



VERGİ HUKUKUNDA BİR BELİRSİZLİK: “BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK” KAVRAMI VE BU KAVRAM AÇISINDAN BAKANLAR KURULUNA VERİLEN YETKİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Güneş YILMAZ^[*]
Özgür BİYAN^[**]

Özet

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda ifadesini bulan vergi, resim ve harç kavramlarının içeriklerinin ne anlama geldikleri konusunda nispeten ortak bir görüş birliği olmasına rağmen, “benzeri mali yükümlülük” kavramı, tanımı ve mahiyeti, kanımızca yeterince belirgin değildir. Üstelik konu hakkında Anayasa'nın Bakanlar Kuruluna verdiği yetkilerin mahiyeti ve doğurduğu sonuçlar, kavram kargaşasına yol açmasının ötesinde, yasallık ilkesinin de ihlaline sebep olabilmektedir. Çalışmamız, söz konusu kavramın izahı ve betimlenmesi ile birlikte, yasallık ilkesi temelinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin, özellikle Anayasa'nın 73/4 maddesinde yer bulan “benzeri mali yükümlülük” kavramının netleştirilmesine ve eleştirilmesine odaklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: “Benzeri mali yükümlülük” Parafiskal yükümlülükler

JEL Sınıflaması: H20, K0, K34

AN UNAMBIGUITY IN TAX LAW: THE CONCEPT OF “SIMILAR FISCAL BURDEN” AND THE EVALUATION OF THE AUTHORISATION OF COUNCIL OF MINISTERS ACCORDING TO THE CONCEPT

Abstract

Although there is relatively a consensus about concepts such as “tax, duties and fees” as stated the Constitution of the Republic of Turkey, in our opinion, conception, definition and nature of the “similar

[*] Doç. Dr., Trakya Üniversitesi, Keşan Yusuf Çapraz Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Gümrük İşletme Bölüm Başkanı, gunesyilmaz@trakya.edu.tr

[**] Yrd. Doç. Dr., Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBE, Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi, obiyann@bandirma.edu.tr

fiscal burden” is not clear enough. Furthermore, consequences and the nature of the authorisation of the Council of Ministers by the Constitution about the mentioned issue might cause a notional conflict, and beyond this, it might also lead to the violation of principle of legality. Along with the explanation and description of this concept, our study centres around a criticism and clarification of the authorisation of Council of Ministers based on the principle of legality, especially the concept of “similar fiscal burden” as sated in the Articles 73/4.

Keywords: “Similar fiscal burden”, Parafiscality

JEL Classification: H20, K0, K34

I. Giriş

Vergi hukukunun anayasal düzlemdeki temel ilkelerinden biri “vergilerin yasallığı ilkesi”dir. İlkenin yer aldığı Anayasası’nın 73/3. md.de “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” ifadesi yer almaktadır. Vergi, resim ve harç kavramlarının içerikleri, ne anlama geldikleri konusunda nispeten ortak bir görüş birliği olmasına karşın “benzeri mali yükümlülük” kavramının ne olduğu hususu net değildir. Çalışmamızın odaklanmaya çalışacağı husus ise, söz konusu kavramın izahı ve betimlenmesi ile birlikte ve bunun ötesinde, yasallık ilkesi temelinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin, özellikle Anayasa’nın 73/4 maddesinde yer bulan “benzeri mali yükümlülük” kavramının netleştirilmesine ve eleştirilmesine yönelik bir denemedir. Öyle ki, Anayasamızda yer alan “benzeri mali yükümlülükler” kavramı, doktrinde geçmiş yeni olan, takriben 1950’li yıllara rastlayan ve daha ziyade özelde “parafiskal” kavramı ile özleştirilebilen ancak genelde çok daha geniş uygulanan ve yorumlanması gereken ve bundan ötürü de uygulamada farklı kullanımlara sebep olan bir kavramdır.

Anayasada ifadesini bulan “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük*” kavramlarının her birinin tanımlamasını yapmak, çalışma konumuz olan “benzeri mali yükümlülük” kavramını betimleyebilmemiz ve değerlendirebilmemiz için gereklidir. Zira sözü geçen kavramın mahiyetini tespit ederken yaptığımız değerlendirmeler, eleştiriler ve tespitler, çoğunlukla Anayasa Mahkemesinin¹ yapmayı tercih edildiği şekilde “vergi benzeri mali yükümlülük”, “harç benzeri mali yükümlülük” ya da “resim benzeri mali yükümlülük” temelinde yapılmaktadır. Bu bağlamda öncelikle “vergi, resim, harç” kavramlarının tanımlamasını yapmamız gerekiyor ki, “bunlara benzer mali yükümlülükleri” doğru ve açık olarak ortaya koyabilelim. Elbette tüm bunları ele alırken, Anayasanın öngördüğü “yasallık ilkesi” temelinde değerlendirme yapmamız gerektiğini ve çalışmamızın da bu noktaya odaklandığını ifade etmek gerekir. Nitekim her türlü mali yükümlünün, hukuki güvenlik bağlamında öncelikle yasallık ilkesi açısından ele alınması zorunludur. Nihayetinde mali yükümlülüğün nasıl adlandırılacağı yanı sıra, söz konusu mali

¹ Bizim de katıldığımız şekilde Anayasa Mahkemesinin bir kararında, ‘Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasındaki “benzeri mali yükümlülük” kavramını dar yorumlayıp vergi, resim ve harçla ilişki ve ilintiyi dışlamak olanaksızdır.’ açıklamasında bulunmaktadır (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1990/29, K.S: 1991/37, K.G: 15.10.1991, 10.01.2015 tarih, 29232 sayılı T.C. Resmi Gazete.)

yükümlülüğün Anayasal güvence ve adaleti zedeleyip zedelediği hususlarının tespiti önem arz etmektedir.

2. Benzeri Mali Yükümlülük Kavramının Ortaya Konulması

2.1. Benzeri Mali Yükümlülük Kavramının Mahiyeti

“Benzeri mali yükümlülük”, Anayasal düzenleme göz önüne alındığında “vergi, resim, harç” kavramlarının devamı niteliğinde kullanılmakta ve bu anlamda ilgili kavramların özelliklerini (bir ya da daha fazla) bünyesinde taşıyabilmekte ve fakat bunlardan ayrı bazı özellikleri de ihtiva etmekte olan bir kavramdır. Elbette bundan dolayı da, Anayasa’da, ayrı bir kavram olarak yerini almaktadır. Bu bağlamda “benzeri mali yükümlülük” kavramı betimleyebilmemiz ve mahiyetini belirleyebilmemiz için, kavramın benzediği kavramların da ayırt edici özellikleri ile birlikte ele alınması önem arz etmektedir. Buna göre, en önemli kamu gelir kaynağı mahiyetinde olan ve diğer tümünden en kolay ayrılabilen vergi kavramını özellikleriyle birlikte tanımlamak yerinde olacaktır. Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzel kişilerden mali güçleri ile orantılı olarak alınan bir yükümlülüktür. Vergi, belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayıp, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payını ifade eder². Bir diğer önemli gelir kaynağı olan harcın Harçlar Kanununa göre tanımı ise, “*özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında (bireylerin) yaptıkları ödeme*” şeklindedir. Vergiden farklı olarak harçlar “belirli bir kamu hizmetinden yararlanmanın (tapu, pasaport gibi) karşılığıdır”³. Bu bağlamda bir hizmetin harç konusu olabilmesi için kişilerin bir kamu kurumunun hizmetinden yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve/veya kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekmektedir⁴. Uygulamada tek bir örneği olan ve nitelendirmesinin tartışmalı

² Anayasa Mahkemesi Kararları, E.S: 1990/18, K.S: 1991/4, K.G:14.02.1991, 08.05.1991 tarih,20865 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2013/66, K.S: 2014/19, K.G: 29.01.2014, 10.01.2015 tarih, 29232 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2011/109, K.S: 2012/145, K.G: 11.10.2012, 28.03.2013 tarih, 28601 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2011/16, K.S: 2012/129, K.G: 27.09.2012, 22.11.2013 tarih, 28829 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2000/8, K.S: 2003/104, K.G: 26.12.2003, 19.12.2007 tarih, 26735 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 1997/62, K.S: 1998/52, K.G: 16.09.1998, 20.10.2000 tarih, 24206 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

³ Anayasa Mahkemesi Kararları, E.S: 2013/66, K.S: 2014/19, K.G: 29.01.2014, 10.01.2015 tarih,29232 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2013/41, K.S: 2013/124, K.G: 31.10.2013, 28.12.2013 tarih ve 28865 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2011/109, K.S: 2012/145, K.G: 11.10.2012, 28.12.2013 tarih ve 28601 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2011/16, K.S: 2012/129, K.G: 27.09.2012, 22.11.2013 tarih ve 28829 sayılı **T.C. Resmi Gazete**; E.S: 2000/8, K.S: 2003/104, K.G: 26.12.2003, 19.12.2007 tarih ve 26735 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2009/42, K.S: 2011/26, K.G: 26.01.2011, 14.05.2011 tarih,27934 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun kararlarında, *bir hizmetin harç konusu olabilmesi için, kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerektiği* belirtilmiştir (YİBK’nun 7.12.1964 gün ve E:1964/3, K:5;Anayasa Mahkemesi’nin 31.03.1987 gün ve E:1986/20, K:1987/9 sayılı kararları) (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E.S: 2013/2258, K.S: 2014/7, **T.C. Yargıtay Başkanlığı**; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E.S: 2013/21-445, K.S: 2013/1625, **T.C. Yargıtay Başkanlığı**; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E.S: 2012/12-558, K.S: 2012/1359, **T.C. Yargıtay Başkanlığı**; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E.S: 2012/12-556, K.S: 2012/1357, **T.C. Yargıtay Başkanlığı**).

olduğuna inandığımız resim⁵ ise, “kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen iznin karşılığında alınan para⁶” olarak tanımlanabilmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarında resim kavramını, kimi zaman harca benzer şekilde tanımlama yoluna gitmiştir. Bu bağlamda resim ile harç arasında tutarlı bir ayrım yapabildiğini söylemek zordur. Bu görüşümüzü destekler şekilde Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında, “resim, **harca benzer bir biçimde**, devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığında yalnız o işle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelirler” şeklinde tanımlamaktadır⁷. Anayasa Mahkemesinin doğru ve yerinde bir uygulama ile kamu idareleri tarafından tahsil edilen paraların isimleri ile değil, içerik ve niteliklerine göre değerlendirme yapma⁸ yolunu tercih ettiğini görmekteyiz. Elbette bunu yaparken Mahkemenin kimi zaman katılmadığımız tanımlama ve tespitlerde de bulunduğunu belirtmek isteriz.

Yüce Mahkemenin benzeri mali yükümlülük niteliğindedir, “ödemelerin kamu gideri niteliğinde olması, kamu hizmeti karşılığı olması, tek taraflı irade ile alınması⁹, kamu gücüne dayanması, zorunlu olması, ödenmemesi halinde hukuki yolla tahsili, devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişileri ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından tahsil edilmesi, yasa ile konulması” gibi ölçütleri kullandığı görülmektedir¹⁰. Diğer yandan Anayasa Mahkemesinin kararlarında benzeri mali yükümlülük kavramının açıklanmasına yönelik çabaların da bir ölçüt getiremediği, içerik anlamında bir ölçüt getiremediğinden tutarsız yorumlar yaptığı, bir karşılaştırma problemi yaşadığı da doktrinde ifade edilegelmiştir¹¹.

Bizim de katıldığımız ve gerekçelerini ileride ayrıntıları ile izah edeceğimiz bir görüşe göre¹² benzeri mali yükümlülük kavramı, vergi, resim veya harca benzese de “kendine özgü” bir kavramdır.

⁵ 2548 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanunu (10.11.1981 tarih,17510 sayılı T.C. Resmi Gazete). 2928 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanununda Değişiklik Kanunu ile de 22.10.1983 tarih ve 18199 sayılı T.C. Resmi Gazete ile de değişikliğe uğrayarak günümüze kadar ulaşmıştır.

⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın:698, Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987, s.5.

⁷ Anayasa Mahkemesi Kararları, E.S: 1990/18, K.S: 1991/4, K.G: 14.02.1991, 08.05.1991 tarih, 20865 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 2013/66, K.S: 2014/19, K.G: 29.01.2014, 10.01.2015 tarih,29232 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 2011/109, K.S: 2012/145, K.G: 11.10.2012, 28.03.2013 tarih,28601 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 2009/42, K.S: 2011/26, K.G: 26.01.2011, 14.05.2011 tarih,27934 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 2000/8, K.S: 2003/104, K.G: 26.12.2003, 19.12.2007 tarih ve 26735 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 1997/62, K.S:1998/52, K.G: 16.09.1998, 20.10.2000 tarih ve 24206 sayılı T.C. Resmi Gazete.

⁸ Şahnaz Gerek – Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ocak 2005, Ankara, s.30.

