaparak gerçekleşmiştir. Değişiklik gerekçesinde vergi sisteminin vergi ilkelerine uyumlu hale getirilmesi gerekliliğine vurgu yapılmıştır<sup>45</sup>. 01.05.1981 tarih 2454 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nda değişiklik yapılmıştır. Bu kanunda çiftçi muafiyetleri götürü gider uygulamasının sınırları, emsal bedeller gibi birçok konuda düzenlemeye yer verilmiştir. Bunların yanı sıra damga vergisi gibi vergilerle de düzenlemelere başvurulmuştur.

MGK tarafından kullanılan vergilendirme yetkisinin niteliği diğer darbe ürünü kurumlar gibi muallaktır. Bu kurumlar kanunla bu yetkileri ellerine almışlardır. Bu noktada bir problem görünmemektedir. Ancak bu konsey hukuki ve siyasi prosedürde iktidara gelmiş veya görevlendirilmiş bir organ değildir. Bu durumda asli kurucu iktidar olarak gücü kendisinden almaktadır (Gözler, 2000: 60-62). Bu iktidar örneği halihazırda var olan hukuki düzenlemelerle kendini bağlı görmemektedir. 1960 ve 1980 darbelerinde oluşturulan komite ve konsey bu yönüyle asli kurucu iktidar niteliğindedir. Bu kurumlar çıkardıkları kanunlarla vergilendirme yetkisini kendilerine vermiştir. Ancak “hukuk devleti ilkesi” ne göre benimsenen güçler ayrılığı ve yasama organının seçimle gelmesi prensipleri bu uygulamalarda yer bulmamıştır.

Uygulanan vergi politikalarında genel olarak 1980 sonrası benimsenen neo-liberal ve piyasa serbestisine uygun düzenlemelere yer verilmiştir. Neoklasik anlayış temeline

<sup>45</sup> 27.12.1980 tarih 2362 sayılı “5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un kanun tasarısında vergilendirme ilkeleri sayılarak, bu ilkeler ışığında düzenlemeler yapılacağı ifade edilmiştir. (www. gib.gov.tr)

dayanan arz yönlü iktisat politikaları bu dönemde popüler hale gelmiştir. Bu anlayışın Türk vergi politikalarına yansımaları, vergilerde dolaylı vergilerin ağırlığının artması yönünde gerçekleşmiştir. Sermaye kesimini özendirici politikalarla bu kesimin vergi yükünde azalışlar gerçekleşmemiştir (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 23). Bu dönemde vergilerde indirimler yapılarak vergi yükü düşürülmek istenmiştir (Tüğen, 2002: 148).

Bu dönem başında uygulanan vergi politikaları ekonomi ve mali alanda olumlu sonuçlar yaratmıştır. Vergi politikalarının piyasa ekonomisini güçlendirme yönündeki ekonomik politikalarla uyumlu olması sağlanmıştır. Döneme damgasını vuran, dışa açılımı benimseyen ve girişimciliği teşvik eden anlayış vergilendirmede de kendini göstermiştir (Tüğen, 2002: 150). Düzenlemelerde sermaye birikimini teşvik eden, tasarrufları koruyan, yatırımları özendirecek anlayış benimsenmiştir.

1983 yılında yapılan genel seçimler sonrasında Anavatan Partisi (ANAP) lideri Turgut Özal başbakan olmuştur. Bu dönemde ekonomide serbestliğe yönelik politikalar ağırlıkla devam ettirilmiştir. Faiz oranları ve döviz kurlarında serbestleştirmeye gidilmiştir. İhracata yönelik düzenlemeler yapılarak vergi indirimleri düzenlenmiştir. Bu dönemde vergi alanında yaşanan en önemli gelişmelerden biri, 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi'dir. IMF, Dünya Bankası ve OECD gibi kuruluşların önemli gelişme olarak niteledikleri bu vergiyle, vergi sistemimizde dolaylı vergilerin ağırlığı belirgin düzeye ulaşmıştır (Kıvanç, 2007:1). Harcamalardan alınan bu vergiyle, harcama eğilimi daha yüksek olan az ve orta gelirli kesimin vergi yükü artmıştır.

Vergilendirmeye yönelik politikalarda sermayeyi rahatlatıcı düzenlemelere yer verilirken, gerekli olan gelirler iç ve dış borçlanmayla karşılanmıştır. Bu dönemde her ne kadar yatırımı ve üretimi teşvik amaçlı vergi politikaları uygulansa da istenilen sonuçlara ulaşamamıştır (Kazgan, 2005: 249 ). Ekonomide görülen iyileşme ve GSYH büyüme hızı 1987 yılına geldiğinde yavaşlamıştır. Kamu kesimi finansman dengesi kurulamamış, özelleştirme politikaları istenileni vermemiştir. 1986 yılında IMF ile yapılan anlaşmanın bitmesi ve erken seçime gidilmesiyle sıkı para ve maliye politikaları terk edilmeye başlanmıştır (Yıldırım, E. ve Yıldırım, R., 2001: 12-14). Bu koşullar altında 1988 yılında başlayan kriz, 1989 yılında yaşanan stagflasyonla birlikte büyümüştür.

MGK sonrasındaki sivil siyaset süresince yapılan vergisel düzenlemeler genel hatlarıyla yukarıda açıklanmıştır. Bu dönemde vergisel uygulamalarda dikkat çeken husus, vergisel düzenlemelerin çoğunlukla yürütme organı tarafından yapılmış olmasıdır. İlk olarak 1961 anayasasında 1971 yılında yapılan değişiklikle hukuk sistemimizde yer alan Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında verilen yetkiye bu dönemde sıklıkla başvurulmuştur. 1982-1989 tarihleri arasında yapılan vergi düzenlemelerinin 88 tanesi vergi kanunu, 102 tanesi ise Bakanlar Kurulu Kararı şeklinde yapılmıştır (Tosuner ve Öz, 2004: 18). Bu tablo vergilendirme yetkisinin halkı temsil gücü bulunmayan bir konseyde, sonrasında da yoğun olarak yürütme organının elinde olduğunu göstermektedir. Bu durumun demokrasi ve hukuk devleti anlayışıyla bağdaştığını söylemek mümkün değildir. İstisnai yetki olarak ifade edilen yürütme organının vergilendirme yetkisi, bu dönemde aktif olarak kullanılmıştır (Gerçek ve Bakar, 2017: 23). Söz konusu yetki anayasada belirtilen sınırlar dahilinde kullanılmış olsa ve şekli olarak hukukilik teşkil etse de söz konusu uygulamalar vergilendirme yetkisinin dahi ruhuyla bağdaşmamaktadır. Yürütme organının aktif rolü günümüzde birçok ülkede hızlı müdahale etmeyi sağladığı gerekçesiyle tercih edilmektedir. Ancak bu yetkinin vergi düzenlemelerinde birincil kaynak haline gelmesi yine günümüzde kabul edilen ilkelerle çelişmektedir. Yürütme organının daha hızlı karar verdiği bir gerçektir. Bu nedenle verilen yetkinin gerekçesi haklı görünmektedir. Lakin bu düzeyde yoğun kullanımı amacı aşan bir nitelik taşımaktadır.

#### **4.4.6.3. 1989'den Günümüze Yaşanan Gelişmeler ve Vergilendirme (Finansal Serbestleşme Dönemi)**

1989 yılına kadar uygulanan ekonomik politikalar ticari serbestleşme üzerine kurulmuşken, 1989 yılından itibaren finansal serbestleşme üzerine kurulu politikalar geliştirilmiştir. Finanssal serbestleşme, finans sisteminin uluslar arası sermaye hareketlerine uyum sağlaması ve bu akıma dahil olunabilmesi için bu sistem üzerindeki kısıtlamaların kaldırılması ve yeniden düzenlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Durgun, 2011). Finansal serbestleştirmeye yönelik düzenlemeler, ekonomiyi döviz sermaye hareketlerine çok duyarlı bir hale getirmiştir. Cari işlemler açığı, enflasyon ve Türk Lirasının değerinin artışı daha da artan dış açıklara neden olmuştur. Stagflasyondan çıkış formülü yine sermayeyi çekecek politikalarda aranmıştır (Eren ve Süslü, 2001: 667). 11.08.1989 tarihli "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar" la sermaye serbestliğini sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır. Bu karar neticesinde kısa vadeli

sermaye hareketleri ekonominin en önemli kaynak haline gelmiştir. Dünyada egemen görüş haline gelen kapitalizm ve neo-liberalizm dalgasına Türk Lirasının konvertibl hale gelmesiyle Türkiye de dahil olmuştur. Ancak uygulanan politikalar artan enflasyonu durdurmamıştır. Sermayeye yönelik vergi teşvikleriyle gelir adaletsizliği artmıştır (Kazgan, 2013: 175).

Sermaye serbestisine geçiş ve devletin ücretleri baskılayıcı politikasını terk etmesi sonucu ekonomide makro dengesizlikler başlamıştır. Yüksek ücret iç talebi dolayısıyla da ithalatı arttırmıştır. Artan ithalat dış açığı arttırmış ve ekonomi günden güne istikrarsızlaşmıştır. Ekonomik gelişmelere Körfez Savaşı ve siyasi istikrarsızlıklar eklenince Türkiye kendini yine bir krizin içerisinde bulmuştur (Ardıç, 2004: 98).

Ekonomik krizden çıkabilmek adına dönemin başbakanı Tansu Çiller 5 Nisan 1994 Ekonomik Önlemler Uygulama Planını açıklamıştır. Bu plana göre finansal serbestleşme politikalarına uygun olarak hazine bonusu, tahvil ve repo gelirlerinin tabi olduğu vergi kaldırılmış, dalgalı döviz kuruna geçilmiştir. Bu düzenlemelerde yürürlükte olan vergilerin oranlarında artışlar yapılmasının yanı sıra tek sefere mahsus olarak alınacak olağanüstü vergiler düzenlenmiştir (Kayra, 2014: 178). 04 Haziran 1994 tarihinde 3986 sayılı “Ekonomik Denge için Yeni Vergiler İhdası ile Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun” yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla “Ekonomik Denge Vergisi”, “Net Aktif Vergisi”, “Ek Gayrimenkul Vergisi” ve “Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi” olarak dört vergi düzenlenmiştir.

5 Nisan Kararlarındaki düzenlemelere rağmen, kamu finansman açığının kapatılması, sabit sermaye yatırımı artışı, tüketimin kontrol altına alınması olarak belirtilen hedeflere ulaşılmamıştır (Tokgöz, 2001: 254). Siyasi alanda çalkantılı dönem içerisinde bulunan devlet, 1970’li yıllardan beri süre gelen ekonomik istikrarsızlığa son verememiştir. İçeride yaşanan gelişmelere ek olarak 1997 yılında ortaya çıkan Asya krizi ve 1998 yılında yaşanan Rusya krizi Türkiye’de olumsuz etkiler yaratmıştır. Rusya Krizi sonucunda ihracatta ortaya çıkan azalış ve kısa vadeli sermayenin güvensizlik ortamında ülkeyi terk etmesiyle birlikte Türkiye yeni bir krizin kapısına gelmiştir (Parasız, 2001: 423). Ekonomide yaşanan enflasyon artışı devam etmiş ve TL dolar karşısında değer kaybetmiştir. Daha önce uygulanan vergi reformlarının istenilen geliri sağlama noktasında

yetersiz kalması ve sistemdeki yapısal problemlere çözüm arayışı nedeniyle 22 Temmuz 1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile vergi sisteminde yenilikler yapılmıştır.

“Vergi Reformu” adı altında kamuoyuna sunulan bu düzenlemelerde, vergi sistemini temelde değiştirecek düzenlemelerin yanı sıra her ekonomik darboğazda başvurulduğu gibi olağanüstü vergiler ihdas edilmiştir. Gelirin “Safi Artış Teorisi” ne göre belirleneceği düzenlenmiştir. Bu reformlarda vergi tabanı genişletilecek düzenlemeler kabul edilmiştir. Vergi oranları düşürülüp, vergide basitliğin sağlanması hedeflenmiştir (Tokgöz, 2001: 268-269). Reform düzenlemeleri yapılmış olsa da dünyada yaşanan krizler nedeniyle uygulamaya geçen daraltıcı maliye politikası, reformların hayata geçirilmesini engellemiştir.

Bu dönemde Bolu’da meydana gelen deprem nedeniyle olağanüstü bir vergi olan “Deprem Vergisi” çıkarılmıştır (Tokgöz, 2001: 269-270). Bu düzenlemeye ek olarak 14 Ağustos 1999 tarih 4444 sayılı kanunla vergi alanında düzenlemeler yapılmış, 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerde değişikliğe gidilmiştir. Yeni düzenlemelerle gelir vergisi kanununda diğer kazanç ve iratlar başlığı altında düzenlenen gelirler 2002 mali yıl sonuna kadar vergiden muaf tutulmuştur.<sup>46</sup> Bu düzenleme vergilendirmenin “eşitlik” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Yasama organının vergilendirme yetkisini bu ilkelere aykırı olarak kullanması bir bakıma yetki sınırlarını genişlettiği anlamına gelmektedir. Çünkü hukuk devleti ilkesine göre hiçbir yetki sınırsız olmayıp, kanunlarla sınırı çizilmiştir. Bu ilkelerin kabul edilmesinin bir nedeni yetkinin kullanılmasında gerekli olan sınırların belirlenmesidir.

Mali alandaki problemlerin çözümü reformlarda aranırken ekonomik problemlere reçete IMF programlarından beklenmiştir. Türkiye ekonomide yaşanan olumsuz gelişmeler üzerine IMF’ye başvurmuş ve 1999 yılında IMF ile istikrar programı imzalanmıştır. 3 yıl süreli programda “Döviz çapasına dayalı enflasyonu düşürme programı” uygulanmaya başlanmıştır (Oktayer, 2010: 436).

---

<sup>46</sup> 11.08.1999 tarihli “Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile birçok vergi üzerinde ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23786.pdf> erişim tarihi: 13.09.2017

Program üç başlık üzerinden ilerlemiştir. Buna göre kamu kesiminde reform yapılacaktır, döviz kuru nominal çıpasına dayalı para program izlenecek ve sosyal güvenlik, özelleştirme ve tarım kesimine yönelik yapısal nitelikli dönüşümlere yer verilecektir (Yeldan, 2004: 161). Program enflasyonun düşürülmesi gibi yapısal reformları hayata geçirmek hedefindedir. Uygulanmaya başlandığı ilk yıl olumlu sonuçlar veren program, vergi düzenlemeleriyle desteklenmiştir.

Bu dönemde vergilendirme alanında muafiyet, suç ve cezaları kapsayan birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerle ekonomik programa destek olmak istenmiştir. Ancak Türkiye’de var olan kronik enflasyon bu dönemde de aşılamamıştır. Bunu takip eden Türk lirasının beklenmeyen değer artışı, iç piyasa canlanması ve bankalara olan güvensizlik sonucu sermaye çıkışı likidite krizine dönüşmüştür (Kaya, 2000:23). IMF ile yapılan üç yıllık anlaşma sürdürülememiş ülkede 200-2001 yıllarında iki büyük mali kriz ortaya çıkmıştır (Tokgöz, 2001: 280-281).

Üst üste yaşanan krizler sonrasında 2001 yılı Türkiye ekonomisinin en kötü yılı olmuştur. Şubat 2001’de Cumhurbaşkanı ile Başbakan arasında yaşanan kriz ekonomik alanda etkisini hemen göstermiş gecelik faizler bir gecede %6200 dolaylarına kadar fırlamıştır. Bunu takip eden süreçte yabancı yatırımcının ülkeyi terk etmesiyle döviz rezervleri tükenmiş, bankaların mali yapısı bozulmuştur (Voyvoda ve Yeldan, 2002: 2). Bu gelişmeler üzerine “Enflasyonu Düşürme Programı” yerine “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” (GEGP) uygulanmaya konulmuştur (Şimşek, 2007: 59). Bu programla sabit kur rejiminin bırakılması sonucunda ortaya çıkan güven probleminin ortadan kaldırılması, iktisadi etkinlik vurgusuyla yapısal reformların yapılması, gelir dağılımında ortaya çıkacak gelir dağılımı bozuklukların giderilmesi amaçlanmıştır (TCMB, 2010: 12-13).

GEGP ile kur çıpasına dayalı sistem terk edilerek dalgalı kura geçilmiştir. Sıkı maliye politikası ve enflasyonu düşürme hedefi 2001 yılı için gerçekleşmemiştir. 2002 yılında yapılan genel seçimlerde iktidara gelen Adalet ve Kalkınma Partisi, hemen Acil Eylem Planı adı altında ekonomik hedeflerine yönelik çalışma yapmıştır. Bu planda vergi ve harcama reformları, dış ticarete tedbirlerin alınması, yapısal tedbirlere yer verilerek IMF politikaları devam ettirilmiştir (Şimşek, 2007: 61).



Vergi alanında yapılan ilk çalışma mali miladın<sup>47</sup> kaldırılması ve genel af uygulamasıdır. Mali miladın kaldırılması vergi adaletine ne kadar uygun bir düzenleme ise vergi afları da adalet ve eşitliği zedeleyen bir uygulamadır. Yapısal reformlarda özelleştirmeye ağırlık verilmiş, yabancı yatırımları özendirerek tedbirler uygulamaya konulmuştur (Yeldan, 2004: 183). Bu dönemde vergi alanında yapılan önemli düzenleme Özel Tüketim Vergisinin yürürlüğe girmesidir. 06.06.2002 tarih 4760 sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu”na göre kanunda belirtilen listelerden kanunda belirtilen oranlarda vergilerin tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu vergi ile tüketimden alınan vergilerde büyük artış yaşanmıştır. Bunun yanı sıra vergi yapısında dolaylı vergilerin ağırlığı daha da artmıştır.

Bu sürecin ardından IMF tarafından hazırlanan 3 Mart İstikrar Tedbirlerine başvurularak borçların ödenmesi, faiz dışı fazla oluşturma hedefleri tekrar edilmiştir. 2005 yılında IMF ile 19. stand-by anlaşması imzalanmıştır (Şimşek, 2007: 62). Bu anlaşma niyet mektubunda vergi reformu yapılma niyeti belirtilmiştir. Bu program kapsamında finansal aracılık hizmetleri, eğitim, sağlık ve bazı gıda sektörlerinde ekonomide canlanmayı desteklemesi için vergi indirimlerine gidilmiştir (Şiriner ve Aydın, 2005: 200-201; Erdinç, 2007: 113). Vergi borçları yapılandırarak vergi gelirlerinin artırılması hedeflenmiştir. Sermaye işlemlerini arttırmak için menkul kıymet yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının sermaye piyasasından elde ettikleri gelirler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) dışında tutulmuştur (Şiriner ve Aydın, 2005: 201). Özel tüketim vergilerinde indirimler yapılarak tüketim canlandırılmak istenmiştir. Yapılan vergi düzenlemeleri genel olarak Bakanlar Kurulu kararlarıyla gerçekleşmiştir.<sup>48</sup> 1980 yılıyla vergi alanında yürütme organının artan ağırlığı bu dönemde pekiştirilmiştir (Gerçek ve Bakar, 2017: 22-24).

2002-2007 yıllarında uygulanan politikalar sonucunda ekonomide kısmi düzelmeler yaşanmıştır. Bütçe açığı kapatılmaya başlanmış, daraltıcı malı tedbirler bütçe dengesinde olumlu sonuçlar doğurmuştur (Şimşek, 2007: 64). 2007 yılında yapılan seçimlerde AKP'nin tek parti olarak iktidarına devam etmiş, IMF programları ve sıkı maliye politikasını sürdürmüştür. Ancak 2008 yılında tüm dünyayı saran Mortgage Krizi,

<sup>47</sup> Mali milat; 1998 tarih 4369 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Düzenlemenin 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanmıştır. Ancak sonrasında çıkartılan bir kanunla tarih 1.1.2003 olarak yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değişikliklerle kaynağı belirli olmayan gelirlerin vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

<sup>48</sup> 2004/8032, 2005/8716, 2005/9145, 2005/9812, 2005/9796, 2006/10170, 2006/11202, 2008/13762, 2008/4760, 2009/15081, 2009/15315, 2010/135, 2010/973, 2010/973, 2011/2304, 2017/9759 ve 2017/10462 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları, Bakanlar Kurulu'nun ÖTV ile ilgili yaptığı düzenlemelerin bir kısmıdır.

Türkiye’yi de etkilemiş dış ticaretin azaldığı, kredilerin daraldığı ve ekonomik güvenin sarsıldığı bir döneme dönülmüştür (Aras, 2010: 99). Bu kriz, vergi alanında da olumsuz sonuçlar doğurmuştur. İthalatın azalışı, işsizlik ve ücretlerin reel olarak azalması vergi gelirlerini azaltmıştır (Akgüç, 2009: 9). Kriz önlemi olarak tüketimi arttıracak önlemler alınmaya başlanmıştır. Buna yönelik otomotiv, elektronik gibi sektörlerde vergi, harç indirimleri yapılmıştır. Vergi borçlarının tekrar yapılandırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2009: 5; Şimşek ve Altay, 2009: 11-23).

Bu dönemde vergilerin mali olmayan amaçlar doğrultusunda sık kullanıldığı dikkati çekmiştir. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiye başvurarak vergilerde düzenlemeler yapma yoluna girilmiştir. Vergilerde sürekli değişiklik yapılması “belirlilik ilkesi” ile uyuşmayan bir görüntü yaratmıştır. 16 Haziran 2009 tarihinde yürürlüğe giren Bakanlar Kurulu kararıyla vergi alanında geniş kapsamlı değişiklikler meydana gelmiştir. Daha önce indirilen ÖTV oranlarında artışlar yapılmıştır. Yapılan değişiklikler sonucunda gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisinde payı azalmaya başlamıştır. KDV en yüksek paya sahip olmuş, 2011 yılı vergi gelirlerinin 1/3’ü KDV ödemeleri sağlamıştır (Maliye Bakanlığı, 2012).

Bu dönemdeki vergi düzenlemelerini vergilendirme açısından değerlendirecek olursak vergilerde ekonomik politika aracı olarak sık değişikliklere gidilmiştir. ÖTV ve KDV gibi dolaylı vergilerin oranlarının değişimiyle talep yönlendirilmeye çalışılmıştır. Yürürlüğe giren düzenlemeler genel olarak Bakanlar Kurulu kararlarıyla yapılmıştır<sup>49</sup> (Gerçek ve Bakar, 2017: 13-21). Bu durum yürütmenin vergilendirme konusunda artan gücünü göstermektedir. Son dönemde yapılan ÖTV’ nin bazı vergilerde oranının sıfıra düşürülmesi<sup>50</sup> literatürde çok karşımıza çıkan vergi oranını sıfır olarak belirlenmesi verginin kaldırılması olup olmadığı tartışması tekrar gündeme gelmiştir.

İncelediğimiz dönem içerisinde vergilendirme yetkisi genel olarak meclisin elinde olmakla birlikte Bakanlar Kurulu’nun yani yürütme organının son dönemlerde kendisine verilen yetkiyi daha çok kullandığı görülmüştür. Bu durumda vergilendirme yetkisi fiili olarak Bakanlar Kurulu tarafından kullanılmıştır. Bu uygulamaların gerekçesi olarak hızlı

---

<sup>49</sup> Bakanlar Kurulu 1980-2017 tarihleri arasında ÖTV ile ilgili 116 adet Bakanlar Kurulu Kararı çıkartmıştır. KDV ile ilgili ise bu rakam 114’tür (Gerçek ve Bakar, 2017: 13-21).

<sup>50</sup> Bakanlar Kurulu’nun 2017/9759 nolu kararıyla ÖTV’nin ekli(II) ile ekli(IV)listelerinde yer alan ürünlerden alınan vergi oranı 0 olarak belirlenmiştir.

müdahale edebilme, yürütme organının bir günde çıkardığı Bakanlar Kurulu kararlarıyla sağlanmak istenmiştir. Ancak burada yetkinin hangi organ tarafından kullanıldığının yanı sıra uygulamanın vergilemeye yön veren ilkelere uygunluğu da önemlidir. Bu ilkeler yetkinin sınırlarını oluşturmaktadır. Son dönem düzenlemelerine baktığımız zaman eşitlik, ölçülülük ilkelerinden sapmaların meydana geldiği dikkati çekmektedir. Bunların yanı sıra vergilerde sık yapılan değişiklikler öngörülebilirlik problemi ortaya çıkarmıştır. Mükellefler açısından düzenlemelere hakim olmak zorlaşmıştır. Bu yetki, ekonomiye zamanında müdahale edebilmek için etkili bir zamanlama açısından etkili olmakla birlikte düzenlemeler yapılırken genel ilkelerin göz önünde tutulması gerekmektedir.

1980 sonrasında küreselleşmenin hız kazanmasıyla birlikte vergilendirme yetkisinin kullanımında uluslararası kuruluşların yeri de tartışılır hale gelmiştir. Dünyaya entegre olma sürecinde veya ülkelerin maddi ihtiyaçlarının karşılanmasında uluslar arası kuruluşlar önemli konuma yerleşmiştir. Bu konuları vergilendirme yetkisinin kullanımında da kendini göstermektedir. 1980 sonrası dönemde uluslararası kuruluşlarla yakın ilişkilerin başlamasıyla bu kuruluşların vergi politikalarında etkileri daha belirgin olarak ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu etkiler doğrudan olmamakla birlikte uygulanan politikalara yön verme şeklinde gerçekleşmiştir.

#### **4.5. Küreselleşmeyle Birlikte Uluslararası Aktörlerin Katılımı**

20. yüzyılla beraber ulus devlet anlayışının yükselişini bu görüşten kopuşlar takip etmiştir. Liberalizm 20. yüzyılın ikinci yarısı uluslar üstü yapılanmalarla kendini besler hale gelmiştir (Giray, 2010: 29). İkinci dünya savaşının sonrasında ortaya çıkan Dünya Bankası, IMF ve Dünya Bankası sonrasında Avrupa Birliği ve Dünya Ticaret Örgütü gibi kuruluşlar, ulus devlet anlayışının temel paradigmalarının aksine, finansal piyasalara yönelik ve ulusal politikalardan bağımsız bir düzen ortaya çıkarmıştır.

II. Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan iki kutuplu dünyaya ve ekonomik ilişkilere yön vermek adına Bretton Woods Konferansı yapılmıştır. Bu konferansta yapılan görüşmelerin sonunda Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası (WB) kurulmuştur. Bu kuruluşlar savaş sonrası ortaya çıkan ulusalcı yapının kontrolünün uluslar üstü kuruluş tarafından denetlenmesi işlevini yerine getirmek için oluşturulmuştur (Altuğ, 2001: 123-124).

IMF'in gözetim, borç verme ve teknik yardım olarak sayılan görevleri vardır. Ülkelere bir nevi danışmanlık hizmeti vermektedir. Temel amacı uluslararası ticaretin kontrolü genişlemesini sağlamak ve ülkelerin bu amaca uygun politikalar izlemesine yardımcı olmak olarak nitelendirilmiştir (Parasız, 1997: 509-510). Bunun yanı sıra IMF belirli koşulların sağlanması neticesinde ülkelere mali destek sağlamaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti de sistem içerisinde var olma çabalarıyla bu uluslararası kuruluşlar ve örgütlenmelerin içerisinde olmak istemiştir. 1945 yılında kurulan Dünya Bankası (WB) ve Uluslararası Para Fonu'na (IMF) üye olmuştur. 1980 yılından sonra neo-liberal politikaların tekrar gündeme gelmiştir. Sermaye piyasalarının liberalleşmesi, birbirine entegre olan ülke ekonomileriyle küreselleşme tüm dünyada yoğun olarak hissedilmeye başlanmıştır. IMF'nin Türkiye ile olan ilişkileri de bu gelişmeler doğrultusunda 1947 yılında başlayıp 1980 yılından sonra ise ivme kazanmıştır (Özpençe ve Özpençe, 2007: 16).