⁹ Serbest Bölgelerin kurulması, bakım ve onarımı, geliştirilmesi, ilgili araştırma, eğitim ve sosyal tesislerin yapılması ve Türkiye’den mal alımlarının teşviki maksadıyla T.C. Merkez Bankası nezdinde Başbakanlık Yönetiminde kurulan fonun kaynağını oluşturan ücret ve ödemeler, **bir hizmet karşılığı olmaması ve tek taraflı kamu iradesiyle yükletilmeleri nedeniyle “vergi benzeri mali yükümlülük”** niteliğindedir. (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1985/21, K.S:1986/23, K.G: 06.10.1986, 14.03.1987 tarih ve 19400 sayılı T.C. Resmi Gazete).

¹⁰ Gerek- Aydın, a.g.k, s.32.; Anayasa Mahkemesi Kararları, E.S: 1980/18, K.S: 1991/4, K.G: 14.02.1991, 08.05.1992 tarih, 20865 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 2006/111, K.S: 2006/112, K.G: 15.12.2006, 30.12.2006 tarih, 26392 sayılı T.C. Resmi Gazete.

¹¹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 4.b., 2006, İstanbul, s.10.

¹² Funda Başaran, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Vergi Sorunları**, S.118 (Temmuz 1998), s.116.

Her mali yükümlüğün vergi, resim ve harca benzerliği belirli açılardan muhakkak olacaktır. Bu nedenle de Anayasa 73'deki "benzeri" kelimesini sınırlandırıcı ve dar olarak yorumlamamak gerekir. Vergi, resim veya harç olmayıp da bunların benzeri olan her mali yükümlülük de, benzeri mali yükümlülük değildir. Bu açıdan Anayasa'daki ifade yanıltıcıdır ve isabetli olmamıştır. Öyle ki, uygulamada sıklıkla rastlanan ve benzeri mali yükümlülük olarak kategorize de edebileceğimiz yükümlülüklerin, özellikle, fon'un, adlarının Anayasa'da açık olarak, yani sayılmak suretiyle yer alması, daha doğru ve adil ve de hukuki belirlilik açısından daha uygun bir uygulama olacağı açıktır. Bu önerimizin haklılığını, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun¹³ 3.md.de düzenleme altına alınan "kamu geliri" tanımından çıkarmak da mümkündür. Anayasa'da fon ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almaz iken, ilgili yasa maddesinin (i) bendinde yer alan tanıma göre, "*Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri*" olarak sıralanmak suretiyle açıklanmıştır.

Vurgulamak isteriz ki, "vergi" kavramı, "resim, harç ve benzeri mali yükümlülük" kavramlarından temel olarak "karşılıksız olma" özelliği bakımından ayrılmaktadır. Burada bahsi geçen karşılık, doğrudan bir hizmet karşılığı ya da bireysel bir karşılık olmayıp, Anayasada belirtildiği üzere "makro ekonomik düzeyde bir karşılık", yani tüm kamu hizmetlerinin karşılığı olma niteliğini ihtiva etmektedir. Kavramları birbirinden ayırt edebilme açısından Maliye biliminde kavramların varoluş ve kullanılış sebeplerine değinmekte de fayda görmekteyiz. Şöyle ki; sadece kamu kesimi tarafından üretilmeye elverişli tam kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı, dar anlamda vergi ile gerçekleştirilebilmektedir; çünkü söz konusu mal ve hizmetlerden bireysel yararlanmayı ölçme olanağı bulunmamaktadır. Buna karşılık, yaydıkları dışsallıklar sebebiyle özel kesimin yanı sıra kamu kesimince de üretilen yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı ise, vergiler ile birlikte bireysel yararlanma karşılığı olan harç ve diğer mali yükümlülüklerle de sağlanabilmektedir.

Yine vergi ile resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler arasında ayırt edici bir husus da, esasen yukarıdaki izahlarımızdan ayrı düşünülemez olan ve Anayasa'nın 73/1'de ifadesini bulan vergilerin mali güce göre alınmasının gerektiği hususudur. Vergi dışındaki mali yükümlülüklerin hiçbirisi için mali güç ilkesi aranmamaktadır¹⁴.

Demek oluyor ki, "benzeri mali yükümlülüğü", vergiden ayırt etmek kolay iken, "harç ve resimden" ayırt etmek çok daha güçtür ve bu ayrımın yapılması bir gerekliliktir. Bu noktada da öncelikle Yüce Mahkemenin bu konuda nasıl bir yol izlediğine bakmamız uygun olacaktır. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu çeşitli kararlarında "*ziraat odalarına giriş ücretleri ve yıllık aidatlar, ticaret borsalarına tescil ücretleri, Ticaret Borsaları ve Ticaret ve Sanayi Odaları, Sanayi*

¹³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı T.C. Resmi Gazete.

¹⁴ Literatürde resim, harç ile parafiskal yükümlülükler "vergi benzerleri" olarak da ifade edilmektedir ki bunlar "yararlanma vergileri" olarak da nitelendirilmektedir (Ateş Oktar, "Veri Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri Yıl:1996/1997 s.163).

Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu gereği alınan belge harçları, munzam aidatları, baro giriş kesenekleri ve yıllık kesenekleri, yeraltı sularının kullanımı karşılığı talep edilen ücretleri¹⁵, beklî ücretlerini¹⁶, jeotermal kaynaklardan elde edilen su, gaz ve buharı doğrudan ve/veya dolaylı olarak kullanan tesislerden alınan idare payını¹⁷, yükseköğrenim harçlarını¹⁸, 8 yıllık eğitime katkı payını¹⁹”, katılma paylarını ve yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlananlardan alınan harcamalara katılma payını²⁰ benzeri mali yükümlülük olarak kabul etmiştir. Diğer yandan “sağlık hizmetleri katılım payları²¹, adli sicil kaydı karşılığı alınan paralar²², Sağlık Hizmetleri

¹⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1986/20, K.S: 1987/9, K.G: 31.03.1987, 28.05.1987 tarih, 19473 sayılı T.C. **Resmi Gazete**.

¹⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1965/25, K.S: 1965/57, K.G: 20.10.1965, 08.12.1965 tarih, 12171 sayılı T.C. **Resmi Gazete**.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2013/41, K.S: 2013/124, K.G: 31.10.2013, 28.12.2013 tarih ve 28865 sayılı T.C. **Resmi Gazete**.

¹⁸ İçinde harç ifadesi geçen söz konusu mali yüküm 1961 Anayasa’sı döneminde verilen bir Anayasa Mahkemesi kararında “... (1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu’nun) 38/2. maddesinde öğrenim harç ve ücretlerinin burada sözü edilen ücretin, niteliğine göre, Anayasa’nın 61. maddesindeki “benzeri mali yükümler” deyiminin kapsamı içine girdiğinde kuşku yoktur, yalnızca sözü edilmekte ve bunların tutarlarının ve ödenme tarzlarının saptanması Maliye Bakanlığı ile birlikte hazırlanacak yönetmeliğe bırakılmaktadır. Kuralın Anayasanın değişik 61. maddesine aykırı olduğu apaçık ortadadır; iptaline ... karar verilmesi gerekir” şeklinde değerlendirilmiştir. Böylece yükseköğrenim harç ve ücretlerin hem “benzeri mali yükümlülük” kapsamına girdiği, hem de kanunilik ilkesine göre alınması gerektiği vurgulanmıştır. Kararın tam metni için bkz.21.06.1974 tarihli ve 14922 sayılı T.C. **Resmi Gazete**.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2012/65, K.S: 2012/128, K.G: 20.09.2012, 18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı T.C. **Resmi Gazete**. Mahkeme başka bir kararında da eğitime katkı payını “vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük niteliğinde” kabul etmiştir (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1997/62, K.S: 1998/52, K.G: 16.09.1998, 20.10.2000 tarih ve 24206 sayılı T.C. **Resmi Gazete**.)

²⁰ “Yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan harcamalara katılma payı, borçluları bakımından **resim benzeri mali bir yükümlülük niteliği taşımaktadır**” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2001/5, K.S: 2002/42, K.G: 28.03.2002, 05.09.2002 tarih ve 24867 sayılı T.C. **Resmi Gazete**).

²¹ Anayasa Mahkemesi aşağıda yer verilen kararda makul ve anlaşılır bir gerekçe öne sürmemiştir. Hâlbuki sağlık hizmetleri sırasında kişinin, ilaç, ayakta tedavi gibi sağlık yardımları için belli oranda giderlere katılması olarak tarif edilen katılım payı, yasadan kaynaklı bir zorunluluk ihtiva etmekte, karşılığında bir hizmet sunulmakta ve alınan katılım paylarının, ilgisine göre **genel bütçeye ya da ilgili kurum bütçesine gelir kaydedilmesi gerektiğinden (5510 sayılı Yasa, ek madde 4) genel bütçeye gelir kaydedilen katılım payı açısından daha ziyade “harç”, kurum bütçesine kaydedilen katılım payı açısından geniş anlamda “benzeri mali yükümlülük” ve hatta dar anlamda da “parafiskal yük” olarak nitelendirilmesi gerektiği kanısındayız.**

Mahkeme ise 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 68. maddesine istinaden sağlık hizmetlerinden alınacak katılım paylarını şu şekilde değerlendirmektedir: “... *normalde kişilerin kendilerinin karşılaması gereken sağlık giderlerinin Devletçe karşılanması nedeniyle kendilerinden istenilen katkı payı olduğu ve bu yönüyle Anayasa’nın 73. maddesindeki vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük niteliğinde olmadığı anlaşılmaktadır.*”(Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2006/111, K.S: 2006/112, K.G: 15.12.2006, 30.12.2006 tarih, 26392 sayılı T.C. **Resmi Gazete**).

²² Mahkeme ilgili kararında adli sicil kaydı karşılığı alınan paraları ne “vergi benzeri”, ne de “harç, resim ve benzeri mali yükümlülük” olarak kabul etmemiştir. Bunu tespit ederken de maliye bilimine ve hukuka uygun olmadığını düşündüğümüz ve katılmadığımız şu değerlendirmelerde bulunmuştur: “... *Anayasa Mahkemesi 18.2.1985 günlü, Esas: 1984/9, Karar: 1985/ 4 sayılı kararında, ‘Vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması’nın söz konusu olduğu belirtilmiştir. Nitekim Anayasa’nın 73. md.de, verginin, kamu giderlerini karşılamak amacıyla ödeneceği biçiminde genel bir ifade kullanılmıştır. Bu açıdan bakıldığında, adli sicil kaydı karşılığı alınan ücretin, vergi ya da vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesine olanak yoktur. Söz konusu ücret, adalet hizmetleri alt yapısının geliştirilmesinde kullanılmak üzere, hizmet karşılığı, miktarı az bir bedel olarak alınmakta olup, bu ücretin hiçbir biçimde mali zorluk sayılabilecek düzeye getirilmesi düşünülememektedir.*

*Temel Kanunundaki sağlık primleri*²³, *ticaret borsalarından Ziraat Odaları Birliğine ödenen yasal paylar, yurtdışında görevli personelin aylığına kesilen kira bedelleri, boğaz köprüsü ve benzeri kamu mallarının kullanımı karşılığı alınan paraları*²⁴, *ilgililerin isteğine bağlı olarak, ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere alınacak ücretleri*²⁵ benzeri mali yükümlülük olarak kabul etmemiştir²⁶.

Bu durumda verginin karşılıksız ve mali güç ile orantılı alınması gereğinden yola çıkarak, “vergi benzeri mali yükümlülük” kavramının içini doldurmak kolay olmayacaktır. Zira karşılıksız ve mali güç ile orantılı alınan bir mali yüküm, bizatihi vergi olacaktır. Öyle ki Anayasa Mahkemesi bir kararında²⁷ “*vergi benzeri mali yükümlülüğün*” ortak özelliklerini şu şekilde belirlemiştir:

Belirtilen nitelikleri bakımından resim, harç ve benzeri mali yükümlülük de sayılmaz.”

Yukarıda yer alan Mahkeme kararına Yekta Güngör Özden karşı oy kullanmış ve gerekçesinde de şunları belirtmiştir: “... dosya gömleği alınması önlenip Bakanlıkça hazırlatılacak dosyaların alınması zorunluluğu getirilmekle kalınmamış, ayrıca bu dosyaların ederinin de kamu gücüne dayanarak Adalet Bakanlığı’na belirlenmesi öngörülmüştür. Bu durumda dosya gömleği sağlamak görünümüyle alınan para, tam bir harç ya da resim olarak nitelendirilemeye bile “**benzeri mali yükümlülük**” sayılabilir. Amaç tek tip dosya düzeni olsa idi, standart bildirilip, iş sahibi dilediği yerden almakta serbest bırakılırdı. Adli sicil kaydı ücreti de bu türdendir.”