Uluslararası kuruluşlarla ilişki içerisinde olmak, bu yapıların devletin kendi iç işleyişi içerisinde dahi dolaylı da olsa söz sahibi olmalarına olanak sağlamaktadır. Bu yapılanmalara dahil olmak veya yardım ve kredilerinden yararlanmak bazı yükümlülükler getirmektedir. Kabul edilen bu yükümlülüklerle devlet kendi karar verme özgürlüğünden fedakarlık etmektedir. II. Dünya Savaşı sonrasında Türkiye'nin de dahil olduğu bu sistemde, yapılan yardımlar karşılığında egemenlik olgusuyla ilişkili birçok sınırlayıcı hüküm de kabul edilmektedir. 1945 yılında ABD tarafından Marshall Planı'na bağlı olarak ülkemize verilen yardımlar, bahsettiğimiz bağımlı ilişkiyi yaratan ilk adım olarak ifade edilmektedir.

#### **4.5.1. Truman Doktrini ve Marshall Planı**

II. Dünya Savaşı sonrası, liberalizmin kalesi Amerika ve sosyalist düşüncelerin kök saldıği Rusya olarak dünyada iki büyük güç ortaya çıkmıştır. Savaş sonrasında Avrupa'da büyük kaos ortamı hakim olmuştur. Avrupa'daki yaşanan karışıklık Rusya'nın politikalarını yayabileceği uygun bir ortam yaratmıştır. Ancak sosyalizm tehdidine karşı ABD, Avrupa'nın tekrar eski gücüne kavuşmasına yardımcı olmuştur. ABD'nin Avrupa'ya olan ilgisinin diğer nedeni bu bölgede yaşanan maddi çöküntünün ABD'nin üretimini olumsuz

etkilemesidir. Güçlü Avrupa, Amerika için Rusya'ya karşı hem müttefik hem de önemli bir pazardır (Sancaktar, 2011: 29-30).

12 Mart 1947 tarihinde Başkan Harry Truman, Sovyet tehdidi nedeniyle Yunanistan ve Türkiye'nin doğu Avrupa gibi olmaması gerektiğini ifade ettiği Truman Doktrini olarak anılan konuşmasını gerçekleştirmiştir (Silan, 1948: 14-21). Bu kapsamda her iki ülkeye iktisadi yardım gerekliliğini vurgulamıştır. Yunanistan ve Türkiye'ye yardım tasarısı 22 Mayıs 1947'de yürürlüğe girmiştir. Yardımlar paranın yanı sıra malzemeyi de kapsamaktadır. ABD hükümeti yardımların nasıl ve amacına uygun kullanımını denetim hakkına sahiptir. Bu kapsamda verilen yardımların genel olarak askeri alanda kullanıldığı görülmektedir. Türkiye'ye verilen 100 milyon dolar yardımın yaklaşık yarısı kara kuvvetleri için kullanılmıştır. Bunu 26 milyon dolar ile hava kuvvetleri takip etmektedir (Mcghee, 1992: 90).

Truman Doktrininin tamamlayıcısı olan Marshall Planı'nda II. Dünya Savaşı sonrasında Avrupa'nın ekonomik sıkıntılarını çözmek amacıyla yapılmıştır..Bu amaçla IMF ve BM yardımıyla desteklenecek bir plan hazırlanmıştır. Ancak yardımlar istenilen gelişmeyi sağlayamamıştır (Armaoğlu, 1989: 439). Bunun üzerine daha kapsamlı düzenlemelere gidilmiştir. Bu plana göre Avrupa tekrar imar edilip, zor durumdaki Avrupa devletlerine yardım edilecektir (Oran, 2002: 537-538). ABD çalışmalarına başlayıp, yardım yapılacak ülkelerden elde ettiği kalkınma planları çerçevesinde 3 Nisan 1948 tarihinde dış yardım kanununu kabul etmiştir (Cengil, 1955: 400). Bu kanunla Avrupa'ya hibe ve uzun vadeli borç olarak yardımın kapısı açılmıştır. Yardımların kontrolü için Ekonomik İşbirliği İdaresi (ECA) ve Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OEEC) kurulmuştur.

Avrupa'ya yapılacak olan yardımlardan ekonomik sıkıntı içerisinde olan Türkiye'de yararlanmak istemiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda Türkiye 4 Temmuz 1948'de ABD ile "Ekonomik İşbirliği Antlaşması" imzalayarak plana dahil olmuştur. Bu anlaşma kapsamında Türkiye'nin alacağı yardımların nerede ve nasıl kullanılacağına devletin kendisi değil, OEEC ve Amerikalı uzmanların oluşturduğu Ekonomik İşbirliği Misyonu kurulu karar vermiştir (Sancaktar, 2011: 30). İlk yardımlar için bir program verilmemiş olsa da daha sonrasında Yunanistan ve Türkiye'ye yapılan yardımların Amerikan Kongresi tarafından Dış Yardım Yasası içine aktarılarak, bu yasada belirtilen şartlar dahilinde

yardımlar devam ettirilmiştir. Bu düzenlemeyle yeni yardımlarda Amerika yönetimi söz sahibi olmuştur (Altan, 1986: 86).

Türkiye anlaşmaya göre Amerika'dan alacağı savunma silahlarının gümrüklerden yurda girişini kolaylaştırmak adına, milli savunmaya yönelik her türlü malzemenin vergiden muaf tutulmasına dair kanun düzenleyerek, 19 Ocak 1948'de yürürlüğe sokmuştur<sup>51</sup> (www.gib.gov.tr/fileadmin/kitaplar/vergi\_harcamaları/dis\_verhar.doc). Bu planla vergilendirme yetkimizin doğrudan etkilendiğini söylemek mümkün değildir. Türkiye bu anlaşmaya taraf olmayı kendi iradesiyle kabul etmiştir. Devlet çıkarları doğrultusunda gelir elde etmek için yapılan bu anlaşmayla vergilerde kabul edilen muafiyet devletin kendi iradesinin kullanımınıdır. Ancak yapılan anlaşma zımni olarak devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır.

Anlaşma kapsamındaki yardımlar 1959 yılına kadar devam etmiştir (Oran, 1970: 79). Yardımlar sadece belirlenmiş tarımsal alanlarda, hammadde üretiminde, değerli madenlerin çıkarılmasında ve karayolu yapımında kullanmıştır (Sancaktar, 2011: 30). Bu yardımların belirli alanlara kanalize edilmesi Amerika ve Avrupa pazarlarının inşasına yardım için belirlenmiştir. Yardımları tarıma yönlendirerek üretim arttırılması sağlanmak istenmiştir. Bu yollara Avrupa devletlerinin hammadde ihtiyacının karşılanması planlanmıştır. Aynı zamanda yardımların bir kısmının karayoluna yönlendirilmesiyle de yine bu devletlerin otomobil ihraç edecekleri alan yaratmış olacaktır. Bu yardımlar yoluyla Türkiye kapitalist üretimin beslediği ve onlara bağımlı ülke haline gelmiştir (Sancaktar, 2013: 31).

#### **4.5.2. Dünya Bankası (WB) ve Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) Vergilendirmeye Yetkisine Etkileri**

Devletin egemenlik gücüne dayanan vergilendirme yetkisi kural olarak devlet sınırları içerisinde geçerlidir. Ancak gelişen uluslararası ilişkiler nedeniyle, ülkeler bu yetkilerini kendi iradeleriyle sınırlandırmaya yoluna gitmektedir. Küreselleşme ve uluslararası bütünleşme politikaları ülkelerin vergilendirme yetkisinin kullanımını sınırlandırıcı etkiler yaratmaktadır (Çağan, 1982: 57).

<sup>51</sup>5164 sayılı "Vergi Muafıkları Kanunu" ile düzenleme yapılmıştır

Bretton Woods'ta Birleşmiş Milletler Para ve Finans Konferansı ile kurulan Dünya Bankası, savaş sonrası ülkelerin yeniden yapılanması ve kalkınmalarına destek olacak döviz elde edebilmeleri için kredi sağlama amacıyla kurulmuştur (Karluk, 2004: 373). Bu dönemde kurulan diğer kuruluşlar özel sektörün gelişimini sağlamak amacıyla gelişmekte olan ülkelere programlar sunmuşlardır. Bu doğrultuda Dünya Bankası, IMF'ye üye ülkelere yardım yapmıştır. Bu yapı ülkeleri maddi kaynak bulabilmek amacıyla bu kurumlara bağlamaktadır (Karluk, 2002: 239). Söz konusu kuruluş kullandığı kredileri veya banka programlarını uygulayan ülkelerde yapılan inceleme sonucunda ülkenin ekonomik durumu gösteren raporlar sunmuşlardır. (Karluk, 2002: 255–256). Ayrıca Birleşmiş Milletlerin amaçları doğrultusunda yoksullukla mücadele etmeye katkı sağlamayı hedeflemiştir.<sup>52</sup> Türkiye, 19 Şubat 1947 tarihinde Dünya Bankası'na katılmıştır.

Bretton Woods sonrası kurulan bir diğer kurum olan IMF kuruluş amacını dengeli uluslararası ticaret, parasal işbirliğinin uluslararası düzeyde sağlanmasına hizmet etmek, ödemeler dengesinin kurulmasına yardımcı olmak olarak kendi resmi sitesinde belirtmektedir (<http://www.imf.org/>). IMF uluslararası ticaret lehine üye ülkelerin karşılaşacağı problemlerin aşılması maksadıyla faizle fon sağlamaktadır (Karluk, 2002: 86). Ancak verdiği borç veya fona karşılık birçok koşul sunmakta ve bu koşullar yerine getirildiği takdirde borçlandırma yapılmaktadır. IMF'nin borç ilişkisinde bulunduğu ülkelere yapılan stand-by anlaşmalarının koşulları arasında vergi konusunda maddelere de sıklıkla yer verilmektedir. Bu koşullar borç alan ülkelerin ekonomik ve hatta sosyal durumu göz önünde tutularak belirlenmektedir. Stand-by Anlaşmalarında her ülkenin şartları değerlendirilerek koşullar belirlenmekte, uzun bir inceleme sonucunda borç verme işlemi tamamlanmaktadır (Özen ve Özpençe, 2006: 18).

Türkiye'nin IMF ile yakın ilişkiye girmeye başlamasıyla beraber vergi alanında IMF'nin etkileri meydana gelmiştir. Türkiye'nin 1947 yılında üye olmasıyla başlayan serüven, ilki 1961 yılında yapılan 19 stand-by anlaşmasıyla borç ilişkisi halini almıştır. 1958 istikrar tedbirleri, 1970 krizi, 24 Ocak ve 5 Nisan kararları IMF ile sıkı ilişkilerin yaşandığı dönemlerdir. IMF politikalarının genel çerçevesini; kamu kesiminin küçültülmesi ve denk bütçe, Türk lirasının devalüe edilmesi, finansal serbestliğin sağlanması ve esnek kur rejimi olarak sıralamak mümkündür (Başkaya, 2000: 141).

<sup>52</sup> <http://web.worldbank.org/WBITE/EXTERNAL/EXTABOUTUS/0,,contentMDT:20>. Erişim tarihi: 02.09.2017

Türkiye 1990'lı yıllarda makro ekonomik problemlerin aşılması için, IMF destekli istikrar politikaları uygulamaya başlamıştır. Ancak bu dönemdeki politikalar yoğun yapısal düzenlemeler içermektedir. IMF'den borçlanma ve geri ödeme sürecinde Türkiye'den maliye politikalarına yönelik birçok yapısal düzenleme yapılması talep edilmiştir (Esen, 2002: 1). Vergi alanında IMF tarafından uygulanması gerekli düzenlemeleri genel hatlarıyla sıralayacak olursak<sup>53</sup> (Şiriner ve Aydın, 2005: 200-201);

- Vergi politikalarıyla ilgili KDV oranlarının artırımı sık sık ifade edilmiştir. Bu düzenlemeler bütçe kanununda da yerini bulmuş, istek doğrultusunda KDV oranlarında artışa gidilmiştir.
- Vergi tabanının genişletilmesi amacına yönelik politikaların uygulanması gerektiği belirtilmiştir.
- Kurumlar vergisinde ilk yıllarda artış yapılması gerektiği belirtilmiş ancak daha sonra tek oranlı kurumlar vergisi düzenlemesi yapılarak oranının azaltılması şartı konulmuştur.
- Finansal serbestliği sağlayacak düzenlemelerle, finansal aracılık vergilerinin düşürülmesi gerektiği ifade edilmiştir.
- -KİT'lerin büyümesini sınırlandırmak üzere bazı tedbirler ve insan kaynakları politikaları sunulmuştur. KİT'lerin fiyat uygulamalarına sınırlandırmalar getirilmiştir.
- Gayrimenkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları, faiz ve repo gelirlerinden alınan stopaj oranlarının arttırılması gerektiği vurgulanmıştır.
- Serbest Ticaret Bölgeleri'ndeki sektörel, coğrafi gibi çeşitli teşviklerin aşamalı olarak azaltılarak en az seviyeye indirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (Şiriner ve Aydın, 2005).

Yukarıda verilen örneklerde görüldüğü gibi, IMF kredileri için ortaya konulan yükümlülükler, ülkenin vergilendirme yetkisinin kullanımıyla yakın ilişki içerisindedir. Vergi oranlarından, teşvik ve istisnalara kadar birçok alanda yapılması beklenen düzenlemeler vergileme yetkisine dolaylı bir müdahaledir. Ancak bunu vergilendirme yetkisinin tamamen daralması veya sınırlandırılması olarak nitelendirmek mümkün değildir.

Yeni dünya görüşüyle beraber vergilendirme yetkisinde bir dönüşüm yaşanmaktadır. Ulus devlet anlayışında var olan vergilendirme yetkisinin kullanım sürecine başka aktörlerde

<sup>53</sup><http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TCMB+TR/TCMB+TR/Main+Menu/Yayinlar/Temel+Politika+Metinleri/IMF+Niyet+Mektupları> Erişim tarihi: 16.08.2017



dahil edilmektedir. Ülkelerinin vergi politikalarının şekillenmesinde bu aktörler önemli etkilere sahiptir. Bunu 2004 yılında yapılan vergi zamlarında görmek mümkündür. 2004 yerel seçimleri öncesinde hükümetin sıklıkla dillendirdiği vergi artışı olmayacağı söylemi, IMF'nin vergi artışı talimatıyla unutulmuş vergilerde artış yapılmıştır (Sağlam, 2004: 9). Bu durum Türkiye'ye ait olan vergilendirme yetkisinin, baskılar sonucu IMF istekleri doğrultusunda şekillendiğinin bir göstergesidir. Teorik olarak yetki hala devlette ve meclis tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin devri veya başka bir organ tarafından kullanılmasından bahsedemeyiz. Ancak dolaylı olarak vergilendirme yetkisine müdahale edilmektedir. Devlette bunu kabul etmektedir. Yukarıda bahsettiğimiz yeni anlayış bu yapıyı bize getirmiştir.

Borç verdikleri ülkenin bu yolla iç işlerine müdahil olan, mali ve iktisadi politikalarında belirleyici düzenlemeler dayatan uluslararası kuruluşlar, kendine bağımlı bir yapı yaratmaktadır. IMF politikalarını izleyen ülkelerin hiçbirinde yapısal ve ekonomik atılımlar görülmemiştir. Aksine bu ülkeler sürekli kriz yaşayan ülkelere haline gelmiştir (Boratav, 2011: 175-176).

Dünya Bankası da IMF gibi, borç verme karşılığında makroekonomik politikalar dayatabilmektedir. Bu kapsamda yasaların hazırlanma aşamalarından, düzenlemenin niteliğine kadar birçok alanda devletin içişlerine karışılmaktadır. Türkiye'de Elektrik Piyasası Kanunu, Devlet İhale Kanunu gibi kanunlarda bu uluslararası aktörlerin etkilerine rastlanmaktadır (Şirinler ve Aydın, 2005: 108). Bu kuruluşlar hukuki olarak yetkilendirme yetkisine sahip olmasa da devletin bu yetkiyi kullanımı dolaylı olarak etkilenmektedir (Davutoğlu, 2003: 53). Devlet bu düzenlemeleri ihtiyacı nedeniyle kabul etmektedir. Bu durumda zımni bir sınırlandırma olduğu varsayılmaktadır. Bu anlaşmaları imzalayan parlamento ve hükümet yerini başka hükümete bıraksa da bu hükümler bağlayıcılığını devam ettirmektedir. Bu noktada zımni bir sınırlandırma oluşmaktadır (Özpençe ve Özpençe, 2007:18).

#### **4.5.3. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)**

Küreselleşme ve devletlerarası ilişkilerin yoğunlaştığı 21. yüzyılda gümrük politikaları devletlerin kendi iç politika sorunu olmaktan çıkmıştır. Bu kapsamda II. Dünya Savaşı

sonrasında uluslararası ticaretin desteklenmesi, dış ticarete serbestliği teşvik etmek amacıyla toplantı yapılmasına karar verilmiştir (Karlık, 2004: 225). Yapılan toplantılar neticesinde 1947 yılında Uluslararası Ticaret Odası'na üye ülkelerle ABD arasında vergi tarifelerinde indirim politikalarının kabul edildiği Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması (GATT) imzalanmış ve 10 Ocak 1948 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye bu anlaşmaya 1953 yılında dahil olmuştur (Çıplak ve Yücel, 2004: 20).

Anlaşma uluslararası ticareti düzenleyen, rekabeti önleyici engelleri kaldıran bir örgüt görüntüsü çizmektedir. Ancak yapılan yaptırım mekanizmasının zayıflığıyla büyük ülkelerin özel düzenlemeler yapmasına engel olunamamıştır. Ortaya çıkan sorunları ortadan kaldırmak ve devletlerin uluslararası ticarete gümrük politikalarını uyumlu hale getirerek, üye ülkelerin ticaret imkanlarını arttırmak amacıyla 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) adı altında çalışmalarına devam etmiştir (Bilici, 2005: 34-35). Bu değişimle sözleşme niteliğinde olan GATT' tan örgüt yapısına geçilmiştir. Türkiye bu uluslararası örgüte 1995 Mart ayında üye olmuştur. Bunun karşılığında oluşan yükümlülükler 1995 yılı itibariyle Türkiye'yi bağlar hale gelmiştir. Gümrük Birliği kapsamında imzalanan Ankara Antlaşması'yla mevzuat ve politikaların uyumlu hale getirilmesindeki nihai hedef Avrupa Birliği üyeliğidir. Örgütün dış ticarete yönelik benimsediği prensiplerinde vergilere de yer verilmiştir. Bu ilkelere göre ülkeler, iç pazara yönelik düzenlemelerinde ithal veya yerli ayırımı yapmayacaktır. Ayrıca gümrük vergileri bunlara tanılan tavan oranın üstünde tutulamayacaktır.

Türkiye bu örgüte üyeliğiyle birlikte dış ticaret mevzuatını, tek başına kullanamamıştır. Düzenlemelerin verilen taahhütler çerçevesinde yapılması gerekmiştir.<sup>54</sup> Üyelik süresince DTÖ'ye verilen taahhütler çerçevesinde vergi alanında düzenlemeler yapılmıştır. Bu süreçte gümrük vergilerinde indirimler ve düzenlemeler yapılmıştır. Üyelik tarihinde verilen taahhütler neticesinde bazı tarım ürünlerinin gümrük vergileri düşürülürken bazılarında artırıma girilmiştir<sup>55</sup> (Çıplak ve Yücel, 2004: 20).

Vergilendirme yetkisi açısından değerlendirecek olursak yetkilinin anayasaya uygun olarak yasama organı tarafından kullanıldığı görülmektedir. Türkiye örgütün şartlarını da yine kendi iç ve dış politikaları doğrultusunda kabul etmiştir. Bu nedenle vergilendirme

<sup>54</sup>İGEME, <http://www.igeme.org.tr/tur/sss/sss.htm>, Erişim: 04.07.2017

<sup>55</sup>Ayrıntılı bilgi için bkz. 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete

yetkisinin devri olarak nitelendirilecek bir durum söz konusu görünmemektedir. Ancak bu şartlarla dolaylı olarak devlet vergilendirme yetkisini kendi sınırlamaktadır. Uluslararası ilişkilerin artışıyla bu sınırlandırmalara daha sık rastlanmaktadır. Üye ülkeler, ikili veya çok taraflı anlaşmalar yoluyla çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemelere başvurmaktadır. Bu gelişmeler sonucu vergilendirme yetkisini kullanımına farklı aktörler dahil olmuştur.

Uluslararası kuruluşlara üyelik ve yapılan anlaşmalar çerçevesinde vergilendirme alanında yaşanan gelişmeleri, bu kuruluş veya anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkisinin dolaylı sınırlandırılması olarak ifade edebiliriz. Her ne kadar yasama organı tarafından anlaşmalara onay veriliyor olsa da bu, durumu sadece kanuna uygun hale getirmektedir. Ancak egemenlik anlayışı çerçevesinde devletin kendi iradesinde olan vergilerin unsurlarının belirlenmesi, bu anlaşmalarla devlete herhangi bağımlılığı olmayan kuruluşların istekleri doğrultusunda şekillenmektedir. Bu anlaşmalar doğrultusunda yapılan düzenlemeler genellikle vergi oranlarına yöneliktir. Vergi oranları ile ilgili verilen talimatlar yasama organının asli unsurlardan birinde düzenleme yapma hakkını dolaylı olarak elinden almaktadır.



## 5. GENEL DEĞERLENDİRME

Tarihte vergilendirme yetkisinin hukuki yapıdaki yeri farklılaşsa da, yetkinin sebebi geçmişten günümüze değişmemektedir. Vergiler, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin finansmanı olarak toplanmaktadır. Vergilendirme yetkisi de devlete bu vergileri alma hakkını sağlamaktadır. Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisinin kullanımı, sınırları ve denetimi gibi unsurları Türkiye Cumhuriyeti'yle birçok benzerlik içermektedir. Ancak belli temel noktalardan farklılıklar da göze çarpmaktadır. Dönemsel farklılıklar olsa da her iki devlette vergilerin mali ve sosyal amaçları devam etmiştir. Vergiler kamu harcamalarına kaynak sağlamanın yanı sıra mali olmayan siyasi, politik amaçlarla da kullanılmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin 1982 Anayasasında “vergi ödevi” başlığı altında vergilendirmeye ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Verginin neden alındığı açıkça ortaya konulmuştur. Ayrıca verginin mali amacının yanı sıra mali olmayan amacı da belirlenmiştir. Vergi ile ilgili düzenlemede hem hak hem de yükümlülük olarak ele alınmıştır. Ayrıca bu anayasada belirlilik, hukukilik, öngörülebilirlik gibi evrensel hukuk ilkelerine uygun düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlara ek olarak vergi sistemimizde vergilere yönelik “genellik”, “eşitlik”, “ödeme gücü” ve “adalet” gibi vergi düzenlemelerinin sınırlarına yönelik ilkeler kabul edilmiştir.

Vergilendirme yetkisinin sınırına değinilecek olursak; Osmanlı Devleti'nde asli yetki şer'i hukukta, sınırlı vergilendirme yetkisine sahip padişah olarak şekillenmiştir. Bu yetkinin sınırlarını şer'i hükümler belirlemektedir. İslam hukukunda “Allah'ın emirlerine uymayana itaat yoktur.” hadisinde belirtildiği gibi şer'i hükümlere uymayan düzenlemeler halkı bağlamamaktadır. Vergilendirme yetkisinin kullanan padişah, şer'i hukuka göre yetkisini kullanmaktadır. Zaman içerisinde padişahın yetkilerini daha çok kullandığı yapı şer'i niteliğini kaybetmeye başlamıştır. Bu durumda da vergilendirmede adaletsizliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Türkiye Cumhuriyeti'nde ise şer'i hükümler yerini yazılı en üst düzeyde bağlayıcı bir metin olan anayasaya bırakmıştır. Günümüz normlar hiyerarşisinde; şer'i hukuk anayasa statüsünde olduğunu söyleyebiliriz. Ancak şer'i hukukun anayasadan en temek farkı ilahi niteliğidir.

Bu ilkelerin benzerlerine İslam hukukunda da rastlanmaktadır. İslam dininin temelini teşkil eden adalet anlayışı vergilendirme yetkisinin en temel sınırlandırma ölçütünü oluşturmaktadır. Osmanlı Devleti'nde tebaanın refahı ön planda tutulmuştur ve vergilendirme de buna dikkat edilmiştir. İslamiyet'te üzerinde durulan bir diğer ilke "ödeme gücü" ilkesidir. Osmanlı Devleti'nde de bölgesel düzenlemelerle, sosyal coğrafi yapılar göz önüne alınmakta ve buna göre vergilendirme yapılmaktadır. Bölgesel düzenlemeler Hz. Muhammed dönemine kadar eski uygulamalardır. Bölgesel düzenlemelerde, muafiyet ve istisnalar gibi uygulamalar bu dönemde de yer almıştır. Bu noktada ödeme gücü ilkesi açısından uygulanan yöntem farklıdır. Türkiye Cumhuriyeti'nde bu ilke, muafiyet istisnalar, indirimler yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bölgesel düzeyde farklı vergi uygulamalarına başvurulmamıştır. Ancak Osmanlı Devleti'nde bölgesel düzenlemeler ile farklı vergi düzenleri var olmuştur. Burada farklılığın temelinde egemenlik anlayışına göre devlet yaklaşımları yer almaktadır. Ayrıca dönem şartları ve geniş sınırlar da uygulamaların şeklini önemli ölçüde belirlemektedir. Bu nedenle Osmanlı Devleti'nde uygulanmış olan bölgesel kanunname uygulaması dönem ve ülkenin şartları göz önünde bulundurulduğunda yerinde görülmektedir.

Osmanlı Devleti ile Türkiye Cumhuriyeti'nde vergilendirme yetkisinin kullanımındaki en temel dönüşüm demokrasi ve hukuk devleti anlayışının en önemli dayanağı "kuvvetler ayrılığı" prensibinin benimsenmesiyle gerçekleşmiştir. 1982 Anayasası'nda "vergi ödevi" başlığının altında vergilendirme yetkisine dair düzenlemelere yer verilmiştir. Yer alan hükümlere göre vergilendirme yetkisini yasama organı kullanmaktadır. Ayrıca yürütme organına da bazı yetkiler tanınmıştır. Anayasada yürütmeye verdiği yetkinin de sınırları çizilmiştir. Ancak bu yetkinin sıklıkla kullanılması amacını aşan bir uygulama olmaktadır. Yürütmeye verilen yetkinin temel nedeni ekonomik problemlere karşı hızlı önlem almayı kolaylaştırmaktır. Bu amacın dışında yürütme organının düzenlemelerde bulunması hukukun ruhuna aykırıdır. Bakanlar Kurulu'na verilen yetki istisnai bir yetkidir. Bu nedenle kullanımının da bu ölçüde sınırlı olması daha uygundur. 1971-2017 yılları arasında Bakanlar Kurulu vergi oranlarına ilişkin 438 karar yayınlamıştır (Gerçek ve Bakar, 2017: 24). Vergi oranlarında yoğun değişiklik yapılması "temsilsiz vergi olmaz." ilkesini zedelemektedir. 13. yüzyıldan beri tüm dünyada değinilen, demokrasi mücadelelerinin temel kazanımlarının başında olan "temsilsiz vergi olmaz ilkesi" bu yapıyla bağdaşmamaktadır. Kişilerin temel haklarıyla yakın ilişkisi bulunan vergilendirme

yetkisinin her zaman yasama organı tarafından veyahut çok sınırlı düzenlemelerle yürütme organı tarafından kullanılması demokrasiye daha uygundur.