Yine Mahkemenin diğer üç üyesi de, bizim de katıldığımız karşı oy gerekçesi olarak şu ifadelerde bulunmuşlardır: “...alınan ücretler, belirli bir kamu hizmeti karşılığında alınmakta ve ücretin miktarı Adalet Bakanlığı’nın tek yanlı ve egemenlik gücüne dayalı kararıyla belirlenmektedir. Bu durumda bu ücretler, **resim ya da benzeri mali yüküm** konumundadır ve Anayasa’nın 73. maddelerine göre aşağı ve yukarı sınırlarının yasayla belirlenmesi ve bu sınırlar içinde değişiklik yapabilme yetkisinin ise Bakanlar Kurulu’na verilmesi gerekirdi.”(Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1988/37, K.S: 1989/36, K.G: 08.09.1989, 18.01.1990 tarih ve 20406 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

Tam bu noktada belirtmek istediğimiz farklı bir konudaki bir tespitimiz de, son gerekçeli karşı oy yazısında, ilgili mali yükümlülüğün nitelendirilmesinde yapılan belirsizliktir. Başka bir ifadeyle, mali yükümlülük ya resimdir ya da benzeri mali yükümlülüktür. Buradan da nitelendirme probleminin yaşandığı ve konunun önemi ortaya çıkmaktadır.

23 Anayasa Mahkemesi “sağlık primlerini” vergi benzeri mali yüküm olmadığını şu gerekçelerle kabul etmiştir: “... Sağlık kütüğü için prim, devletçe sağlanan hizmetinden somut biçimde yararlananların, giderlerin karşılanmasında, kamu gücüne dayanılarak alınan vergi, resim, harç, kesenek, ödenti gibi devletin geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamındaki türler gibi düşünülebilirse de onlardan ayıran yanı zorunlulukla değil istekle ödenmesidir. Sağlık kütüğüne yazılmak, başvuruya, **isteğe bağlıdır**... ‘vergi benzeri mali yüküm’ sayılması olanaksızdır.”(Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1987/16, K.S: 1988/8, K.G: 19.04.1988, 23.08.1988 tarih ve 19908 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

24 Yüce Mahkeme bir kararında şunları ifade etmiştir: “Vergi ödevinde kişinin, belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Altyapı tesislerinden doğrudan doğruya yararlanma karşılığı alınan para bu nitelikte olmadığından vergi ve benzeri yükümlülük olarak kabul edilemez.

Karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, kimi hastane ücretleri gibi, şartlara göre oluşturulan ve hizmetin konusu tesislerin bakım ve idamesini ve yeni yatırımlar yapılmasını sağlamak için belirlenen bir fiyattır ve belirtilen nitelikleri bakımından muayyen kamu hizmetleri karşılığı kişilerden alınan resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerden sayılmaz. Bu itibarla, bunların “Gelir Ortaklığı Senedi yolu ile özel kişilere bırakılmasında Anayasa’nın 73. maddesine aykırı bir yön bulunmamaktadır.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1984/9, K.S: 1985/4, K.G: 18.02.1985, 26.06.1985 tarih ve 18793 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

25 Mahkemenin konuya ilişkin gerekçesi şudur: “Belediyelere tekel olarak verilmemiş, kişilerin isteği üzerine sunulan hizmetler için bir tarifeyle dayalı olarak istenilen ‘ücret’in vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.”(Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2009/42, K.S: 2011/26, K.G: 26.01.2011, 14.05.2011 tarih, 27934 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

26 Söz konusu Anayasa Mahkemesi Kararları için bkz. Başaran, **a.g.m.**, s.124-125.

27 Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1980/18, K.S: 1991/4, K.G: 14.02.1991, 08.05.1992 tarih, 20865 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

“Anayasa Mahkemesi’nin birçok kararında da belirtildiği gibi, genellikle, bir kamu hizmeti karşılığında kamu gücüne dayanılarak tek taraflı yükletilmeleri, harç ve resme göre, daha çok ücret²⁸ görünümünde olmalarıdır”. Mahkemenin bu belirlemesine göre, “vergi benzeri mali yükümlülüğün” “vergi”den tek farkının “bir kamu hizmeti karşılığı” olarak alınması olduğu görülmektedir. Buradan da görülmektedir ki, vergi benzeri mali yükümlülük ayrımını net bir şekilde Mahkeme yapabilmemiş değildir. “Karşılıklılık” temelinde yapılan bu tespit doğru bir sonuç da verememektedir, nitekim bu temel ayrım bizatihi yukarıda ele alındığı üzere vergiyi, “harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerden” ayırmak açısından yapılmaktadır. O zaman geriye “harç benzeri mali yükümlülük” ve “resim benzeri mali yükümlülük” kavramları kalmaktadır ki, uygulamada harcın resim kavramından ayrımında da bir berraklık olduğunu söylemek mümkün değildir.

Kaldı ki iki farklı kavramın tanımında ortaya çıkan tek fark, yukarıda ifade edildiği gibi “ücret görünümü” olmayıp, harcın belirgin özelliği olan “kamu hizmetinden yararlanma karşılığı” olmasındadır ki, bu farkın bir önem arz ettiği kanısında da değiliz. Yani Anayasa gereği bir yükümlülüğün vergi ya da harç olmasında elbette yukarıda ayrıntılarına yer verilmeye çalışıldığı üzere, çok belirgin ve önemli farklar varken, yükümlülüğün “vergi benzeri” ya da “harç benzeri olmasının” herhangi bir önemi ve özelliği bulunmamaktadır. Her iki durumda da kanunilik ilkesi geçerliliğini korumakta, kamu gücüne dayanmakta ve ayrıca “benzeri mali yükümlülük” kavramı vergi veya harcın bazı özelliklerini bünyesinde barındırmakta, ancak farklı olarak genel bütçe dışında bir kaynak oluşturmaktadır. Öyle ki doktrinde harç ve resim kavramlarının bile net bir ayrımının yapıldığını söylemek güçken bu önermeyi yapmanın daha doğru yorumlamalara sebep olacağı açıktır.

Anayasa Mahkemesi Kararlarında verilen örnekler ve ortaya çıkan yorumlardaki niteliklerin, esasen “benzeri mali yükümlülüğün” harç ve resim özellikleri taşıyan mali yükümler için de ortaya konularak ifade edildiği anlaşılmaktadır. Mahkemenin kararlarında, önüne gelen olayda, bir yükümlülüğün “benzeri mali yükümlülük” olup olmadığı değerlendirmesini yaparken, daha ziyade söz konusu yükümlülüğün “vergi benzeri mali yükümlülük²⁹” olarak nitelendirilip

²⁸ Mahkeme ücret oma gerekçesi olarak şu açıklamalarda bulunmuştur: “ Atık su bedeli, kullanılmış suların uzaklaştırılması karşılığında yapılacak bir tarifeye ve abonman sözleşmesine göre alınmaktadır. Yani idareyle kişi arasında sözleşmeyle alacak-borç ilişkisi doğmakta, ödenecek miktar İSKİ ile kişi arasında abonman sözleşmesiyle özel hukuk ilişkisi kurulmasından sonra yapılan hizmet karşılığında maliyet-kâr esasına göre belirlenmektedir. Ödemenin hukuksal dayanağı, kamu gücüne değil, tarife ve iki taraf arasında yapılan abonman sözleşmesine dayanmaktadır. Nitekim, ödemelerin yapılmaması durumunda İSKİ alacağını, Amme Alacaklarının Tahsil Hakkındaki Yasa’ya göre değil, özel hukuk ilişkisi içinde ilgili yasaya göre alacaktır.....”

²⁹ Örneğin, Anayasa Mahkemesi çarşı ve mahalle beğçilerinin kamu hizmeti yaptıklarını ve bu nedenle onlara hizmetleri karşılığında ödenen paraların kamu gideri olduğunu ve bu gideri karşılamak için alınan paraların **vergi benzeri mali yükümlülük** olduğunu belirtmiştir (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1965/25, K.S: 1965/57, K.G: 20.10.1965, 08.12.1965 tarih, 12171 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

Yine Mahkeme, belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre, “ücret” adı altında alınan paranın..... belediyeler için **vergi benzeri mali kaynak** oluşturduğu tespitini yapmaktadır (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1986/20, K.S: 1987/9, K.G: 31.03.1987, 28.05.1987 tarih, 19473 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

Mahkeme bir başka tarihli kararında, adli sicil kaydı karşılığı alınan ücretin, vergi ya da **vergi benzeri mali**

nitelendirilmeyeceğine bakmakta; ancak böyle olmadığı durumda “harç ve resim benzeri mali yükümlülük” olup olmadığı değerlendirmesine geçmeyi tercih etmektedir. Bazen de mahkeme kavramının da farklı nitelendirmelerine müracaat etmektedir. Bu bağlamda mahkeme bir kararında, yurt dışına çıkış harcını “vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük” kavramı içinde değerlendirerek, birleşik olarak kavramın farklı bir kullanımını yoluna gitmiştir³⁰. Yine bazı kararlarında da, değerlendirdiği yükümlülüğün “benzeri mali yükümlülük” olarak kabul edilip edilmeyeceğinin tespitini yapmakta ve bu sebeple de “benzeri mali yükümlülük” kavramını tanımlamaktadır³¹. Bu anlamda Mahkemenin de kavram kullanma hususunda ve tespitlerinde bir birlik ve uyum içinde davranmadığı söylenebilir. Tüm bunlar dikkate alındığında bir yükümlülüğün “vergi benzeri mali yükümlülük”, “harç benzeri mali yükümlülük” veya “resim benzeri mali yükümlülük” olarak kategorize edilmeye çalışılması acaba doğru mudur? Yoksa “benzeri mali yükümlülük” kavramının, “vergi, resim ve harç” kavramlarından ayrı olarak kullanılması daha mı doğru olacaktır? Kanımızca ikinci sorumuz ya da önerimiz daha doğru sonuçlar doğuracaktır; ve bu tespite varıldıktan sonra kavramın çerçevesi daha net ortaya çıkabilecektir. Yani kavramın yalın olarak “benzeri mali yükümlülük” olarak ele alınıp değerlendirilmesi ve kullanılmasının daha doğru olacağı kanısını taşımaktayız. Nitekim, kavramın “vergi, resim ve harç” ile ayrı ayrı ilişkilendirilmeye çalışılması kargaşadan öteye bir işe yaramadığı gibi, doğru sonuçlar da vermemektedir. Öyle ki Anayasa Mahkemesi bir kararında³², “belirli kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olmak üzere kamu gücüne dayanılarak alınan ve kamu hizmeti gören bir kamu kuruluşunun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanan bu bedelin ‘harç benzeri mali yükümlülük’ niteliği taşımakta olduğu” belirlemesini yapmaktadır. Yine bir başka kararında kendi nitelendirmesine göre esasen harç benzeri mali yükümlülüğe uygun olan eğitim harcamalarına katılma payını “vergi benzeri mali yükümlülük” olarak nitelendirmiştir³³.

yükümlülük olarak nitelendirilmesine olanak olamadığını ifade etmiştir (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1984/6, K.S:1985/1, T:11.01.1985, **Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi**, Sayı:21, Ankara, 1986).

³⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2013/66, K.S: 1991/4, K.G: 14.02.1991, 08.05.1991 tarih,20865 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

³¹ “Yüce Mahkeme, çok doğru bir şekilde benzeri mali yükümlülük kavramını, ufak eksikliklerle tanımlamakta ve çerçevesini çizmektedir. Kavram konusunda böyle münhasır bir tanım yapabildiğine ve kavramı tasvir edebildiğine göre, önüne gelen olaylarda neden münhasır bir kavram olarak değerlendirmeye yapmadığı tarafımızca anlaşılamamaktadır. Söz konusu kararında Mahkeme şunları ifade etmektedir: “**Benzeri mali yükümlülük**; kişilerden yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da bunların unsurlarından bazılarını birlikte taşıyabilmektedir. Benzeri mali yükümlülüğü vergi, resim ve harçtan ayıran özellik genel bütçe içinde yer almama niteliğidir.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2011/16, K.S: 2012/129, K.G: 27.09.2012, 22.11.2013 tarih, 28829 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

³² Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2011/16, K.S: 2012/129, K.G: 27.09.2012, 22.11.2013 tarih, 28829 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

³³ “Zorunlu ilköğretimin sekiz yıla çıkarılması nedeniyle ihtiyaç duyulan ek giderlerin karşılanması amacıyla ihdas edilen eğitime katkı payı, **vergi benzeri mali yükümlülüktür**” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2012/65, K.S: 2012/128, K.G: 20.09.2012, 18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

2.2. Benzeri Mali Yükümlülük Versus Parafiskal Gelir

Teoride ve uygulamada 73/3 ve 73/4'de ifadesini bulan “benzeri mali yükümlülük” kavramı ifade edildiğinde, dar manada ve genel olarak akla ilk gelen kavram “parafiskal gelir” olmaktadır. Halbuki parafiskal gelir, benzeri mali yükümlülüklerden sadece ve önemlilerinden birisini teşkil etmesine rağmen, bunun dışında fon, ücret, katkı ya da katılım payı gibi adlarla tahsil edilen pek çok benzeri mali yükümlülük örneğine rastlamak mümkündür. O zaman neden benzeri mali yükümlülük denildiği vakit akla parafiskal gelir kavramı gelmektedir? Bu soruyu cevaplandırmadan önce kavramsal olarak doktrindeki tanımlamalar ışığında parafiskal gelir kavramının izahı yerinde olacaktır.