Kuvvetler ayrılığı prensibinin Osmanlı Devleti'nde rastlanılmamaktadır. Padişah yasama, yürütme ve yargı alanında söz sahibidir. Her ne kadar şer'î hükümlere bağlı olmak zorunda olsa da çizilen sınırlar içerisinde padişah asli yetkilidir. Osmanlı Devleti'nde padişahın yasama ve yürütme organı olarak gerçek anlamda tek yetkili mercii olması günümüz anlayışıyla bağdaşmamaktadır.

Padişah bu yetkisini başka bir organla paylaşmamakla beraber, yardımcı kurumlar vardır. Baktığımız zaman düzenlemelerin yapılış aşamasında Divan-ı Hümayun'un önemli yeri vardır. Vergi düzenlemelerinin yapıldığı kanunnameler Divan-ı Hümayun'da yapılmaktadır. Ancak bu divanı günümüz meclisleri gibi düşünmemek gerekmektedir. Bu divan üyeleri halk tarafından seçilen yasama organı değildir. Yine de bu kuruluşu basamak olarak görülebilir. Ayrıca Osmanlı Devleti'nde padişahın vergilendirme yetkisi şeyhülislam ve fetva mekanizması ile denetlenmektedir. Türkiye Cumhuriyeti'nde ise Anayasa Mahkemesi bu görevi üstlenmiştir. Fetva mekanizmasını tam anlamıyla denetim aracı olarak nitelendiremeyiz. Fetvaların bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu durum hukuk devletinin denetim mekanizmalarından kendisini ayırmaktadır. Yani uygulamada padişah fetvalara uygun hareket etmekle birlikte, teorik olarak herhangi yaptırım ve bağlayıcılığı yoktur. Ancak bu yetkinin kullanımında başka organların devreye girmesi zaman içerisinde parlamento taleplerini arttırmıştır. Türkiye Cumhuriyeti bu konuda kurulduğu ilk zamandan beri "kuvvetler ayrılığı" ilkesine uygun düzenlemeler yapmıştır. Yürürlüğe giren anayasalarda bu ilke yerini almıştır.

Osmanlı Devleti'nin çöküş sürecinde vergilendirme yetkisinin kullanılmasında dolaylı veya doğrudan dahil olan mekanizmalar, Türkiye Cumhuriyeti'nde de var olmaktadır. Her ne kadar anayasada yasama organı vergilendirme yetkisine sahip olsa da uygulamalarda bu ilkedan uzaklaşan düzenlemelere rastlanmaktadır. Siyasi veya ekonomik problemlerde müdahale aracı olarak kullanılan vergilerle ilgili düzenleme yapılmak için yasama faaliyetlerinin yanında yürütme veya başka organların yaptığı düzenlemelere rastlanmaktadır. Bu organlar yetkiyi genel olarak çıkartılan kanunlarla almışlardır. Bu açıdan bakarsak hukuki olarak aykırı bir durum söz konusu değildir.

Yukarıda belirtilen bilgiler ışığında vergilendirme yetkisinin kullanımda en temel dönüşümün Osmanlı Devleti'nde şer'i hukuk uygulamasının Türkiye Cumhuriyeti'nde anayasal hukuk uygulamasına geçiş olduğunu söylemek mümkündür. Yine demokrasi ve hukuk devleti anlayışıyla kuvvetler birliğinden, kuvvetler ayrılığına geçiş bir diğer önemli değişimdir.

Bunların yanı sıra her iki devletin yetkiyi kullanımında benzerlikler de mevcuttur. Yetki her iki sistemde de sınırlandırılmıştır. Osmanlı Devleti'nde bu yetki yürütmenin de başı olan padişah tarafından kullanılırken, Türkiye Cumhuriyeti'nde bu yasama organına aittir. Vergilendirme yetkisinde göz önünde tuttuğu ilkeler özünde aynı unsurlara değinmektedir. “adalet”, “ödeme gücü” her iki sistemde yetkinin kullanımında dikkate alınmıştır.



## 6. SONUÇ

Devletlerin egemenlik gücünün en somut göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisi, devletin mali yükümlülük koyma iradesini ifade etmektedir. Tarihsel süreçte kapsamı ve sınırları devlete yüklenen anlam çerçevesinde farklılaşmış olsa da, günümüz modern devlet anlayışı çerçevesinde, “hukuk devleti” ilkesine uygun olarak sınırları belirlenmiş ve yasama organı tarafından kullanılan bir yetki olarak kabul edilmektedir.

Vergi düzenlemelerini yapıldığı döneme göre değerlendirmek gerekmektedir. Bu nedenle Osmanlı Devleti’nde vergilendirmeye yönelik uygulamalar dönemin hakim anlayışı olan şer’i hukuka göre incelenmektedir. Osmanlı Devleti’nde vergilendirme yetkisinin ve vergi sisteminin hukuki dayanağı şeriattır. Padişah bu yetkiyi şer’i hukuk tarafından düzenlenmemiş alanlar ve şer’i hukuka uygun olarak kamu yararını gözeterek kullanma hakkı sahiptir. Padişah bu yetkiye dayanarak şer’i vergilere yönelik sınırlı düzenlemeler yapabilmekte ve örfi vergiler koyabilmektedir. Ancak bu yetkinin kullanımında devlet başkanının yanında başka organların da etkisi vardır. Bu çerçevede Vergi düzenlemelerinde divan önemli bir yere sahiptir. Bu durum İslam hukukunda var olan şura prensibinin ve Türk devlet geleneklerinde var olan kurultayın bir uzantısıdır. Bu nedenle divan uygulaması şer’i hükümlere uygunluk arz etmektedir (Koyuncu, 2007: 188). Örfi düzenlemeler kanunnameler vasıtasıyla yapılmaktadır. Kanunnameler divanda hazırlanmaktadır. Son onay mercii yine padişaktır. Bunun yanında fetva kurumu, düzenlemelerin şer’i hükümlere uygunluğunu onaylayan bir kurumdur.

Osmanlı Devleti’nde bu yetkinin genel olarak şeriata uygun olarak kullanıldığını ifade etmek mümkündür. Klasik dönemde vergilendirme yetkisi şer’i hukukun çizdiği sınırlar çerçevesinde padişah tarafından kullanılmıştır. Padişah örfi vergilere nadiren başvurmuştur. 17. yüzyılla beraber Osmanlı Devleti’nin idari, politik ve ekonomik düzeninde ortaya çıkan bozulmalar, vergi alanında da kendini belli etmiştir. Bu dönemde padişah tarafından konulan örf-i vergilerin sayısında artış görülmektedir. Vergi yapısında örfi düzenlemeler ağırlık kazanmaya başlamıştır. Teorik olarak yetki yine şer’i hukuka uygun kişi tarafından kullanılmış; ancak şer’i hükümlerin sınırları genişletilerek uygulanmıştır. Sened-i İttifak’la birlikte padişahın vergilendirme yetkisi ayanlar lehine sınırlandırılmıştır. Bu yapının da şer’i hükümlere aykırı olduğunu söylemek güçtür, çünkü padişah kendi iradesiyle yetkisini sınırlandırmıştır. Yapılan bu düzenleme kanunilik

ilkesine yönelik olumlu bir adım olsa da, ayanlar meclisinin halkı temsilden uzak bir yapıda olması demokrasiyle bağdaşmayan niteliktedir.

Tanzimat dönemiyle birlikte vergilendirme alanında önemli dönüşümler yaşanmıştır. Bu dönemdeki düzenlemelerde “verginin kanuniliği” ilkesi vurgulanmıştır. Padişahın yetkisini yasama organı olarak belirlenen meclis lehine sınırlandırılan düzenlemeler dönem içerisinde tüm fermanlarda yer almıştır. Burada da padişah kendi iradesiyle yetkisini sınırlandırmaktadır. Bu dönemde şer’i yönden en önemli gelişme cizye vergisinin kaldırılmasıdır. Şer’i vergilerden olan cizye, padişah tarafından düzenleme yapılamayacak vergilerden biridir. Bu verginin kaldırılması ise padişahın yetkisinin sınırlarını aşmıştır. Ayrıca bu düzenleme Osmanlı Devleti’nin şer’i niteliğinden bir kopuş olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle devlette başlayan değişimin filizinin 1923 tarihinden önce Tanzimat döneminde atıldığını söylemek mümkündür.

Tanzimat’la birlikte vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilkeler fermanlarda yer almıştır. Eşitlik, adalet, genellik ve ödeme gücü ilkelerine vurgu yapılarak, söz konusu düzenlemelerin ana amacını oluşturduğu izlenimi yaratılmıştır. Meclisi güçlendiren düzenleme II. Meşrutiyet’te yapılmıştır. Bu belge ile meclisin kanun yapması için gereken padişah onayı kaldırılmıştır. Bu düzenlemeyle vergilendirme yetkisi meclisin eline geçmiştir. Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasıyla hukuk devleti anlayışına paralel olarak kuvvetler ayrılığı devletin vazgeçilmez ilkesi haline gelmiştir. Bu ilke doğrultusunda vergilendirme yetkisi de yasama organı tarafından kullanılmıştır. Bu düzenlemeye cumhuriyetin ilanı sonrası yapılan tüm anayasalarda yer verilmiştir. Ancak tarihsel süreçte yaşanan siyasi ve ekonomik gelişmelerle, demokrasiyle bağdaşmayan düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler dolayısıyla olağanüstü durumlarda farklı rejimler söz konusu olabilmıştır. Türkiye’de ilk 50 yıllık süreçte çıkartılan kanunlarla bu yetki yasama organı tarafından kullanılmış, istisnai durumlarda belirlenen komisyonlara vergilendirmeye dair bir takım yetkiler tanınmıştır. Sonraki süreçte yine yasama organı vergilendirme yetkisinin asli sahibi olmakla beraber, ; Darbe sonrası oluşturulan kurumlar geçici süreliğine yetkiyi ele almıştır. Bu nedenle her ne kadar anayasaya uygun olarak yetkilendirmeler yapılmış olsa da, başvurulan uygulamalar demokrasinin ve hukuk devletinin ruhuna aykırıdır.

Bu noktada vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleyen ilkelere göre bir değerlendirme yapmak yerindedir. Kanunla verilmiş yetkiler anayasaya uygun ve anayasanın izin verdiği

hususlarda düzenlemelerdir. Ancak vergilendirme konusunda verginin asli unsurlarını belirleme yetkisi kanunla bir başka organa devredilemez. Bu kapsamda yeni bir vergi koyma, mevcut bir vergiyi değiştirme ya da kaldırma yetkisi sadece yasama organına aittir. Kanun koyucu tarafından kanunla çizilen çerçeve içerisinde anayasaya uygun bir şekilde başka organlara yetki verilebilmesi mümkündür

Türkiye’de yetkinin başka organlarla paylaşılması yönündeki yaklaşım 1961 Anayasası’nda 1971 yılında yapılan değişiklikle hukuk sistemine girmiş ve vergi hukukunda sınırları kanunla çizilmiş hususlarda düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na bırakılmıştır. Ancak meclise ait olan bu yetkinin Bakanlar Kurulu veya herhangi bir komisyona bırakmasının hukuki statüsü üzerine literatürde fikir birliğine varılamamıştır. Bazı yazarlar bunu yetki devri olarak değerlendirmekte, bir kısım yazarlar ise istisnai yetkiler olarak ifade etmektedir.

21. yüzyılın ikinci yarısında küreselleşme ile beraber yasama ve yürütme organının görevleri arasındaki keskin ayrımlar kaybolmaya başlamıştır. Vergilendirme yetkisinin de yasama meclisleri tarafından kullanılma zorunluluğu terk edilerek, daha hızlı müdahale şansı tanıyan yürütme organlarıyla paylaşılması tüm dünyada uygulanmıştır. Ayrıca uluslararası entegrasyon sürecinde ulus-devlete sıkı sıkıya bağlı olan vergilendirme yetkisi yumuşatılmıştır. Bunun yanı sıra uluslararası anlaşmalarla da vergilendirme yetkisi sınırlandırılmıştır Türkiye’nin uluslar üstü kuruluşlarla (IMF, Dünya Bankası) yaptığı anlaşmalarda yerine getirmekle yükümlü olduğu şartlar vergilendirme yetkileriyle yakın ilişki içindedir. Ancak bu anlaşmalarda da sınırlandırmalar yasama organı tarafından gerçekleştirilmektedir. Zira uluslararası anlaşma yapma yetkisi Anayasa tarafından yasama organında verilmiştir. Bu anlaşmalar ekonomik politika aracı olarak kullanılmaktadır. Çünkü Vergiler mali amaçların yanı sıra ekonomik amaçlara da hizmet etmektedir. Bunun karşılığında üstlenilen yükümlülükleri, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasından ziyade etkenlerinde yaşanan değişim olarak da ifade etmek mümkündür.

Sonuç olarak; vergilendirme yetkisinin gelişiminin, Osmanlı Devleti’nden günümüze şer’i hukuktan anayasal hukuka doğru değişen bir seyir izlediğini söylemek mümkündür. Ancak şer’i hukukun vergilendirme yetkisi üzerine düzenlemeleri günümüz demokrasi anlayışıyla büyük benzerlik göstermektedir. Tebaasının mutluluğunu temele oturtan bu anlayış döneminin çok ötesinde bir yaklaşıma sahiptir. Türkiye Cumhuriyeti’nde de kuruluşundan

günümüze, demokrasi ve hukuk devleti ilkesine uygun olarak güçler ayrılığı prensibi benimsenmiş ve kanun koyma yetkisini elinde bulunduran yasama organı vergilendirme yetkisine de sahip olmuştur. Teorik olarak düzgün bir zemine oturtulmasına rağmen, yeni kurulan devletin sancılarının da etkisiyle bu sistem fiili düzende yerini tam anlamıyla bulamamıştır. 90 yıllık süreçte vergilendirme yetkisi yasama organı haricinde birçok mekanizmanın eline geçmiş ve bu organlar tarafından önemli değişiklikler yapılmıştır. 1980 yılıyla dünyaya entegrasyon sürecine girilmesiyle de uluslararası kuruluşlar vergilendirme yetkisinin kullanılmasında dolaylı da olsa sınırlandırıcı unsur haline gelmiştir. Bu gelişmeler Türkiye’de hukuk devletine uygun vergilendirme anlayışının hala tam olarak yerleşemediğini göstermektedir.



## KAYNAKLAR

- Abadan, Y. (1959). Osmanlı İmparatorluğunda Anayasa Sistemine Geçiş Hareketleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIV(1-4), 3-37.
- Aghnides, N.P. (1994). An Introduction Muhammeden Law and A Bibliograpy.
- Ahıska, A. (1972). Son Vergilerin Sosyal Yönü. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (24), 97-110.
- Ahmad, F. (1996). *Demokrasi Sürecinde Türkiye (1945-1980)*. (Çeviren: Ahmet Fethi). İstanbul: Hil Yayınları.
- Akalın, G. (2008). *Atatürk Dönemi Maliye Politikaları*. Ankara: TC.Maliye Bakanlığı.
- Akdağ, M. (1949). Osmanlı İmparatorluğu'nun Kuruluş Ve İnkişafı Devrinde Türkiye'nin İktisadi Vaziyeti. *Bulleten*, 13(51), 497-567.
- Akdağ, M. (1984). *Türkiye'nin İktisadi Ve İçtimai Tarihi*. Cilt: 2, Ankara: Barış Kitap Yayın Dağıtım.
- Akgündüz, A. (1990). *Osmanlı Kanunnameleri ve Hukuki Tahlilleri; Merkez Ve Umumi Kanunnameler*, C. İ. İstanbul: Fey Vakfı Yayınları.
- Akgündüz, A. (1999). Osmanlı Hukuku – Kanunnameler ve Şeriat. *Köprü Dergisi*, 65, 3-30.
- Akgündüz, A. (2002). Osmanlı Kanunnameleri. Türkler, (Editör: Kemal Çicek-Salim Koca), C. 10, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Akgündüz, A. ve Öztürk S. (1999). *Bilinmeyen Osmanlı*. İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Akşin, S. (1970). *31 Mart Olayı*. Ankara: AÜ. SBF. Yayınları.
- Akşin, S. (2017). *Kısa Türkiye Tarihi*. 22. Baskı İstanbul:Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Aktan, C. C. (2014). Siyasal Yozlaşmalarla Mücadele Stratejileri. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 6(2), 64-91.
- Aktan, C. C., Dileyici D. ve Saraç Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan*. İstanbul: Phoenix Yayınevi.
- Akyazan, A. E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi. *TBB Dergisi*, (80), 1-30.
- Albayrak, M. (2004). *Türk Siyasi Tarihinde Demokrat Parti (1946-1960)*. Ankara:Phoenix Yayınları .

- Aliefendioğlu, Y. (1984). Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası. *Danıştay Dergisi*, 13(50-51), 61-80.
- Altug, N. (2001). *İstikrar Politikaları Ve Ülke Örnekleri*. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ardıç, H. (2004). *1994 Ve 2001 Yılı Ekonomik Krizlerinin, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Bilançosunda Yarattığı Hareketlerin İncelenmesi*. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara.
- Arıkan, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Armağan, S. (1992). *İslam Hukukunda Temel Hak ve Hürriyetler*. 2. Baskı, Ankara: Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları.
- Armaoğlu, F. (1989). *20.yy. Siyasi Tarihi*. Ankara: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Aslan, S. ve Yılmaz, A. (2001). Tanzimat Döneminde Osmanlı Bürokratik Yapı ve Düşüncesinin Değişimi. *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(1), 287-297.
- Aşıkpaşazade. (1949). *Tevarih-İ Al-İ Osman, Neşreden. N. Atsız, Osmanlı Tarihleri*. İstanbul: Türkiye Yayınları.
- Atabey, S.E. (2016). *Vergi Ödeme Gücü*. 1. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Atar, Y. (2000). *Demokrasilerde anayasa yapımı*. Konya: Mimoza Yayınları.
- Aydın, M. A. (1996). *İslâm Ve Osmanlı Hukuku Araştırmaları*. İstanbul:İz Yayıncılık.
- Aydın, M. A. (2002). *Osmanlı Hukuku'nun Genel Yapısı ve İşleyişi. Türkler*, (Editör: Kemal Çicek-Salim Koca), C. 10, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Aydın, M. A. (2013). *Türk Hukuku Tarihi, Tıpkı*. 11. Basım, İstanbul: Beta Basım.
- Aydın, M. A. (2014). *Osmanlı Devletinde Hukuk ve Adalet*. 1. Basım, İstanbul:Klasik Yayınları.
- Aydın, S. (2009). Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi Ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 244.
- Aydoğan, Ö. (1967). *İnsan Haklarıyla İlgili Temel Metinler*, Ankara.
- Bardakoğlu, A. (1999). *Osmanlı Hukukunun Şer'iliği Üzerine*. Osmanlı, C: VI Yeni Ankara: Türkiye Yayınları.
- Barkan, Ö. L. (1943). *XV Ve XVI. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğunda Zirai Ekonominin Hukuki ve Mali Esasları (Kanunlar)*, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Türkiyat Enstitüsü Neşriyatı, İstanbul.

- Barkan, Ö. L. (1977). *Kanun-Name*. İslam Ansiklopedisi, C. 6. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi.
- Barkan, Ö. L. (1999). *Türk Toprak Hukuku Tarihinde Tanzimat ve 1274 (1858) Tarihli Arazi Kanunnamesi*. Tanzimat 1, İstanbul: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları.
- Barkan, Ö.L. (1946). Türkiye’de Sultanların Teşrii Sıfat Ve Selahiyetleri ve Kanunnameler. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, XII(2-3), 713- 733.
- Başkaya, F. (2000). *Kalkınma İktisadının Yükselişi ve Düşüşü*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Batirel, Ö. F. (2011). *Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi*, AB Uygulaması ve Türkiye.
- Bayraklı, H. H. ve Odabaş, H, (2000). Vergilendirme Yetkisi Ve 1982 Anayasası. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 141-156.
- Berkes, N. (1975). *100 Soruda Türkiye İktisat Tarihi*. 2. Cilt, İstanbul:Gerçek Yayınevi.
- Berki, Ş. (1953). İslâm Hukukunun Ana Hatları II. *Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, XIX, 29-40.
- Bilici, N. (2005). *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilmen, Ö. N. (1955). *Hukuki İslamiyye ve Istılahatı Fıkhiyye Kamusu*. Cilt 3, İstanbul:Bilmen Yayınevi.
- Bingöl, S. (1999). *Tanzimat Sonrası Taşra Ve Merkezde Yargı Reformu*. Osmanlı, C:VI, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Boratav, K. (2011). *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2009*. Ankara:İmge Kitabevi.
- Brennan, G. and Buchanan, J. M. (1980). *The Power to Tax: Analytic Foundations Of A Fiscal Constitution*. Cambridge University Press.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul:Batı Türkeli Yayıncılık.
- Burg, D.F. (2004). *A World History of Tax Rebellions*, New York: Taylor & Francis Books.
- Cenagil, V. (1955). Amerikan Yardımı. *Siyasi İlimler Mecmuası*, 24(287).
- Cezar, Y. (1986). *Osmanlı Maliyesinde Bunalım Ve Değişim Dönemi*. İstanbul:Alan Yayıncılık.
- Cin, H. ve Akgündüz, A. (1990). *Türk Hukuk Tarihi*. C: I-II, İstanbul: Timaş Yayınları.
- Cin, H. ve Akyılmaz, G. (2008). *Türk Hukuk Tarihi*. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya: Sayram Yayınları.
- Clark, E.E. (1984). *Türk Varlık Vergisine Yeniden Bakış*. *Yapıt*, (8), 29-43.
- Coşar, N. (2004). *Kriz, Savaş ve Bütçe Politikası (1926-1930)*. İstanbul:Bağlam Yayınları.

- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4), 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağan, N. (1988). *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*. Ankara:ATAUM Yayınları.
- Çaha, Ö. (2001). İdeoloji İle Hukuk Arasında Devlet. *Doğu-Batı Düşünce Dergisi*, 4(13), 87-113.
- Çakır, C. (2001). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi*. İstanbul: Küre Yayınları.
- Çavdar, T. (2008). *Türkiye'nin Demokrasi Tarihi 1839-1950*. 4. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi.
- Çıplak, U. ve Yücel, M.E. (2004). *İthalatta Koruma Önlemleri İle Tarım ve Gıda Fiyatları*. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Araştırma Genel Müdürlüğü Çalışma Tebliği No:04/01, Ankara.
- Dağlı, N. ve Aktürk, B. (1988). *Hükümetler ve Programları*, C I, II, III, TBMM Basımevi, Ankara.
- Demir, İ. C. (2016). Vergilemede Fayda İlkesi Bağlamında Sosyal Güvenlik Primlerine Bakış: Türkiye Örneği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2(4), 57-66.
- Dikmen, M. O. (1964). *Maliye Dersleri*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Doğan, İ. (2002). *Modern Toplumda Vatandaşlık Demokrasi Ve İnsan Haklarının Kültürel Temelleri*. 3. Baskı, Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- Doğrusöz, B. (1985). Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6(1-3), 65-76.
- Durhan, İ. (2008). Tanzimat Döneminde Osmanlı Yargı Teşkilatındaki Gelişmeler. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(3-4), 55-111.
- Dürri, A. (1991). *İlk Dönem İslam Tarihi*. Çeviren: Hayrettin Yücesoy, İstanbul:Endülüs Yayınları.
- Dursun, D. (2000). *Ertesi Gün; Demokrasi Krizlerinde Basın Ve Aydınlar*. 1. Baskı, İstanbul: İşaret Yayınları.
- Dursun, D. (2005). Türk Demokrasisinde Kurumsallaşma Sorunu ve Krizleri Çözme Yöntemi Olarak Askeri Darbeler. *Muhafazakâr Düşünce*, 1(3), 175- 196.
- Edrey, Y. (2006). *Constitutional Rewiew and Tax Law: An Analytical Framework*. Am. UL Ev. 56, 1187.
- Egeli, H. ve Diril, F. (2012). Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi. *Sayıştay Dergisi*, 84, 25-44.



- Ekinci, E. B. (2006). *İslam Hukuku Umumî Esaslar*. 1. Basım, İstanbul: Arı Sanat Yayınevi.
- Ekinci, E. B. (2012), *Osmanlı Hukuku Adalet Ve Mülk*, 2. Baskı, İstanbul, Arı Sanat Yayınları.
- El-Haj A, ve Ali R. (1988). *Taxation, Trade, Production and Society in 16th C. Mosul (According to Liva Kanunnameler)*. Abdeljelil Temimi (ed.), *La Vie Sociale dans les Provinces Arabes a l'Epoque Ottomane*, Zağvan,. III, 17-39.
- Eliaçık, İ. (2015). Kapitalizm ve İslam. *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslar arası Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 110-127.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2003). *Kamu Maliyesi*. 3. Baskı, İstanbul: Ekin Kitabevi.
- Erdinç, Z. (2007). Uluslararası Para Fonu -Türkiye İlişkilerinin Gelişimi ve 19. Stand-By Anlaşması. *Dumlupınar Üni. Sosyal Bilimler Dergisi*,18, 99-117.
- Erdost, C. (1982). *IMF İstikrar Politikaları ve Türkiye*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Eren, A. ve Süslü, B. (2001). Finansal Kriz Teorileri Işığında Türkiye’de Yaşanan Krizlerin Genel Bir Değerlendirmesi. *Yeni Türkiye*, 7(41), 662-674.
- Erginay, A. (1995). *Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi*, 15. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.
- Erkal, M. (2009). *İslam'ın Erken Döneminde Vergi Hukuku Uygulamaları*. İstanbul: İsam Yayınları.
- Erkal, M. (2011). *Öşür*. İslam Ansiklopedisi, C:34, İstanbul.
- Erkin, G.( 2013). Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi. *Journal of Yasar University*, 8, 1111-1154.
- Eroğlu, O. (2012). Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyetin İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 57-89.
- Eroğul, C. (1990). *Demokrat Parti Tarihi ve İdeolojisi*. Ankara: İmge Yayınevi.
- Esen, O. (2002). Türkiye’de Uygulanan IMF Destekli Yapısal Programlar. *Kriz ve IMF Politikaları*, 1-22.
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Feyzioğlu, B. (1984). *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*. 7. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Genç, M. (2000a). *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Ve Ekonomi*. İstanbul:Ötüken Neşriyat.
- Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları. *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.İ.B.F. Dergisi*, 9, 93-122.