Etimolojik yönden parafiskalite, “vergililik” olarak da isimlendirilen “fiscalité” ye, Yunanca asıllı bir terim olan ve “*köşesinde, ötesinde, mukabil, etrafında, hemen hemen*” manalarına gelen “para” teriminin ilavesi suretiyle yapılmış birleşik bir kelimedir³⁴. Sosyo-ekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin genişlemesi dolayısıyla artan kamu harcamalarının bir bölümünü karşılamak suretiyle, belirli amaçların gerçekleştirilmesi için kurulan, kamusal veya yarı kamusal nitelikte olan ekonomik, sosyal veya mesleki kuruluşlara, bu amaçlarının finansmanına tahsis edilmek üzere, kamu otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle ortaya çıkan ve bütçe dışı kamu gelirleri parafiskal gelir olarak tanımlanmıştır³⁵. Başka bir ifadeyle parafiskal gelirler, kanunla kurulan ve tam kamusal ya da yarı kamusal mahiyette kamu hizmeti arz eden bazı kuruluşlar tarafından tahsil olunan gelirlerdir. Bu gelirleri tahsil etme yetkisi kendilerine kanunla verilen daireler ise parafiskal kurumlardır³⁶.

Prim, aidat vb. isimlerle yasal yetkilere göre zorunlu olarak tahsil edilen parafiskal gelirler için literatürde tam karşılık bulunamamış ve yabancı literatürde kullanılan kavram benimsenmiştir. Diğer yandan cebri ve yasal bir ödeme olması, para olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınması yönleriyle vergiye benzeyen, ancak karşılığının bulunması nedeniyle de vergiden ayrılan bu ödemelere literatürde vergi benzeri ödemeler, vergiye benzeyen harçlar, harca benzeyen yanlarından hareketle harç benzeri ödemeler de denildiği görülmektedir³⁷. Tam olarak açıklanamasa da parafiskal gelirlerin özellikleri şöyle sıralanabilir³⁸: (1) Kamu kuruluşu niteliğindeki bir ekonomik, sosyal veya mesleki kuruluşun yaptığı hizmetlerden dolayı veya dolaysız bir şekilde yararlanan kişilerden, söz konusu mesleki kuruluşlar tarafından tahsil edilir. (2) Zorunlu ödemelerdir. (3) Devletin ya da yerel yönetim kuruluşlarının bütçelerinde yer almazlar³⁹. (4) Bu gelirlerin karşılığı vardır.

³⁴ Halil Nadaroğlu, “Teoride ve Pratikte Parafiskalite”, **Maliye Ens. Konferansları-9**,s.131.

³⁵ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 14.baskı, Eylül 2011, Ankara, s.109.

³⁶ Ahmet Burçin Yereli, “Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite”, **Sosyal Güvenlik Dünyası**, Nisan-Haziran, 4(14), 2002, s.40.

³⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.110.

³⁸ Akdoğan, **a.g.e.**, s.428-429.

³⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2011/16, K.S: 2012/129, K.G: 27.09.2012, 22.11.2013 tarih ve 28829 sayılı **T.C Resmi Gazete**.

Daha önce sorduğumuz soruyu tekrar ederek devam edersek: O zaman neden benzeri mali yükümlülük denildiği vakit akla parafiskal gelir kavramı gelmektedir? Sorunun cevabını sosyal bilimlerin laboratuvarı diyebileceğimiz tarihte bulabilmemiz mümkündür. Nitekim Cumhuriyetin kurulmasından itibaren oluşturulmaya çalışılan mali sistem ve yapılan kavram tartışmaları arasında parafiskal yük kavramına rastlamamaktayız. Daha ziyade tartışmaların temelinde “vergi, harç ve resim” kavramları yer almakta iken, sözü geçen kavrama ancak harç kavramının tanımlanmaya çalışılması esnasında değinildiğini, daha sonraki yıllarda kaleme alınan eserlerde görmekteyiz. Daha çok bu tartışmanın temelinde, kavramların birbirinden farkları ve birbirlerine benzerliklerinin ortaya koyulmaya çalışılması yatmaktadır. Bu noktada sözü geçen dönemde harç kavramının günümüzden farklı olarak tasniflendirilerek anlatıldığına rastlanmaktadır. Buna göre harçlar iki alt başlıkta, “**idari harçlar**” ve “**vergiye benzer harçlar**” olmak üzere izah edilmiştir. Buna göre *idari harçlar*, vergiden farklı olarak, günümüzde kullanılan tanımına uygun şekilde, kamu idareleri tarafından yapılan belli hizmetler karşılığında alınan paralardır ve alınan harç karşılığında, harcı ödeyenin şahsına mutlaka bir hizmet yapılmıştır, yani karşılıklıdır⁴⁰. Literatürde harcı vergiden ayıran diğer bir kriter olarak, günümüzde katılamayacağımız şekilde, “ödenmesinin ihtiyari” olduğu da belli eserlerde ileri sürülmüştür⁴¹. *Vergiye benzer harçların* ise, kamu maliyesi literatüründe ilk defa 1950’lerde yer alan ve idari harçlara nazaran vergiye daha yaklaşık bir karakter taşımakta olduğu belirtilmiştir. Teorik olarak öncülüğünü Fransızların yaptığı ve vergi ile idari harçlar arasında konumlandırılabilir bu tür harçlara “*Taxes Parafiscales*” veya “*Parafiscalite*” adı verilmiştir⁴². Bu şekildeki tartışmalarla literatürümüze giren parafiskal yük kavramı, günümüzde, yukarıdaki örneklerde yer aldığı üzere, sosyal güvenlik kurumlarına, meslek odalarına vs ödenen aidat, katkı payı şeklinde kullanıla gelmiştir. Hal böyleyken parafiskal gelir kavramı, “benzeri mali yükümlülüğün” önemli ve sadece bir örneğini teşkil etmektedir. Dolayısıyla üst başlık mahiyetindeki “benzeri mali yükümlülük” kavramının tespit ve yorumunun yapılarak, ortaya konulması gerekmektedir.

⁴⁰ Nihad Sayar, **Kamu Maliyesi I-II**, 5. Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası, 1975., s.246; Nihad Sayar, **Amme Maliyesi Cilt I-II**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1966, s.242; Maurice Duverger, **Âmme Maliyesi**, (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen), Ankara: 1955., s.55,56; Fadıl Hakkı Sur, **Maliye Dersleri Cilt II**, Ankara: 1946, s.6.

⁴¹ Sayar da idari harçları vergiden ayıran kriterlerden birisi olarak “harcın ödenmesinin ihtiyari” olduğu tespitini yapmaktadır. Ancak devamında ihtiyarilik kustasının da istisnaları olduğunu, bazı harçların ödenmesinin vergi gibi mecburi(cebri) olduğunu kabul etmektedir.

⁴² Sayar, **Kamu Maliyesi-I**, s.247; Sayar, **Amme... a.g.e.**, s.243.

Duverger bu tanımlamalardan farklı olarak, parafiskalite ile harç arasındaki benzerlikleri ortaya koyarak konuyu izah etme yoluna gitmiştir. Parafiskalite örnekleri olarak sosyal sigortalara ödenen aidatları vermiş ve ilaveten parafiskal yükleri diğerleri gibi vergiden ziyade “harç” olarak nitelendirmiştir. Buradan yola çıkarak, parafiskalite ile harç arasında, her ikisinin de “özel bir hizmetin karşılığı olarak tahsil edilmekte olduğu ve hizmetten faydalanan fertler tarafından bu faydalanma karşılığı (ivaz) olarak ödendiği” yönünde benzerlikleri olduğunu belirtir (Duverger, a.g.e., s.55,56). Duverger’den farklı olarak, Neumark eserinde, ticaret, ziraat odalarına verilen aidatların mecburi olmaları halinde, tam bir vergi tahsil yetkisinin mevcudiyetinden bahsedilebileceğini, doğrudan doğruya bir ilintinin var olmadığını; kısaca söz konusu ödemelerin, vergilerle harçlar arasında bir aracı yerde konumlandırılabilirliğini belirtmektedir (F.Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası,1951, s.50-51).

2.3. Bir Tanım Denemesi: Benzeri Mali Yükümlülük

“Benzeri mali yükümlülük” kavramının tanımlama ve betimlemesini yaparken, Anayasa Mahkemesi’nin görüşlerinden yola çıkmak doğru bir çıkış noktası olacaktır. Daha önce de ifade edildiği üzere, Yüce Mahkemenin kararlarında, “benzeri mali yükümlülükler” kavramını tanımlama ve yorumlama yaparken daha ziyade “vergi, resim ve harç” kavramlarının unsurlarını dikkate aldığını söyleyebiliriz. Örneğin, bizim de katıldığımız şekilde, pek çok kez Anayasa Mahkemesi kararlarında, “*Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük kişilerden, kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. “Benzeri mali yükümlülük”, kimi zaman vergi, harç ve resmin özelliğini ayrı ayrı yansıtırken, kimi zaman da verginin harç ve resim’in ortak öğelerini taşıyabilir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri, yasayla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarıdır.*” demektedir⁴³. Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesinin bir yükümlülüğün “benzeri mali yükümlülük” olarak kabul edilebilmesinde aradığı ve belirlediği temel ölçütün “*kamu gücüne dayalı olarak, gerektiğinde zorla alınabilmesi*” olduğu görülmektedir⁴⁴. Hemen

⁴³ Anayasa Mahkemesi Kararları, E.S: 1995/24, K.S: 1995/52, K.G: 28.09.1995, 11.06.1998 tarih ve 23369 sayılı T.C Resmi Gazete; E.S: 2013/66, K.S: 1991/4, K.G: 14.02.1991, 08.05.1991 tarih,20865 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 2013/41, K.S: 2013/124, K.G: 31.10.2013, 28.12.2013 tarih ve 28865 sayılı T.C. Resmi Gazete; E.S: 2011/109, K.S: 2012/145, K.G: 11.10.2012, 28.03.2013 tarih ve 28601 sayılı T.C Resmi Gazete; E.S: 2011/16, K.S: 2012/129, K.G: 27.09.2012, 22.11.2013 tarih ve 28829 sayılı T.C Resmi Gazete; E.S: 2013/72, K.S: 2013/126, K.G: 31.10.2013, 24.01.2014 tarih ve 28892 sayılı T.C Resmi Gazete.

Anayasa Mahkemesinin bir kararının “Değişik Gerekçe” başlığı altında şu tespitler yer almaktadır: “*Anayasa’nın 73. maddesinin başlığında ve ilk iki fıkrasında “vergi”den söz edilmekte, üçüncü ve dördüncü fıkralarında ise “resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” yer almaktadır. Madde de sözü geçen “ve benzeri mali yükümlülükler” vergi, resim ve harçtan hangisinin benzeri ise onun tabii olduğu ilkelere tabi olacağı kuşkusuzdur. Ancak hepsinin ortak özellikleri yasayla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarıdır.*” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2003/40, K.S: 2010/76, K.G: 12.12.1997, 31.01.2008 tarih ve 26773 sayılı T.C Resmi Gazete.). Anayasa Mahkemesinin bir kararında iptal isteminin gerekçesinde, metin içinde ve dipnotlardaki tespitlerimizi destekler mahiyette izahlara yer vermesinin yanı sıra, bir yükümlülüğün “benzeri mali yükümlülük addedilmesi için gereken şartlar da tespit edilmiştir. Ancak yükümlülüğün adının “vergi benzeri” ya da “harç veya resim benzeri” olmasından öte, münhasıran “benzeri mali yükümlülük” olarak kullanılmasının daha doğru olacağı kanaatini taşıdığımızı tekraren belirtmek isteriz. Şöyle ki: “*.. Yasa kapsamındaki faaliyetler ve resmi kontroller, Anayasanın Devlete yüklediği görevler arasında olup, kamu hizmeti, bu hizmet karşılığında yapılacak harcamalar da kamu gideridir. Bu kamu hizmetinin gerektirdiği giderlerin, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle karşılanması zorunludur. Bu durumda, söz konusu giderleri karşılamak amacıyla kişilerden alınan paranın da vergi ya da vergi benzeri yükümlülük olması gerekir. Bu hizmetlerin, kişilerden alınan ücretle değil, Devletin genel gelirleriyle karşılanması gerekir. Yasa kapsamındaki tüm faaliyetlerin ve resmi kontrollerin karşılığında alınan ücretler, kamu giderlerinin karşılanması için zorunlu hale gelecek ve kamu gücüne dayanılarak alınan vergi benzeri mali yükümlülük niteliğine dönüşecektir.*” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2010/80, K.S: 2011/178, K.G: 29.12.2011, 29.05.2012 tarih ve 28307 sayılı T.C Resmi Gazete).

Ancak Mahkeme bu izahlara istinaden iptali istenen ve Bakanlığın yürütülen faaliyetler ve yapılan resmi kontrollerin karşılığı olarak alınacak ücretin, verilen bir hizmetin karşılığı olmak üzere alındığını ve alınan ücretin, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliği bulunmadığını belirtmektedir. Devamında daha da ilginç bir şekilde, “*Yasa koyucu tarafından ücretin alınması hususunda genel kural ve ücretin alınacağı çerçeve belirlendikten sonra dava konusu kuralın ikinci cümlesiyle hangi hizmet türünden ne miktarda ücret alınacağı konusunda değişen koşullar karşısında farklılık gösterebilecek ve bu sebeple dinamik bir mevzuatla yönetilmesi gereken alanda yürütmeye düzenleme yapma izni verildiği görülmektedir.*” açıklamalarına yer vermektedir. Bu açıklama da, yürütmeye verilen yetkinin yasallık ilkesini zedeleyecek boyutlara ulaştığı ve bunun da Mahkemece onaylandığı bir kararla karşı karşıya kaldığımızı göstermektedir.

⁴⁴ Öyle ki Anayasa Mahkemesi bir kararında, *isteğe bağlı olarak*, Belediyelerce sunulan hizmet karşılığında tahsil

ifade edilmesi gerekir ki, Danıştay da aynı doğrultuda tespitler yapmaktadır⁴⁵. Yine Yargıtay⁴⁶ da Anayasa Mahkemesi ile aynı yönde, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerinin ortak özelliklerinin **kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle ve gereğinde zorla alınmaları ve yasayla konulmaları**” olduğu belirlemesi yapmaktadır.

Bilinmektedir ki, maliye doktrininde kullanılan parafiskalite ile benzeri mali yükümlülük kavramı birbirine çok yaklaşıp da bu iki kavram özdeş değildir. Zira parafiskal gelirin varlığını tayinde, mali yükümlülüğü alan (tahsil eden) kurumun niteliği büyük önem taşımakta, kamu veya yarı kamu kurumu niteliğinde bir ekonomik, sosyal veya meslek kuruluşunun varlığı aranmaktadır. Amaç mutlaka bu kuruluşun finansmanı olmalıdır ve parafiskal gelir devlet ve mahalli idareler bütçesi dışında kalmalıdır. Yukarıda da vurguladığımız gibi, bu açıdan parafiskalite, benzeri mali yükümlülük kavramından daha dar bir kavramdır⁴⁷. Hal böyleyken Anayasa Mahkemesi’nin, “benzeri mali yükümlülükler” ile “parafiskal yükümlülüklerin” özdeş kavramlar olduğu yönünde ve sonuç itibarıyla katılmadığımız bir görüşünün bulunduğunu belirtmek faydalı olacaktır. Sözü geçen kararında Mahkeme⁴⁸ aynen şu ifadelerle kavramların özdeşliklerini ortaya koymaktadır: “**Vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülüklerle konu olan hizmetlerin, kişiler yönünden özele indirgenerek malî bir karşılığa dayandırılması olanağı bulunduğundan, öğretide, geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamına girdiği ve bunlarda, kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesinin geçerli olduğu kabul edilmekte, ayrıca parafiskal yükümlülükler adıyla, kamu kurumları ve genel yararlar ilgili kuruluşların finansmanlarını sağlamak amacıyla doğrudan bu kuruluşlar veya idare tarafından bu kuruluşlar yararına, bunların mensupları veya hizmetlerinden yararlananlardan kamu gücüne dayanarak alınan, ancak, devlet bütçesine katılmayan gelirler olarak da tanımlanmaktadır.**”

Yukarıda yaptığımız tüm açıklama ve değerlendirmeler ışığında “benzeri mali yükümlülük” kavramını, “vergi benzeri mali yükümlülük”, “harç benzeri mali yükümlülük” ya da “resim benzeri mali yükümlülük” olarak kategorize ederek tanımlamaktan ziyade, “benzeri mali yükümlülük” kavramı şeklinde çerçeveselendirilmenin ve buna göre tanımlamanın daha doğru

edilen ücreti “vergi, resim harç ve benzeri mali yüküm” olarak kabul etmemiştir. Yani Mahkeme bu kararında, benzeri mali yükümlülük kabulü için “zorunluluk” unsurunu vurgulamaktadır (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2009/42, K.S: 2011/26, K.G: 26.01.2011, 14.05.2011 tarih,27934 sayılı **T.C. Resmi Gazete**). Başka bir kararında da yine, isteğe bağlı olarak sunulan kamu hizmeti karşılığında katılanın külfetin “vergi benzeri mali yükümlülük” olarak kabul edilemeyeceğini belirtmektedir (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1990/4, K.S: 1990/6, K.G: 12.04.1990, 18.06.1990 tarih, 20551 sayılı **T.C. Resmi Gazete**). Aynı yönde gerekçe ile bir diğer kararında Mahkeme, sağlık kütüğüne yazılacaklardan Bakanlar Kurulu’nun tespit edeceği miktarda alınacak primin, isteğe bağlı olmasından ötürü “vergi benzeri yüküm” olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1987/16, K.S: 1988/8, K.G: 19.04.1988, 23.08.1988 tarih,19908 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

45 “Vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri yasayla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarıdır.” (Danıştay 6. Dairesi Kararı, E.S:1999/574, K.S: 2000/2236).

46 Yargıtay 3. Dairesi Kararı, E.S: 2014/2855, K.S: 2014/6637, K.G: 12.04.1990, **T.C. Yargıtay Başkanlığı**.

47 Başaran, **a.g.m.**, s.131-132.

48 Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1997/62, K.S: 1998/52, K.G: 16.09.1998, 20.10.2000 tarih, 24206 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

olacağı kanısındayız. Bu bağlamda da “benzeri mali yükümlülük” kavramını şöyle tanımlamak mümkündür:

“Yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, yasada belirtilen amaca uygun olarak, ilgili kurum ya da kuruluşun giderlerini karşılamak üzere, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen ve genel bütçe gelirleri arasında yer almayan ve yasayla konulması gereken; vergi, harç ve resmin belirli bir ya da birkaç özelliğini bünyesinde taşıyan mali yükümlülüktür”.

3. Yasallık İlkesi Açısından Benzeri Mali Yükümlülüklerde Bakanlar Kurulu'nun Yetkisi

Benzeri mali yükümlülük kavramının tanımını yaptıktan ve Mahkeme kararlarında ele alınmış biçimlerine de yer verilerek çerçevesini çizdikten sonra, kavramın yasallık ilkesi bağlamında değerlendirilmesi ve uygulama ile yargı kararlarında, bu kuralın nasıl değerlendirildiği, nihayetinde “olması gereken” konusunda fikirlerimizi ele almamız açısından gereklidir. Bilhassa yukarıda yer alan tespitlerimiz esasen yasallık ilkesine uygun davranılıp davranılmadığının tespitine de yardımcı olacak mahiyettedir ki konunun can alıcı noktası da budur kanısındayız.

Yasallık ilkesi, vergilendirmeye ilişkin tüm kurucu, esaslı ve temel konuların yasama organının iradesinin ürünü olmasını gerektirirken, Anayasa bunun hem “vergi, resim, harç” açısından, hem de “benzeri mali yükümlülükler” açısından yapılmasını öngörmektedir. Nitekim doktrinde ve uygulamada söz konusu ayrıntıların neler olması gerektiği ya da ne kadarının yasada yer alıp, ne kadarı konusunda yürütmeye yetki verilebileceği konularında tartışmalar mevcuttur. Diğer yandan “benzeri mali yükümlülükler” açısından söz konusu tartışmalar daha önemli ve belirsiz bir hal almaktadır. Özellikle Anayasa 73/4 bağlamında yasa koyucunun vergiye ilişkin oranların alt ve üst sınırlarını belirlemek suretiyle yürütme organına bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla değişiklik yapma yetkisi verdiği düzenlemeler ilk etapta değerlendirilmesi gereken taraflardır. Anayasa 73/3. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler konusunda yasallık ilkesine yer verildikten sonra, 4. fıkra hükmünde “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğini” belirtmek suretiyle, yürütme organına belli sınırlara ve koşullara bağlı da olsa vergileme alanında düzenleme yetkisi vermektedir. Bu düzenleme ile Anayasa, yasallık ilkesinden yumuşama yoluna giderek, yürütme organını vergilendirme alanında güçlendirmiştir. Anayasa Mahkemesinin bazı kararlarına paralel mahiyette bir görüşe göre, Anayasada böyle bir hükmün kabul edilmesinin nedeni ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğundandır. Doktrinde ifade edildiği gibi, Anayasa ile Bakanlar Kuruluna muaflık, istisna, indirim ve oranlar dışındaki temel öğelerinde (verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay vb.) değişiklik yapma yetkisi verilemeyecektir⁴⁹. Bu düzenlemelerin, “benzeri mali yükümlülük”

⁴⁹ Çağan, böyle bir düzenlemenin yerinde olduğunu vurgulamış ve bunu ortaya koymak açısından, ekonomiye etkin

açısından da incelenmesi çalışmamızın odak noktasını oluşturmaktadır. Ancak önce Anayasa Mahkemesinin bakış açısının ortaya konulmasında fayda bulunmaktadır.

3.1. Anayasa Mahkemesi'nin Yaklaşımı

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵⁰ verginin temel kurucu unsurları/öğeleri konusunda, genel ve çok basit bir değerlendirme yaparak, sadece “vergiyi doğuran olay”ın yasada açıkça belirlenmesi gerektiği ve ancak bu durumda bir mali yükümlülüğün vergi olarak addedebileceğinin tespitini yapmaktadır. Yüce Mahkeme kararında “...*vergileendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olayın açıkça belirleneceği, yönetimin de bu olaya bağlı kalacağını, böylece belirlilik ve yasallık ilkelerinin korunacağını belirttikten sonra, bu özellikleri göz ardı eden oluşumların, vergi niteliğinin tartışmalı olacağından*” bahsetmektedir.

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında ifade bulan ve genel bir izah mahiyetindeki görüşü “.... *yasa koyucunun temel ilkeleri koymadan, çerçeveyi çizmeden yürütmeye yetki vermemesi, sınırsız ve belirsiz bir alanı yürütmenin düzenlemesine bırakmaması gerekir. Yasa ile yetkilendirme Anayasanın öngördüğü biçimde yasa ile düzenleme anlamına gelmez. Yasa koyucu gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir. Bu bağlamda, sık sık değişik önlemler alınmasına veya bunların kaldırılmasına gerek görülen ekonomik, teknik veya benzeri alanlarda temel kurallar saptandıktan sonra ayrıntıların düzenlenmesinin idareye verilmesi, yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez*”⁵¹ şeklindedir. Başka bir kararında da Mahkeme yukarıdaki ifadelerine ilave olarak, “*Kanunla düzenlenmiş alanda, idari düzenlemenin konusu, ancak bu kanunun uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin olabilir.*” izahında bulunmuştur⁵². Yine daha erken tarihli bir başka kararında Mahkeme, “*Yasa koyucu belli konuda gerekli kuralları eksiksiz olarak koyacak, eğer uygun veya sorunlu görürse onları uygulama yolunda sınırları iyice gösterilmiş alanlar bırakacak, idare ancak takdir yetkisine dayanarak yasalara aykırı olmamak üzere birtakım, kuralları koyup yasanın uygulanmasını sağlayacaktır*”⁵³ sonucuna ulaşmıştır.

ve çabuk müdahale edebilme zorunluluğu gerekçesinin yanı sıra, yasama organına göre yürütme organının baskı gruplarının daha az etkisi altında olması sebebiyle, vergi reformlarını başarıya ulaştırma şansının daha yüksek olduğu gerekçesini de ileri sürmüştür. (Nami Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileendirme Yetkisi, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf, s.173-174; Nami Çağan, *Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler*, s.2 ve 4.) Ancak bu gerekçe kanımızca son derece tartışmalıdır ki, reformu düzenleyecek ve bunun mahiyetini belirleyecek olan Meclis'tir, üstelik baskı gruplarından hangi kurumun nasıl etkileneceği döneme ve duruma göre değişebilecek bir husustur.

50 Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1989/6, K.S: 1989/42, K.G: 07.11.1989, 06.04.1990 tarih, 20484 sayılı T.C. Resmi Gazete, s.23.

51 Anayasa Mahkemesi Kararları, E.S: 2013/66, K.S: 2014/19, K.G: 29.01.2014, 10.01.2015 tarih ve 29232 sayılı T.C Resmi Gazete; E.S: 2005/10, K.S: 2008/63, K.G: 21.02.2008, 07.11.2008 tarih ve 27047 sayılı T.C Resmi Gazete; E.S: 1990/29, K.S: 1991/37, K.G:15.10.1991, 05.02.1992 tarih ve 21133 sayılı T.C Resmi Gazete.

52 Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1990/29, K.S: 1991/37, K.G:15.10.1991, 05.02.1992 tarih ve 21133 sayılı T.C Resmi Gazete.

53 Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1967/41, K.S: 1969/57, K.G:23, 24 ve 25.10.1969, 12.03.1971 tarih ve 13776 sayılı T.C Resmi Gazete.