- Giray, F. (2010). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Etkif Vergi Oranları*, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Gök, A. K (2007). Vergi Direncinin Gelişimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 12(1), 143-163.
- Göze, A. (2000). *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*. 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Gözler, K. (2009). *İngiltere’de Parlâmento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme*. Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, 365-374.
- Gözübüyük, Ş. (2000). *Yönetim Hukuku*, 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Güler, Y. (2004). II. Dünya Harbi Sonrası Türk–Amerikan İlişkileri (1945-1950). *Gazi Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi*, 5(2), 209-224.
- Gümüş, E. (2005). Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları. *Vergi Dünyası*, 290, 126-127.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. 2. Baskı, İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Gürsoy, A, ve Hülür, H. (2006). Osmanlı Hukukunun Temelleri Ve Tanzimat Dönemindeki Hukuksal Yeniliklerin Sosyo-Politik Dinamikleri. *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 1(19), 295-321.
- Gürsoy, B. (1983). *Kamusal Maliye*. Ankara: Eken Yayınları.
- Hasanova, S. (2009). Örf ve Âdetin İslam Hukuk Düşüncesindeki Yeri Ve Hükümlerin Değişmesi Kapsamındaki Tartışmalarda Rolü. *İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi*, 14, 203-218.
- Herekman, A. (1987). *Kamu Maliyesi: Genel Vergi Kuramı*, C. 2, Ankara:Sevinç Matbaası.
- Heyd, U. (1973). *Studies in Old Ottoman Criminal Law*, ed. V. L. Menage, Oxford.
- İnalcık, H, (1993). *Sened-İ İttifak Ve Gülhane Hatt-I Hümayunu*. H. İnalcık, (Der), Osmanlı.
- İnalcık, H. (1958). Osmanlı Hukuku’na Giriş Örf’i Sultani Hukuk Ve Fatih’in Kanunları. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 102-126.
- İnalcık, H. (1996). *Osmanlı İmparatorluğu– Toplum ve Ekonomi*. İstanbul: Eren Yayıncılık.
- İnalcık, H. (2000). *Osmanlı’da Devlet, Hukuk, Adalet*, İstanbul: Eren Yayıncılık.
- İnalcık, H. (2009). *Osmanlı İmparatorluğu Klasik Çağ*, (Çev. Ruşen Sezer), 14. Baskı, İstanbul:Yapı Kredi Yayınları.

- İnalçık, H. (2010). *Devlet-i Aliyye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar I Klasik Dönem (1302-1606): Siyasal, Kurumsal Ve Ekonomik Gelişim*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- İnalçık, H. (2016). *Devlet-i Aliyye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar IV Ayanlar, Tanzimat ve Meşrutiyet*, 2. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- İnternet: Genç, M. (2000b). *İltizam*. İçinde İslam Ansiklopedisi (Cilt 22, Ss. 154-158). <http://www.islamansiklopedisi.info/Dia/Pdf/C22/C220089.Pdf>. Son Erişim Tarihi: 03.02.2017.
- İnternet: Genç, M. (2000c). *Malikane*. İçinde İslam Ansiklopedisi (Cilt 27, Ss. 516-518). <http://www.islamansiklopedisi.info/Dia/Pdf/C27/C270357.Pdf>. Son Erişim Tarihi: 03.02.2017.
- İnternet: <http://www.bumko.gov.tr> Son Erişim Tarihi: 18.09.2017.
- İnternet: <http://www.gib.gov.tr> Son Erişim Tarihi: 15.10.2017.
- İnternet: <http://www.imf.org/external/np/fin/tad/exfin2.aspx?memberKey1=980&date1key=2007-04-17> Son Erişim Tarihi: 18.08.2017.
- İnternet: <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx> Son Erişim Tarihi: 08.10.2017.
- İnternet: Kıvanç, H. (2007). *Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi*, [http://www.alomaliye.com/2007/hakan\\_kivanc\\_vergi\\_reform.htm](http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm), Son Erişim Tarihi :08.08.2017.
- İnternet: Saban, N. (2012). *Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi*, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576>, Son Erişim Tarihi: 05.03.2017.
- İnternet: TCMB, (2010). Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı, [http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/eko\\_program/program.pdf](http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/eko_program/program.pdf) Son Erişim Tarihi: 16.09.2017.
- İnternet: [www.gib.gov.tr/fileadmin/kitaplar/vergi\\_harcamaları/dis\\_verhar.doc](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/kitaplar/vergi_harcamaları/dis_verhar.doc) Son Erişim Tarihi: 18.08.2017.
- İnternet: [www.taxworld.org](http://www.taxworld.org), Son Erişim Tarihi: 11.10.2017.
- İnternet: [www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr) Son Erişim Tarihi: 18.08.2017.
- İrtenk, S. R. (1971). *Maliye*, 3. Bası, İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası.
- Kabacalı, A. (2007). *Türkiye'de Gençlik Hareketleri*, 2. Baskı, İstanbul:Gürer Yayınları.
- Kafadar, C.(1995). *Between Two Worlds: The Construction of The Ottoman State*. Univ of California Press.
- Kaldor, N.(1962). *Türk Vergi Sistem Hakkında Rapor*, DPT, Ankara.
- Kallek, C. (2007). *"Nevaib"*, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, Cilt 33, İstanbul.

- Kaneti, S. (2011). *Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri*. Makaleler, İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Kapani, M. (1996). *İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları*, 3. Baskı, Ankara: Bilgi Yayınevi.
- Karal, E. Z. (1954). *Osmanlı Tarihi Islahat Fermanı Devri 1856-1861*, C. VI, Ankara.
- Karal, E. Z. (1988). *Osmanlı Tarihi*. C.:V, Ankara.
- Karaman, H. (1984). *Anahatlarıyla İslam Hukuku Giriş Ve Amme Hukuku*, C:1, 1. Baskı, İstanbul: Ensar Neşriyat.
- Karaman, K. ve Pamuk, Ş. (2009). Avrupa Devletleriyle Bir Karşılaştırma Osmanlı Bütçeleri ve Mali Yapının Evrimi. *Toplumsal Tarih*, 191, 26-33.
- Kargı, N. ve Karayılmazlar, E. (2009). Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(3), 21-37.
- Kargı, V. ve Özügürlü, Y. (2007). Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri:1980-2005 Dönemi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(1), 275-289.
- Karluk, R. (1997). *Türkiye Ekonomisi*. 5.Baskı., İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Karluk, R. (1998), *Uluslararası Ekonomi*., 5. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Karluk, S. R. (2002). *Uluslararası Ekonomi: Teori ve Politika*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, (135), 80-87.
- Kazgan, G. (2005). *Türkiye Ekonomisinde Krizler (1929-2001)*, *Ekonomi Politik Açısından Bir İrdeleme*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, No:109.
- Kazgan, G. (2013). *Tanzimat’tan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi Birinci Küreselleşmeden İkinci Küreselleşmeye*. 5. Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 22.
- Kazgan, G. ve Kazgan, H. (1964). *Türkiye’de Maliye Politikası 1950-1960*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.
- Kazıcı, Z. (1986). Osmanlılarda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk. *Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 4, 286-310.
- Kazıcı, Z. (2014). *Osmanlı’da Toplum Yapısı* İstanbul:Kayıhan Yayınları.
- Kazıcı, Z.(2005). *Osmanlılarda Vergi Sistemi*. İstanbul:Şamil Yayınevi.
- Kefesoğlu, İ. (1980). *Selçuklular*, İslam Ansiklopedisi, C. 10. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi, 353-416.
- Kenanoğlu, M. (2013). “Navaib”, *İslam Ansiklopedisi*, C:43, İstanbul.

- Kenanoğlu, M. (2013). “Vergi”, *İslam Ansiklopedisi*, C:43, İstanbul.
- Kennedy, P. (1993). *Büyük Güçlerin Yükselişleri ve Çöküşleri*, 4. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Kepeken, Y. ve Yentürk, N. (2001). *Türkiye Ekonomisi*. 12. Basım, İstanbul: Remzi Kitabevi,.
- Kılıçbay, M.A. (1985). *Feodalite ve Klasik Dönem Osmanlı Üretim Tarzı*, İkinci Yazım, Ankara: Teori Yayınları.
- Kılınç, M. (2015). *Türk Kültür Tarihi*, Tarih Ders Notları.
- Kılınçkaya, D. (2005). 1920 Yılıının Yazında Egemenlik ve Mali Kaynakların Denetimi. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 61(XXI), 305-321.
- Kıray, E. (2015). *Osmanlı'da Ekonomik Yapı ve Dış Borçlar*. İstanbul: İletişim Yayınevi.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kili, S. ve Gözübüyük, A. Ş. (2000). *Türk Anayasa Metinleri: Senedi İttifak'tan Günümüze* (No. 269). İstanbul:Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Kirmanoglu, H. (1994). *Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları*. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri 36, 55-82.
- Koç, Y. (1999). Erken Dönem Osmanlı Hukuku: Yaklaşımlar, Temel Sorunlar. *Edebiyat Fakültesi Dergisi*, Özel sayı: 16, 115-126.
- Kodaman, B. (2007). Osmanlı Devleti'nin Yükseliş Ve Çöküş Sebeplerine Genel Bakı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen- Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (16), 1-24.
- Korkmaz, E. (1982). *Vergi Yapısı ve Gelişimi*. İstanbul:İktisat Fakültesi Yayını.
- Koşum, A. (2004). Osmanlı Örfi Hukukunun İslam Hukukundaki Temelleri. *Selçuk Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 17, 145-160.
- Koyuncu, N. (2007). İslam Hukukunda ve Osmanlı Uygulamasında Şûra. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1), 171-249.
- Köprülü, M.F. (1981). *Bizans Müesseselerinin Osmanlı Müesseselerine Tesiri*. Yayına hazırlayan Orhan F. Köprülü, Ötüken Neşriyat A.Ş., İstanbul.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *AÜHFD*, 36 (1-4), 147-162.
- Kurdakul, N. (1981). *Osmanlı Devleti'nde Ticaret Antlaşmaları ve Kapitülasyonlar*. İstanbul:Döler Neşriyat.
- Kuzu, B. (1999). *Türk Anayasa Metinleri ve İlgili Mevzuat*. İstanbul:Filiz Kitabevi.

- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi*, 1. Kitap, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Lewis, B. (1996). *Modern Türkiye'nin Doğuşu*, (Çev. Metin Kıratlı), Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1976), *Bütçe Gelirleri Yıllığı 1976*, Ankara.
- Mardin, Ş.(1997). *Türk Modernleşmesi*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- McGhee, G. (1992). *A.B.D.-Türkiye- NATO Ortadoğu*, Çev.Belkıs Çorakçı, Ankara: Bilgi Yayın.
- Meray, S.L. ve Olcay, O. (1977). *Osmanlı İmparatorluğunun Çöküş Belgeleri*, Ankara.
- Mumcu, A. (1982). *Tarih Açısından Türk Devriminin Temelleri Ve Gelişimi*. İstanbul: İnkılap ve Aka Kitabevleri.
- Mumcu, A. (1985). *Osmanlı Devleti'nde Siyaseten Katl*. 2. Baskı, Ankara: Birey Ve Toplum Yayınları.
- Musgrave, R.A. ve Musgrave, P. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill Book Company, New York.
- Muter, N. (2000). *Vergi Teorisi*. 2. Baskı, Manisa: Emek Matbaacılık.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Neumark, F. (1946). *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Nişancı, Ş. (2002). *15-16 Yüzyıllarda Osmanlı İktisat Zihniyeti*. İstanbul: Okumuş Adam Yayınları.
- Okandan, R. G.(1976).*Umumi Amme Hukuku: Devletin Doğuşu ozitif ve Teorik Gelişmesi Unsurları.*, İstanbul:İstabil Üniversitesi Yayınları.
- Okumuş, E. (1999). *Türkiye'nin Laikleşme Sürecinde Tanzimat*. İstanbul: İnsan Yayınları.
- Okumuş, E. (2006). *Osmanlı Devleti'nde Modernleşme Süreci: Osmanlı Devleti'nde Eğitim, Hukuk ve Modernleşme*. İstanbul:Ark Kitapları.
- Onar, S. S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. 1, İstanbul: İsmail Akgün.
- Oran, B. (1970). Türkiye'nin" Kuzeydeki Büyük Komşu" Sorunu Nedir. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 25(01).
- Oran, B. (2002). *Türk Dış Politikası (II)*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Orman, S. (2010). *İktisat, Tarih Ve Toplum*, İstanbul:Küre Yayınları.
- Ortaylı, İ. (2002). *İmparatorluğun En Uzun Yüzyılı*, İstanbul: İletişim Yayınları.

- Ortaylı, İ. (2008); *Tarihin İzinde*, 13. Baskı, İstanbul: Profil Yayınları.
- Ortaylı, İ. (2016). *Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi*, 3. Baskı, İstanbul: Cehit Neşriyat.
- Ökçün, G. (1997). *İktisat Tarihi Yazıları, Sermaye Piyasası Kurulu*. Yayın No:58.Ankara. SPK yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N.. (2003). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2001). *Mali Olaylar Ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu Ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2001/359, Ankara.
- Öz, M. (1997). *Osmanlı'da Çözülme ve Gelenekçi Yorumlar*. İstanbul: Dergah Yayınları.
- Öz, M. (1999). Klasik Dönem Osmanlı Siyasi Düşüncesi. İslamî Araştırmalar, C. XII, Sy. 1, Ankara.
- Öz, S. (2013).Devletlerin Vergilendirme Yetki Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 90-102.
- Özatatay, F. (2011). *Parasal İktisat: Kuram ve Politika*. İstanbul: Efil Yayınevi.
- Özbilgen, E.(1985). *Osmanlı Hukuku'nun Yapısı*. İstanbul: Nihal Kitabevi.
- Özçelik, A. S. (1956). *İslam Hukukuna Göre Hükümdarın Hukuki Durumu*. Ceza Hukuku Ve Ceza Usul Hukuku Ordinaryüs Profesörü Dr. Tahir Taner'e Armağan, 1. Baskı, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası.
- Özer, İ. (1974). *Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi*, Ankara:Maliye Tetkik Kurulu Yayını.
- Özer, S. (2010). Chester Projesi'nin Hâkimiyet-i Milliye Gazetesine Yansıması. *History Studies*, Orta Doğu Özel Sayısı, 287-299.
- Özkaya, Y. (1994). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Ayanlık*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Öztürk, İ. M. (1963). İkinci Dünya Savaşı Türkiye'sinde Olağanüstü Ekonomik Kararlar: Milli Korunma Kanunu ve Varlık Vergisi. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 32(54), 135-166.
- Özüçetin, Y. ve Dağıstan, H.M. (2010). Meclis Celse Zabıtlarında Kuva-yı Milliye. *ÇTTAD*, IX(20-21),13-30.
- Özyüksel, Murat. (1997). *Feodalite ve Osmanlı Toplumunu*. 3. Baskı. İstanbul: Der Yayınları.
- Pakalın, M. Z. (1977). *Maliye Teşkilatı Tarihi (1442-1930)*. 4. Cilt, No. 180,.Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını.
- Paksoy, S. ve Bakan, S. (2010). Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri:(1980 Sonrası). *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 32(32).