Sözü geçen, genel hatlarıyla konuyu vurguladığı Mahkeme görüşlerinin uygulamada Anayasa 73/3 bağlamında yasallık ilkesinden sapılmasına yol açacak şekilde kullanılmaya açık olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim temel kurallar belirlendikten sonra ayrıntıların yürütme organına bırakılması hususu, vergileme konusunda belirsizlikleri beraberinde getirmeye devam edebilecektir. Bu noktada “*temel kurallardan*” ne kastedildiğinin önemi büyüktür ve ayrıca kanımızca burada herhangi bir tereddüt yoktur. Nitekim yukarıda olduğu gibi bazı kararlarında Mahkemenin bu yorumu yaparken temel kurallardan ne anlaşılması gerektiğini açıkça ortaya koymayarak genel değerlendirmeler yapma yolunu tercih ettiği görülmektedir. Elbette ayrıntıları açık ve belirgin bir şekilde ortaya koyduğu, bizim de katıldığımız ve aşağıda yer alan pek çok kararı da mevcuttur. Burada bahsi geçen temel kurallardan kasıt, verginin esasına ilişkin tüm kavram, unsur, yöntem ve usullerdir ki, bunların ayrıntılı olarak Anayasa 73/3 bağlamında yasa ile konulması bir zorunluluktur. Bu bağlamda, bir verginin yasayla konulmuş sayılabilmesi için onun ana, temel öğelerinin yasa ile belirlenmiş ve saptanmış olması gerekmektedir. Böylece vergi konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran (tarife), istisnalar, muafiyetler, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin yasalarda yer alması gerekecektir. Öyle ki, yasalar ile belirlenecek bu ana öğelere ilişkin olarak yürütmeye ve idarenin takdirine ilişkin hiçbir açık nokta bırakılmamalıdır⁵⁴. Bu bağlamda yürütme organına “*esasa*” ilişkin düzenleme yetkisi verilmesi mümkün değilken, ancak “*usule*” ilişkin düzenleme yetkisi mümkün olabilecektir⁵⁵. Anayasa’nın yürütmeye verdiği değişiklik yapabilme yetkisinin sınırları da yukarıda izah ettiğimiz üzere, 73/4’de bizatihi “*muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlar*” olarak saymak suretiyle belirtmiştir. Bunun dışında herhangi bir takdir yetkisinin verilmesi Anayasaya aykırılık teşkil edecektir. Hal böyleyken yukarıda bahsi geçen “*sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir*” ifadesinin de yasallık ilkesi ile bağdaştırılması zordur. İlaveten burada Anayasanın ilgili maddesinin her iki fıkrasının birlikte yorumlanmasının daha doğru olacağı kanısındayız.

Bizim görüşümüzü destekler mahiyette ve temel kuralları da belirlediği, nispeten eski tarihli kararlarında Mahkeme, “*Bir yasanın malî bir yükümün, yalnızca konusunu belli ederek ilgililere yükletilmesine izin vermesi, o malî yükümün yasa ile konulduğunu kabul etmek için geçerli bir neden sayılamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil yöntemleri, yaptırımları, zaman aşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bütün bu yönleri ile bir mali yüküm yasada açık bir biçimde ve yeterince belirlenmemiş ise bu durum kişilerin toplumsal ve ekonomik güçlerini ve hatta temel haklarını olumsuz yönde etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu nedenlerdir ki kişilere yüklenecek yükümlerin belli başlı öğelerinin, açık bir biçimde ve kesin çizgileriyle yasalarda gösterilmiş olması gerekir. ... Yükümlerin belli başlı öğeleri ve çerçeveleri kesin çizgilerle açıkça belirlenerek yasada düzenlenmelidir*”⁵⁶. tespitlerinde bulunarak yasallık ilkesinin sınırını da

⁵⁴ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2008, s.118. Güneş ilave olarak, Yasama Organının vergi hukukunda olanak ölçüsünde geniş ve esnek tip kavramları kullanmaktan dahi kaçınılması gerektiğini belirtmektedir.

⁵⁵ Aynı yönde görüş için bkz. Bumin Doğrusöz, “*Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler*”, **Dünya Gazetesi**, 05.05.2016, <http://dunya.newspaperdirect.com/epaper/viewer.aspx#>.

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1976/54, K.S: 1977/8, K.G:03.02.1977, 08.05.1977 tarih ve 15931 sayılı **T.C. Resmî Gazete**;

“*Anayasa Koyucunun, her türlü akçalı yükümün kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları*

çizmiştir. Yine verginin ana öğelerinden oran açısından Anayasa Mahkemesi'nin 1961 Anayasası döneminde verdiği aydınlatıcı mahiyette bir kararında ⁵⁷, "... akçalı yükümlerin matrah ve oran yönleri hiç değilse ana çizgileriyle ve bu olamıyorsa en yüksek sınırlarıyla belli edilmelidir..." hükmünü vermiştir. Bahsi geçen bu karardaki tespit dahi, uygulamada belirsizliklere sebep olabilmektedir. Örneğin, vergi oranının 4 katına kadar arttırılması halinde, yasa ile oranın en yüksek sınırı belirlenmiş olmakta; peki yürütmenin bu kadar geniş bir yelpaze içinde ve istediği anda değişiklik yapabileceği düşünüldüğünde, görünürde yasallık ilkesine uyulmakta, ancak belirlilik ilkesi tarafı eksik kalmaktadır. Dolayısıyla Anayasa'nın ruhuna uygun düştüğünü söylemek pek mümkün görünmemektedir.

Bu açıklamalar bağlamında, Anayasa Mahkemesinin yukarıda yer alan kararında ifadesini bulan "**sık sık değişik önlemler alınmasına veya bunların kaldırılmasına gerek görülen ekonomik, teknik veya benzeri alanlardan**" ibaresinin, yasallık ilkesini aşacak şekilde değerlendirilmiş olduğu kanısındayız. Bizatihi Anayasa'nın, yürütme organına yasaya ilişkin ayrıntıları düzenlemesi ve uygulamaya yön vermesi için pek çok enstrüman vermekte olduğu da göz ardı edilmemelidir.

3.2. Doktrin Yaklaşımı

Doktrinde, Anayasa Mahkemesi görüşüne de paralel şekilde, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, yani tekniğe ilişkin veya uzmanlık gerektiren konularda ⁵⁸, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir ⁵⁹ şeklinde görüşler beyan edilmiştir. Öyle ki Anayasa Mahkemesi bir

önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gereğini götüğünde kuşku yoktur. Kanun Koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir akçalı yükümlerin yükletilmesine izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir. Yükümler, ancak yasal düzenlemelerde belli başlı öğeleri açıklanmış ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilmişse, Anayasa'nın değişik 61. maddesine uygun bir nitelik kazanırlar. (Anayasa Mahkemesi Kararları, E.S: 1972/40, K.S: 1972/61, K.G: 26.12.1972, 28.3.1973 tarih ve 14490 sayılı **T.C. Resmi Gazete**, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/f043dcff-5a35-44e2-b745-7c7cdb707d75?highlightText=ak%C3%A7al%C4%B1%20y%C3%Bck%C3%BCm&excludeGereke=False&wordsOnly=False>; E.S: 1973/32, K.S: 1974/11, K.G:26.03.1974, 21.06.1974 tarih ve 14922 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.)

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1971/19, K.S: 1971/61, K.G: 29.06.1971, 10.2.1972 tarih ve 14095 sayılı **T.C. Resmi Gazete**, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/851ca785-d4d1-4f37-a56e-0a8c4bc879de?highlightText=ak%C3%A7al%C4%B1%20y%C3%Bck%C3%BCm&excludeGereke=False&wordsOnly=False>, s.2.

⁵⁸ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.70; Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 1976/54, K.S: 1977/8, K.G:03.02.1977, 08.05.1977 tarih ve 15931 sayılı **T.C. Resmi Gazete**;
Anayasa Mahkemesi'nin 2016 yılının Ocak ayında Resmi Gazete'de yayımlanan bir kararında da aynı görüşü devam ettirdiği ve üstelik burada, Maliye Bakanlığına, mükelleflere bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin verilmesinde, mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borçlarının bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirilmesi ile ilgili olarak, bu kapsama girecek amme alacaklarını tür ve tutar itibarıyla tespit etme ve hangi hâllerde bu zorunluluğun aranılmayacağına ilişkin olarak verilen yetkinin Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediği yönündedir (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2014/87, K.S: 2015/112, K.G: 08.12.2015, 28.01.2016 tarih ve 29607 sayılı **T.C Resmi Gazete**.)

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2010/62, K.S: 2011/175, K.G: 29.12.2011, 19.05.2012 tarih ve 28297 sayılı **T.C. Resmi Gazete**, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/e0da3b2c-10b3-4dea-b914-b1a5a29c3ac9?excludeGereke=False&wordsOnly=False>, s.5.

kararında⁶⁰, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığınca yürütülen faaliyetler ve resmi kontroller karşılığında ücret adı altında alınan mali yükümün “benzeri mali yüküm olmadığı” belirlenmesini yaptıktan sonra, miktarını belirleme konusunda Bakanlığa verilen yetkinin de belirlilik ilkesi ile çelişmediği değerlendirilmesini yapmıştır. Burada varılan sonuç kadar, gösterilen gerekçe de idareye verilen yetkinin ne kadar geniş tutulduğunu ortaya koyar mahiyettedir. Karardaki gerekçede “... Ancak gelişen koşul ve durumlara göre sık sık değişik önlemler alma, bunları kaldırma ve süratli biçimde hareket etme zorunluluğunun bulunduğu alanlarda, **yasama organının temel kuralları saptamasından sonra, çerçevesi çizilmiş ve değişen koşullar karşısında farklılık gösterebilecek ve bu sebeple dinamik bir mevzuatla yönetilmesi gereken alanda yürütme organının düzenleme yapması, hukuk devletinin belirlilik ilkesine aykırı değildir.**” ifadelerine yer vererek, “teknik ve uzmanlık gerektiren konu” da aşularak “dinamik koşullar” betimlemesi yapılmaktadır.

Dolayısıyla bu ve benzer kararlarda, karşılaştığımız iki önemli aksaklıktan ilki, yukarıda ayrıntıları ile de ele aldığımız ve görüşümüzü ortaya koyduğumuz şekilde, bir yükümün “benzeri mali yüküm” olarak kabul edilip edilmemesinde aranan kriterlerdeki belirsizlik ve tutarsızlıklar ve ikincisi kanun yapma teorisi açısından vergilendirme konusunda çerçevenin yasama organınca çizilerek iinin doldurulmasının yürütmeye bırakıldığı ve bunun da yeni veya ek mali yükümlülük getirebilecek (tersi pek mümkün olmamaktadır) sonuçlar doğurduğu tehlikeli durumlardır. Bu aşamada konunun ikinci aksaklık açısından çözümünü, “yasa yapma teorisi” bağlamında bulmak mümkün olabilecektir. Öyle ki, yasa yapma teorisi açısından değerlendirildiği vakit, vergi yasaları uzmanlık gerektiren yasalardandır. Ve bu anlamda teknik ve uzmanlık gerektiren konularda, konunun uzmanlarından oluşan bir heyet tarafından hazırlanması gerekmektedir⁶¹.

⁶⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2010/80, K.S: 2011/178, K.G: 29.12.2011, 29.05.2012 tarih ve 28307 sayılı T.C Resmi Gazete.

⁶¹ Uzmanlık gerektiren yasalara örnek olarak, teknik güvenliği gerektiren kurallar (iş sağlığı ve güvenliği kuralları, atom santrallerinde güvenlik gibi) verilebilir ve bunlar, bir uzmanlar heyetince hazırlanır. Norm koyucu tarafından kabul edilir.(Ali Nazım Sözer, “Yeni Bir Bilim Dalı: Yasa Yapma Öğretisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, s.12, asozer.yasar.edu.tr/MAKALELER/Yasa%20Yapma%20AÜHF.doc.).

Kanun yapma san’atı ve tekniği çok hassas bir konudur. Herhangi bir konuda kanun yapmadan önce, konunun uzmanlardan oluşan bir ön komisyona sevkı, bunun hazırlayacağı ön taslağın menfaat gruplarına, üniversitelere ve ilgili kamu kuruluşlarına gönderilmesi ve görüşleri alındıktan sonra, son taslağın oluşturulması için komisyonca hazırlanmış metnin, yine uzmanlardan oluşan bir komisyona verilmesi, bu komisyonca hazırlanan metnin bakanlık tasarı olarak yasama organı ve bunun komisyonlarına sevkı ve burada metnin son şekil olarak, genel kurulun görüşüne sunulması gerekmektedir (İbrahim Kaplan, “*Kanun Yapma San’atı ve Tekniği*”, s.111, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/454/5137.pdf>.)

Maalesef ülkemizde pek çok platformda da eleştirildiği üzere, yukarıda ifade ettiğimiz “ideal kanun” yapma teorisine uygun davranıldığını söyleyemeyiz. Sözer eserinde bu hususu şu şekilde ifade etmektedir: “*Tüm demokratik rejimlerde yasaların karmaşık ve anlaşılmaz olması olgusu yaşanmaktadır. Politik nedenlere bağlı zaman baskıları meclisleri acele çalışmak zorunda bırakmaktadır. Bu nedenle, çok sayıda yasa yetersiz, kötü formüle edilmiş ve hatalı durumdadır. Bu tespit özellikle vergi hukuku, sosyal hukuk ve sağlık hukuku için geçerlidir. Bu yüzden tadil ve tamir yasaları gündeme gelmektedir. Yasa koyucu ne kadar aceleci davranır ise, norm o kadar anlaşılmaz olmakta ve anlaşılabilirliğini sağlamak için yeni yasalar yapmak gerekmektedir.*(Sözer, a.g.m., s.10)”

Ülkemizde, özellikle de vergi hukuku alanında yasa yapma teorisi ve öğretisi konusunda çok fazla eleştiri yapılmasına rağmen, konu hakkında sadece bir yönetmelik düzeyinde yasal düzenleme mevcuttur. 2006 yılında Resmi Gazetede yayımlanmış olan “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” in 4. maddesi “Mevzuat Hazırlamada Uyulacak İlkeler” başlığını taşımakta ve hazırlanacak taslak metinlerin “üst hukuk normlarına aykırı olamayacağı; düzenleme amacına uygun olarak hazırlanacağı; yargı kararlarının göz önünde bulundurulacağı”

Bu tespit ve değerlendirmemizi destekler mahiyette, Anayasa Mahkemesi'nin 2014 yılında yayımlanmış bir kararında⁶² yer alan değerlendirmeleri mevcut olup, aşağıda yer verdiğimiz açıklamalarda da görüldüğü üzere, Mahkemenin görüşünü değiştirmekte olduğu kanısı ortaya çıkmaktadır. İlgili karar şu şekildedir: “...yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi kanunla düzenlenmesi gereken konuların yürütmeye bırakılmasını da yasaklamaktadır. Bu noktada Anayasa gereğince kanunla düzenlenmesi gereken hususlarla diğerleri arasında bir ayırım yapmak gerekecektir. Anayasa temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması (m.13), vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması (m.73) ve memurların atanmaları, özlük hakları v.s. (m.128) gibi bazı konularda düzenlemenin münhasıran kanunla yapılmasını öngörmektedir..... Anayasa'nın açıkça kanunla düzenlenmesini öngörmediği konularda ise kanunun çok genel ifadelerle düzenleme yaparak, ayrıntıyı yürütmeye bırakması mümkündür..... Başka bir ifadeyle, Anayasa'ya göre mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmeyen bir konu, kanuni dayanağı olmak kaydıyla idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılabilir. Aksi yorum, Anayasa'da bazı hususların kanunla düzenlenmesinin öngörülmüş olmasını anlamsız hâle getirebilecektir.”

Buraya kadar yapmış olduğumuz tespit ve değerlendirmeler esasen, vergi, resim ve harç ile benzeri mali yükümlülük açısından geçerli olan yasal düzenlemelerin uygulamada doğurduğu sonuçlar açısından önem arz etmektedir. Söz konusu tespit ve değerlendirmeleri yapmamızın nedeni, uygulamada “benzeri mali yükümlülük” olarak kabul edilebilecek düzenlemelerde de yürütme organına verilen yetkinin yasallığı ve belirliliğinin sınırlarını çerçeveslendirebilmemiz ve değerlendirebilmemize yardımcı olmasıdır. Her türlü mali yükümlülük için başlangıçta tespiti zorunlu olmakla birlikte, bundan sonra yapılacak her türlü tespit ve değerlendirmenin konunun özelliğine bağlı olarak, bunlara ilave niteliğinde olacaktır.

Nitekim uygulamada ihtiyaç olduğu ileri sürülebilen yasallık ilkesinin yumuşatılarak vergilendirme alanında yürütme organına verilen söz konusu yetki, literatürde başka tartışmalara ve farklı görüşlere sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda söz konusu tartışma ve görüş farklılıklarının temeli, yürütme organınca “muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda” yapılacak “koşullu değiştirici düzenleme yetkisinin⁶³” sınırları ile ilgili olanıdır. Bu değişikliğin alt sınırını “sıfıra” indirme yetkisi, yasa ile Bakanlar Kuruluna verildiği durumda, bu, vergilendirme yetkisinin yürütme organına devri anlamına mı gelecektir? Ya da vergi oranını sıfıra indirme verginin kaldırılması anlamına mı gelecektir? Yani bu noktada yasallık ilkesinin

ilkeler olarak saptanmaktadır. Taslak hazırlanmasında görüş alınacak birimleri düzenleyen 6/1. maddesinde ise, daha ziyade kamu kurumlarının ve kısmen sivil toplum kuruluşlarının zikredildiği göze çarpmaktadır. Yine 2. bendinde “Taslaklar hakkında konuyla ilgili mahalli idareler, üniversiteler, sendikalar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinden de faydalanılır.” ifadesi yer almaktadır. Bundan başka da herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Oysa ki, burada teknik ve uzmanlık gerektiren kanun taslaklarının hazırlanmasında, “konunun uzmanlarından oluşan bir heyetten faydalanılır” hükmüne yer verilmesinde fayda olduğu kanaatindeyiz.(19.12.2005 tarih ve 2005/9986 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 17.02.2006 tarih ve 26083 sayılı T.C. Resmi Gazete)

⁶² Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2013/72, K.S: 2013/126, K.G: 31.10.2013, 24.01.2014 tarih ve 28892 sayılı T.C Resmi Gazete.

⁶³ Güneş, a.g.e., s.159.

yumuşatılmasını ihtiva eden düzenleme, yasallık ilkesinde bir ihlale mi sebep olmaktadır? Belirttiğimiz gibi konu hakkında literatürde farklı görüşler mevcuttur⁶⁴.

Yukarıda zikrettiğimiz sorular hususunda Anayasa Mahkemesi bir kararında şu açıklamalarda bulunmaktadır: "... vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sifıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir."⁶⁵ Konu hakkında doktrinde pek çok yazar da Anayasa Mahkemesi'nin görüşüne paralel mahiyette, bir vergi oranının sifıra indirilmesi durumunda o verginin kaldırılmış sayılmayacağını, sadece sıfır olarak belirlendiği süre boyunca uygulanmayacağını savunmaktadır⁶⁶.

Bu noktada konu hakkında Danıştay'ın Anayasa'nın 73. maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki ve bu yetkinin nasıl kullanılması gerektiği hususunda genel mahiyetteki görüşü mevcuttur ki, söz konusu görüşünde Mahkeme genel olarak ve bazı noktalarda bizim eleştirilerimizi ve görüşlerimizi destekler mahiyettedir. Danıştay'ın görüşü şu şekildedir⁶⁷: "Yetkileri ve tüm eylem ve işlemleri kanunda belirlenmiş vergi idaresine tüm olasılıkların önceden kestirilememesi nedeniyle giderek daha geniş yetkiler verilmekteyse de, idare bu yetkisini kullanırken hukukun genel ilkelerini, Anayasa ve kanunların özünü ve ruhunu, yargı içtihatlarını ve idari gelenekleri dikkate almak durumundadır. **Hukukun üstünlüğü için kanunların varlığı yeterli değildir, o kanunların adalete ve hakkaniyete de uygun olması gerekir.** Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri **hukuk güvenliğinin bir gereğidir.**"

Buraya kadar yaptığımız değerlendirme, yorum ve eleştirilerimiz, her türlü mali yükümlülükler için geçerli olup, konu, bunlara ilave olarak "benzeri mali yükümlülükler" açısından daha da önemli bir hal almaktadır. Başka bir ifadeyle, konunun "benzeri mali yükümlülükler" açısından ayrıca ele alınmasında fayda görmekteyiz.

⁶⁴ Bu yönde görüş için bkz. Çağan, "Türk Anayasası...",s.175; Güneş,.a.g.e., s.165; Gülşen Güneş, "Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkel Bazı Vergisel Beklentiler", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Der: Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin, 2012 s.275; Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt 6, Sayı 1-3 (1985), s.69.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2013/66, K.S: 1991/4, K.G: 14.02.1991, 08.05.1991 tarih,20865 sayılı T.C. **Resmî Gazete**.

⁶⁶ Bu yönde görüş için bkz. Çağan, "Türk Anayasası...",s.175.

⁶⁷ Danıştay 9. Dairesi Kararı, E.S: 2010/4896, K.S: 2012/9474.

3.3. Değerlendirmemiz ve Yorumumuz

Anayasa 73/4 hükmünü benzeri mali yükümlülük açısından okursak şu lafza ulaşılmaktadır: “... benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”. Dolayısıyla bir üst başlıkta ele aldığımız ve eleştirdiğimiz tüm izahlar, “benzeri mali yükümlülükler” açısından da geçerlidir. Üstelik “benzeri mali yükümlülük” kavramının mahiyeti, tanımı Anayasa’da yer almadığı gibi, konu hakkında Anayasa Mahkemesi ve doktrinde de bir uzlaşımın var olduğu söylenemez.

Vurgulamak gerekirse “benzeri mali yükümlülük” kavramı, “vergi, resim ve harç” kavramları kadar net çizgilerle de belirginleştirilememektedir. Bu sebeptendir ki, kavram daha ziyade “vergi, resim ve harç” kavramlarına bağlı olarak izah edilmeye ve değerlendirilmeye çalışılıyor olabilir. Ancak böyle bir yaklaşımın kavram kargaşasına ve uygulama ve de anlayış farklılıklarına sebep olduğu yukarıda izah edilmiştir. Elbette ki “benzeri mali yükümlülük” kavramını “vergi, harç ve resimden” soyutlamak da doğru olmadığı gibi, kavramların bir ya da birkaçının özelliklerini bünyesinde barındırması da doğaldır.

Konu hakkında doğru bir kanıya varılabilmesi için, ilgili madde hükmüne ilişkin daha derinlemesine bir analiz yapılması bir gerekliliktir. Bu bağlamda yapılabilecek ilk tespit, 74/4 de ifadesini bulan “muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda kanunda belirlenmiş aşağı ve yukarı sınırlarda değişiklik yapma yetkisinin” nasıl kullanılacağına ilişkin olmalıdır. Nitekim “yukarı ve aşağı sınır” ile kastedilen sayısal anlatımlardır⁶⁸. Söz konusu sayısal anlatımlar ancak “indirim ve oranlar” konularında uygulama alanı bulabilmektedir. Bunun ötesinde değişikliğin yapılabileceği diğer konular olan “muafiyet ve istisna” ya da “kişinin ve konunun vergi dışı tutulması” durumlarının “aşağı ve yukarı sınırlarının tespitinin” nasıl yapılacağı belirsizdir. Daha farklı bir anlatımla, indirim ve oranlarda sayısal sınırların belirlenmesi mümkün ve kolay iken, kişinin ve konunun vergi dışı tutulması olan “muafiyet ve istisna” konularında sayısal bir sınırın belirlenmesi mümkün görünmemektedir⁶⁹. Güneş’in de çok doğru bir şekilde vurguladığı gibi, muafiyetlerde ve istisnalarda değişiklik yapılması demek, olmayan bir muafiyet ya da istisnayı yasaya koymak veya olan bir istisnayı ya da muafiyeti yasadaki çıkartmak anlamına gelecektir ki, bu durum “değiştirme” kavramının boyutlarını aşan bir durum olarak karşımıza çıkmakta, aşırı bir yetki devri görünümü kazanmaktadır.

Diğer tespit ise, 73/4’de Bakanlar Kuruluna verilen koşullu değiştirici düzenleme yetkisinin, maddi vergi borcuna ilişkin olarak kullanabildiğidir⁷⁰. Bu açıdan bakıldığında dahi, yukarıdaki izahımızı da dikkate aldığımızda, maddi vergi borcunun doğumuna ya da kaldırılmasına konu

⁶⁸ Güneş, a.g.e., s.165.

⁶⁹ Aynı yönde görüş için bkz. Güneş, a.g.e., s.165; Gülsen Güneş, “Anayasadan Sistematiğe, Kavramsal ve İlkel Bazı Vergisel Beklentiler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Der: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertuğ Şirin, 2012 s.275.

⁷⁰ Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1-3 (1985), s.69.

olabilen ve fakat sayısal anlatıma konu olamayan muafiyet ve istisna kavramları konusunda bir yetki devrinden söz etmek mümkün değildir. Bu noktalardan hareketle, Bakanlar Kurulu'na oranlar ve tutarlar konularında yetkiler tanınırken ve bunlar kullanılırken, münhasıran yasama organına tanınmış olan vergi koyma ve vergi kaldırma yetkilerinin kullanılması sonuçları ortaya çıkmamalıdır⁷¹. Dolayısıyla yasayla Bakanlar Kuruluna, vergi oranını “sıfır”a kadar indirebilme yetkisi verildiğinde, söz konusu verginin alınmaması ya da kaldırılması maddi sonucu ile karşılaşılmaktadır⁷². Burada Anayasa Mahkemesi Kararında ve bazı yazarlarca da belirtildiği gibi, vergi bir kurum olarak mevcuttur ancak, sadece istenildiği vakit yine Bakanlar Kurulu kararı ile yükseltilebiliyor olmasından yola çıkarak “tahsilinden/alınmasından vazgeçilmediği” anlamını çıkarmak gerçek dışıdır. Hukuki prosedür gereği var olan bir verginin sıfır oranda alınmasına karar verilmesi demek, uygulamada “alınmamasının” tercih edilmesi demektir. Hal böyleyken yasa ile vergi oranının alt sınırının “1” olarak belirlenmesi dahi, uygulamada doğuracağı sonuçlar itibarıyla tartışılacak bir durumdur⁷³. Sonuç olarak tüm bu uygulamalar, daha açık bir ifadeyle, yasallık ilkesinin yumuşatılmasının sınırlarını aşarak, ihlaline dahi sebebiyet verebileceği anlamı taşıyabilecektir.