- Pamir, A. (2010). Nişancı ve Hukuki Statüsü, *AUHFD*, 59(4), 691-710).
- Pamuk, Ş. (2003), *Osmanlı İmparatorluğunda Paranın Tarihi*, 3. Baskı, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Pamuk, Ş. (2010a). *Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları*. 3. Baskı.İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları,
- Pamuk, Ş. (2010b), *Osmanlı-Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914*, 6. Baskı. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Pamuk, Ş. (2017), *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, 7. Baskı, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Parasız, İ. (1998). *İktisat ve İstikrar Politikaları*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Parasız, İ.(1997) *Para Banka Ve Finansal Piyasalar*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Parvus, E. (1977). Türkiye'nin Mali Tutsaklığı, May Yayınları, İstanbul.
- Pelin, İ. F. (1945). *Finans İlmî Ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap*, 3. Baskı. İstanbul: İsmail Akgün Basımevi.
- Rasim, A. (1989). *Osmanlı Tarihi, günümüz diliyle* basıma hazırlayan H.V. Velidedeoğlu, 3. Baskı, İstanbul: Evrim Yayınları.
- Repp, R. (1992). *Osmanlı Bağlamında Hukuk Ve Şeriat*. Sosyal Ve Tarihi Bağlamında İçinde Osmanlı Tarihi- Der. Aziz El-Ezme (Çev. Fethi Gedikli), İstanbul: İz, Yay.
- Ricaud, P.(1972). *The Present State in The Ottoman Empire*, London.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*, 5. Bası, İstanbul:Beta Yayınları:
- Sancaktar, C. (2011). Demokrat Parti Dönemi Türk Dış Politikası'na Marksist Yaklaşım. *Bilge Strateji*, 3(5), 25-98.
- Sancaktar, C. (2012). Türkiye'de Çok Partili Rekabetçi Siyasetin Doğuşu: Siyasal Değişimin İç ve Dış Dinamikleri. *Bilge Strateji*, 4(7), 31-64.
- Sarı, İ. (2016). *İslam Anayasası*. İstanbul: Net Medya Yayıncılık.
- Sarioğlu F. (2004). Türkiye'de Sermaye Birikimi Oluşturma Çabaları ve Vergi Sisteminin Rolü: Dönemsel Bir Analiz (1923-1939). *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 215-232.
- Savaş, V. (1989). *Anayasal İktisat*. İstanbul: Yaylacılık Matbaası.
- Sayar, N. (1975). *Kamu Maliyesi*, Cilt I, İstanbul: İ.İ.T.A Nihat Sayar- Yayın Ve Yardım Vakfı Yayınları No:256.
- Schacht, J. (1977). *İslam Hukukuna Giriş*, (Çev. Mehmet Dağ ve Abdulkadir Şener), Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.



- Semiz, Y. ve Akandere, O. (2001). Sevr'den Lozan'a Düyun-u Umumiye Meselesi, *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5 (1-2-3), 155-142.
- Sencer, M. (1982). *Osmanlı Toplum Yapısı*. İstanbul: May Yayınları.
- Sencer, M. (1984). Tanzimat'a Kadar Osmanlı Yönetim Sistemi. *Amme İdaresi Dergisi*, 17(2), 21-44.
- Seyitdanlıoğlu, M. (1994). *Tanzimat Devrinde Meclis-i Vâlâ*. Ankara: T.T.Kurumu Basımevi.
- Seyitdanlıoğlu, M. (2015). *Divan-ı Hümayundan Meclis-i Mebusan'a Osmanlı İmparatorluğu'nda Yasama*. Halil İnalçık ve Mehmet Seyitdanlıoğulları (Editörler), *Tanzimat: Değişim Sürecinde Osmanlı İmparatorluğu*, 5. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Shaw, S. (1977). *History of The Ottoman Empire and Modern Turkey*, Vol 2 (London: Cambridge).
- Shaw, S. J. (2016). *The Jews of The Ottoman Empire and The Turkish Republic*. Springer.
- Sıddıki, S.A. (1968). *İslam Devletinde Mali Yapı*. Türkçesi: Rasim Özdenören, Fikir Yayınları, İstanbul.
- Soysal, M. (1997). *100 Soruda Anayasanın Anlamı*. 11. Baskı, Ankara: Gerçek Yayınevi.
- Sudi, S. (1996). *Osmanlı Vergi Düzeni*, Yayına Hazırlayan M.A. Ünal, Isparta:Yay Yayınları.
- Sürmeli, S. (1988). *Milli Mücadelede Tekalif-i Milliye Emirleri*, AKDITYK Atatürk Araştırma Merkezi, Ankara.
- Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İstanbul: İşaret Yayınları: 39, Bilimsel Araştırma Dizisi: 6.
- Şimşek, H. A. (2007). Türkiye'de 2000 Sonrasında Uygulanan İstikrar Programlarının Kamu Maliyesine Etkileri. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 44(512), 52-68.
- Şimşek, H. A. ve Altay, A. (2009). Küresel Kriz Ortamında Türkiye'de Maliye Politikalarının Değerlendirilmesi. *Ekonomik Yorumlar*, 46(528), 11-24.
- Şirinler, İ. ve Aydın, M. (2005). Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF. *Vergi Sorunları*, 196, 88-207.
- Tabakoğlu, A. (1985). *Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi*. İstanbul: Dergah Yayınları.
- Tabakoğlu, A. (1986). *Türkiye İktisat Tarihi*, 1. Baskı, İstanbul: Dergah Yayınları.
- Tabakoğlu, A. (1999). *Osmanlı Maliye Yapısının Ana Hatları*. Osmanlı Ansiklopedisi, Cilt 3, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Tabakoğlu, A. (2005). *İslâm İktisadı (Toplu Makaleler II)*, Kitabevi, İstanbul.

- Takım, A. (2011). Türkiye’de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Maliye Politikaları, *Maliye Dergisi*, 160, 154-176.
- Tanilli, S. (1976). *Anayasalar ve Siyasal Belgeler*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası.
- Tanör, B. (2000). *İnanç Ve Din Özgürlüğü*. Freedom of Belief and Religion] in G. Alpkaya and Others (Eds.) İnsan Hakları [Human Rights],(YKY 2000).
- Tanör, B.(2001). *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Taş, M. (2004). Menderes Döneminin Ekonomi Politikası ve 1958 İstikrar Programı. *Mevzuat Dergisi*, 7 (76), 1-16.
- Taş, R. (1995). Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal Ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 50(1-2) 355-382.
- Tavşancı, A. (2010). *Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi. Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, (Ed. Figen Altuğ, Özhan Çetinkaya ve Selçuk İpek), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tekin, A. (2002). *Milli Mücadele Bütçeleri, Vergi Politikası ve Dış Yardımlar (1919-1923)*, Türkler C.16, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Tekin, Y. ve Çiftçi S. (2007). *1877’den Günümüze Türkiye’de Parlamento: 22. Dönem TBMM’de Parlamento Ve Parlamenter Rol Algısı*. Ankara: Siyasal Kitabecisi.
- Terzi, H. ve Oltulular S, (2004). Türkiye’de Ekonomik Büyüme-Enflasyon Süreci: Sektörler İtibariyle Ekonometrik Bir Analiz. *Bankacılar Dergisi*, (50), 19-33.
- Tezel, Y.S. (2015). *Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi (1923-1950)*, Genişletilmiş İkinci Basım, Ankara: Yurt Yayınları.
- Teziç, E. (1996). *Anayasa Hukuku*, 3. Bası, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Tokgöz, E.(2001).*Türkiye’nin İktisadi Gelişme Tarihi (1914-2001)*, Ankara: İmaj Yayın.
- Tosuner, M. (1989). *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı Ve Gelişimi*, İzmir: Bayraklı Matbaacılık.
- Tosuner, M. ve Öz, E. (2004). Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 272, 23-30.
- Tökin, İ.H. (1965). *Türkiye’de Siyasi Partiler ve Siyasi Düşüncenin Gelişmesi 1839-1965*, İstanbul: Elif Yayınları, Ekin Basımevi.
- Tökin, İ.H. (1990). *Türkiye’de Köy İktisadiyatı*. 2. Baskı, İstanbul: İletişim Yayıncılık.
- Tuğ, S. (1963). *İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı*, Ankara: Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları.
- Tuğ, S. (1984). *İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı*, İstanbul:Marmara Üniv. İlahiyat Fak. Vakfı Yayınları.

- Turfan, N. (2003). *Jön Türklerin Yükselişi*. İstanbul: Alfa Tarih.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tüğen, K. (2002). *Türkiye'nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi*. Oş Devlet Üniversitesi Kongre Kitabı, 148-152.
- Türkoğlu, İ. (2009). *Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye'de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılaması*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1998). *Kapıkulu Ocakları*. Ankara: Türk Tarih Yayınevi.
- Üçok, C. (1978). *Siyasal Tarih 1789-1960*, 2. Baskı, Ankara:AÜHF Yayını, Sevinç Matbaası.
- Üçok, C. ve Mumcu, A. (2008). *Türk Hukuk Tarihi*. 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Üdeh, A. (2012). *Seküler Ceza Hukuku Kurumlarıyla Mukayeseli İslam Hukuku: Genel Hükümler*, (Çev: Ali Şafak), İstanbul: Kayıhan Yayınları.
- Ülken, Y. (1985). *İzmir İktisat Kongresi ve Ekonomide Yön Arayışları*. 1885– 1985 Türk Ekonomisinin 100 Yılı ve İzmir ve İzmir Ticaret Odası Sempozyumu, 21– 23 Kasım, İzmir.
- Üstün, S. (1997). Turkey and The Marshall Plan: Strive for Aid. *Turkish Yearbook of International Relations*, XXVII, 48-52.
- Üzeltürk, H. (2011). *Vergilerin Kanuniliği -Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni*. 25. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, Ankara: Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama Ve Araştırma Merkezi, 116-140.
- Varcan, N. (1987). *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları.
- Varcan, N. ve Çakır, T. (2000). *Maliye Tarihi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Velay, A. D. (1978). *Türkiye Maliye Tarihi*, Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Yay.
- Veldet, H. (1999). *Kanunlaştırma Hareketleri Ve Tanzimat*. Tanzimat 1, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, İstanbul.
- Voyvoda, E. ve Yeldan, E. (2002). Türkiye Ekonomisi için Kriz Sonrası Alternatif Uyum Stratejileri. *İşletme Ve Finans Dergisi*, 17(200), 18-28.
- Wiesman, J. (1971). *Az Gelişmiş Ülkelerde Vergi Politikası ve Kalkınma, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, İstanbul: Çeltüt Matbaacılık.
- Yalçın, A. (1979). *Türkiye İktisat Tarihi: Osmanlı İktisadında Büyüme ve Gerileme Süreci*, Ankara: Ayyıldız Matbaası.

- Yeldan, E. (2004). Türkiye Ekonomisi'nde Dış Borç Sorunu Ve Kalkınma Stratejileri Açısından Analizi. *Çalışma Ve Toplum*, 1, 1-19.
- Yeldan, E. ve Kolsuz, G.(2013). 1980-Sonrası Türkiye Ekonomisinde Büyümenin Kaynaklarının Ayırıştırılması. *Çalışma ve Toplum*, 49-66.
- Yenal, O. (2001). *Cumhuriyet'in İktisat Tarihi*, İstanbul: Creative.
- Yeşilyurt, Ş. (2015). *Din Ve Ekonomi Bağlamında İslam Maliye Tarihi Ve Maliye Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yetkin, A. (2013). Osmanlı Devletinde Hukuk Devletinin Gelişim Süreci. *Uluslar Arası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(24).
- Yıldırım, E. Ve Yıldırım, R. (2001). *1980 Sonrası uygulanan maliye politikaları ve Türkiye ekonomisi üzerindeki etkileri*. 16. Türkiye maliye sempozyumu. Antalya: 7-24.
- Yürekli, S. (1997). Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(2).

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : MACİT Songül Solmaz  
Uyruğu : T.C  
Doğum tarihi ve yeri : 31.10.1984 ANKARA  
Medeni hali : Evli  
Telefon : 0533 5136636  
e-mail : skahya@ybu.edu.tr

### Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Tarihi
Yüksek lisans	Gazi Üniversitesi/ Maliye	Devam ediyor
Lisans	Gazi Üniversitesi/ Kamu Yönetimi	2007
Lise	Çankaya Milli Piyango Anadolu Lisesi	2001

### İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2014- ..	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi	Araştırma Görevlisi
2009-2014	Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı	Akademik Uzman

### Yabancı Dil

İngilizce

### Hobiler

Piyano, Tenis, Gezi



*GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..*



*Cambridge University*