Üstelik kanunun lafzına uygun olarak yapılmakta olan bu düzenleme dahi, uygulamada, yürütme organının, yasada genellikle oldukça geniş aralıkta alt ve üst sınırlar içinde belirlenmiş oranlarda, değişikliği istediği anda yapabilmesi sonucunu doğurmaktadır. Görünürde Anayasa 73/3 ve 73/4'e uygun olan bu durum, hukuki güvenliğin teminatını oluşturan ve belirlilik ilkesinin de ön koşulu⁷⁴ olan yasallık ilkesini zedelemektedir.

Burada önerimiz, oran konusunda Anayasa'nın ilgili hükmünde sınırların daha net ve kalın çizilerek Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi söz konusu olabilir. Bu bağlamda, Anayasada “yasada belirlenen alt ve üst sınırların % 50'sini aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir” gibi bir düzenleme ile Bakanlar Kurulunun hareket alanı daraltılarak, aşırı vergilendirme ya da hiç vergilendirmemeye yol açacak uygulamaların önüne geçilebilir.

4. Sonuç

Devletin temel gelir unsurlarını oluşturan vergi, resim ve harçlar Anayasal açıdan temel kurallara bağlanarak tahsil edilmektedir. Anayasası'nın 73. maddesinde ifadesini bulan ve kamu maliyesi açısından hayati öneme sahip söz konusu gelir unsurları arasında bir de “benzeri mali

⁷¹ Doğrusöz, **a.g.m.**, s.72.

⁷² Aynı yönde görüş için bkz. Güneş, **a.g.e.**, s.165, Doğrusöz, **a.g.m.**, s.73 ve Ateş Oktar, **a.g.m.**, s.169-170.; Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1259-1308 (Basım Yılı: 2014) s.1269.

⁷³ Doğrusöz, vergi oranının alt sınırının “1” olarak belirlenmesi gerektiği önerisinde bulunmaktadır (Doğrusöz, **a.g.m.** s.73).

⁷⁴ Belirlilik ilkesinin ön koşulu ifadesi için bkz. Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.172.Belirlilik ilkesinin anlamı için bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S: 2014/177, K.S: 2015/49, K.G: 14.05.2015, 11.06.2015 tarih,29383 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

yükümlülük” kavramı bulunmaktadır. Tüm bu gelirler söz konusu madde çerçevesinde yasallık ilkesi ile sıkı sıkıya bağlanmış ve ayrıca bazı hususlarda söz konusu gelirlerin istisna, muafiyet, indirim ve oranlarına ilişkin olmak üzere kanunlarda belirtilen alt ve üst sınırlar çerçevesinde Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceği de düzenleme altına alınmıştır. Vergi, resim ve harç kavramlarının içerikleri, ne anlama geldikleri konusunda (ki resim kavramının ayrı ele alınması gerektiği ve tartışmalı olduğu kanaatindeyiz) nispeten daha net çizgilerle belirlenebilen ortak bir görüş birliği olduğunu söyleyebiliriz. Ancak “benzeri mali yükümlülük” kavramının mahiyet itibarıyla netleştirilmesinin, uygulamada karşılaşılan ve kimi zaman Anayasal ilkelerin ihlali sonucunu doğuran uygulamalara yol açması sebebiyle zorunluluk arz etmektedir.

“Benzeri mali yükümlülük”, Anayasal düzenleme göz önüne alındığında “vergi, resim, harç” kavramlarının devamı niteliğinde kullanılmakta ve bu anlamda ilgili kavramların özelliklerinin bir ya da birkaçını bünyesinde taşıyabilmekte ve fakat bunlardan ayrı bazı özellikleri de ihtiva etmekte olan bir kavramdır. Çalışmamızda detaylarına değindiğimiz üzere benzeri mali yükümlülük kavramı, vergi, resim veya harca benzese de “kendine özgü” bir kavramdır. Kavram eğer kendine özgü olarak kabul edilmeyip “vergi benzeri mali yükümlülük”, “harç benzeri mali yükümlülük” veya “resim benzeri mali yükümlülük” olarak kategorize edilmeye çalışılırsa, Anayasa Mahkemesinin emsal kararlarında da görüleceği üzere bir kavram karmaşası yaşanacağı bir gerçektir. İlave olarak, Anayasa gereği bir yükümlülüğün vergi ya da harç olmasında, çok belirgin ve önemli farklar varken, yükümlülüğün “vergi benzeri” ya da “harç benzeri olmasının” herhangi bir önemi ve özelliği bulunmamaktadır. Her iki durumda da kanunilik ilkesi geçerliliğini korumakta, kamu gücüne dayanılmakta ve ayrıca “benzeri mali yükümlülük” kavramı vergi veya harcın bazı özelliklerini bünyesinde barındırmakta, ancak farklı olarak genel bütçe dışında bir kaynak oluşturmaktadır. Öyle ki doktrinde harç ve resim kavramlarının bile net bir ayrımının yapıldığını söylemek güçken bu önermeyi yapmanın daha doğru yorumlamalara sebep olacağı açıktır.

Maliye literatüründe kullanılagelen ve tam mahiyetinin tespiti gereken bir diğer kavram ise, parafiskal gelirler ya da parafiskalite’dir. Kavrama literatürümüze nispeten yakın bir geçmişte ve ancak harç kavramının tanımlanmaya çalışılması esnasında girmiştir. Yunanca kökenli olan ve teorik öncülüğünü Fransızların yaptığı ve pek çok tanım denemesi tartışmaları ile kullanmaya başladığımız parafiskal gelir kavramının, “benzeri mali yükümlülüğün” önemli ve sadece bir örneğini teşkil etmekte olduğunu vurgulamak isteriz. Söz konusu tespitin ardından yine tanımlanması ve mahiyetinin belirlenmesi gereken kavram olarak “benzeri mali yükümlülük” karşımıza çıkmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesinin kararlarında benzeri mali yükümlülük kavramının açıklanmasına yönelik çabalarında bir ölçüt getiremediği, içerik anlamında bir ölçüt getiremediğinden tutarsız yorumlar yaptığı, bir karşılaştırma problemi yaşadığı açıkça görülmektedir. Bu sorunun giderilebilmesi açısından yukarıdaki görüşümüz temelinde kavrama bir tanım getirilerek çerçevesinin çizilmesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda, “benzeri mali yükümlülük” kavramını şöyle tanımlamamız mümkündür:

“Yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, yasada belirtilen amaca uygun olarak, ilgili kurum ya da kuruluşun giderlerini karşılamak üzere, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen ve genel bütçe gelirleri arasında yer almayan ve yasayla konulması gereken; vergi, harç ve resmin belirli bir ya da birkaç özelliğini bünyesinde taşıyan mali yükümlülüktür”.

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu da “benzeri mali yükümlülüklerin yasallık ilkesi karşısındaki durumu” dur. Vergilendirmeye ilişkin tüm kurucu unsurların yasayla yapılmasını emreden yasallık ilkesi “benzeri mali yükümlülükler” açısından tartışmalı ve belirsiz bir hal almaktadır. Özellikle Anayasa 73/4 bağlamında yasa koyucunun vergiye ilişkin oranların alt ve üst sınırlarını belirlemek suretiyle yürütme organına bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla değişiklik yapma yetkisi vermesi, benzeri mali yükümlülükler açısından bunun nasıl uygulanacağı sorusunu akla getirmektedir. Nitekim “yukarı ve aşağı sınır” ile kastedilen sayısal anlatımlardır. Söz konusu sayısal anlatımlar ancak “indirim ve oranlar” konularında uygulama alanı bulabilmektedir. Bunun ötesinde değişikliğin yapılabileceği diğer konular olan “muafiyet ve istisna” ya da “kişinin ve konunun vergi dışı tutulması” durumlarının “aşağı ve yukarı sınırlarının tespitinin” nasıl yapılacağı belirsizdir. Daha farklı bir anlatımla, indirim ve oranlarda sayısal sınırların belirlenmesi mümkün ve kolay iken, kişinin ve konunun vergi dışı tutulması olan “muafiyet ve istisna” konularında sayısal bir sınırın belirlenmesi mümkün görünmemektedir. Kanaatimiz, oran konusunda Anayasa’nın ilgili hükmünde sınırların daha net ve kalın çizilerek Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi söz konusu olabileceği, bu bağlamda, Anayasada “yasada belirlenen alt ve üst sınırların % 50’sini aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu’na yetki verilebilir” gibi bir düzenleme ile Bakanlar Kurulunun hareket alanı daraltılarak, aşırı vergilendirme ya da hiç vergilendirmemeye yol açacak uygulamaların önüne geçilebileceği yönündedir.

Bir mali yükümün “benzeri mali yüküm” olarak kabul edilip edilmemesinde aranan kriterlerdeki belirsizlik ve tutarsızlıklar ve ikincisi kanun yapma teorisi açısından vergilendirme konusunda çerçevenin yasama organınca çizilerek içinin doldurulmasının yürütmeye bırakıldığı ve bunun da yeni veya ek mali yükümlülük getirebilecek sonuçlar doğurması tehlikeli sonuçlara neden olabilecektir.

Vurgulamak gerekirse “benzeri mali yükümlülük” kavramı, “vergi, resim ve harç” kavramları kadar net çizgilerle de belirginleştirilememektedir. Bu sebeptendir ki, kavram daha ziyade “vergi, resim ve harç” kavramlarına bağlı olarak izah edilmeye ve değerlendirilmeye çalışılıyor olabilir. Ancak böyle bir yaklaşımın kavram kargaşasına ve uygulama ve anlayış farklılıklarına sebep olduğu yukarıda izah edilmiştir. Elbette ki “benzeri mali yükümlülük” kavramını “vergi, harç ve resimden” soyutlamak da doğru olmadığı gibi, kavramların bir ya da birkaçının özelliklerini bünyesinde barındırması da doğaldır.

Kaynakça

- AKDOĞAN, Abdurrahman **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 14.baskı, Eylül 2011, Ankara.
Anayasa Mahkemesi Kararları (Otuz yedi adet)
- BAŞARAN, Funda “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Vergi Sorunları**, S.118 (Temmuz 1998).
- ÇAĞAN, Nami Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf,
- ÇAĞAN, Nami **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- ÇAĞAN, Nami *Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
- Danıştay 6. Dairesi Kararı, E.S:1999/574, K.S: 2000/2236.
- Danıştay 9. Dairesi Kararı, Esas Sayısı: 2010/4896, Karar Sayısı: 2012/9474.
- DOĞRUSÖZ, Bumin “*Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt 6, Sayı 1-3 (1985).
- DOĞRUSÖZ, Bumin “*Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler*”, **Dünya Gazetesi**, 05.05.2016, <http://dunya.newspaperdirect.com/epaper/viewer.aspx#>.
- DUVERGER, Maurice **Âmme Maliyesi**, (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen), Ankara: 1955.
- GEREK, Şahnaz Gerek, Aydın, Ali Rıza: **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, SeçkinYayıncılık, Ocak 2005, Ankara.
- GÜNEŞ, Gülşen **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2008.
- GÜNEŞ, Gülşen “Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkel Bazı Vergisel Beklentiler”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Der: Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin, 2012.
- KANETİ, Selim **Vergi Hukuku**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın:698, Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987.
- KAPLAN, İbrahim “*Kanun Yapma Sanatı ve Tekniği*”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/454/5137.pdf>.)
- KARAKOÇ, Yusuf “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1259-1308 (Basım Yılı: 2014).
- NADAROĞLU, Halil *Teoride ve Pratikte Parafiskalite*, **Maliye Ens. Konferansları-9**.
- NEUMARK, F, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası,1951.
- OKTAR, Ateş “*Veri Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi*”, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri Yıl:1996/1997.
- SAYAR, Nihad **Kamu Maliyesi I-II**, 5. Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası, 1975.
- SAYAR, Nihad **Amme Maliyesi Cilt I-II**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1966.
- SABAN, Nihal **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 4.b., 2006, İstanbul.
- SÖZER, Ali Nazım “*Yeni Bir Bilim Dalı: Yasa Yapma Öğretisi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, s.12, asozer.yasar.edu.tr/MAKALELER/Yasa%20Yapma%20AÜHF.doc.
- SUR, Fadıl H. **Maliye Dersleri Cilt II**, Ankara: 1946.
- YERELİ, Ahmet Burçin “Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite”, **Sosyal Güvenlik Dünyası**, Sosyal Güvenlik Dünyası, Nisan-Haziran, 4(14), 2002.
- Yargıtay 3. Dairesi Kararı, E.S: 2014/2855, K.S: 2014/6637, K.G: 12.04.1990, **T.C. Yargıtay Başkanlığı**.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararları (Dört adet).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı T.C. Resmi Gazete.

2548 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanunu, 10.11.1981 tarih,17510 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.