

OSMANLIDAN GÜNÜMÜZE “VERGİNİN” ANAYASALARDAKİ YERİ

THE PLACE OF “TAX” IN THE CONSTITUTIONS FROM OTTOMAN TO PRESENT



Serkan KURT*

ÖZ

Osmanlı Devleti’nde ilk anayasacılık faaliyetleri Tanzimat Dönemi’yle başlayıp, 1876 yılında Kanuni Esasi’nin ilanıyla birlikte yazılı bir anayasal zeminine oturmuştur. Osmanlı Devleti’nin ilk anayasasında vergilendirmeye ilişkin hükümlerin “kanunilik ve ödeme gücü” ilkeleri çerçevesinde oluşturulduğunu görmekteyiz. Osmanlı Devleti’nden Türkiye Cumhuriyeti Devleti’ne geçiş anayasası olan 1921 Anayasası’nda vergilendirmeye ilişkin hüküm bulunmazken, Kanuni Esasi’de yer alan vergilendirmeye ilişkin hükümler aynen geçerli olmuştur. Cumhuriyetin ilk anayasası olan 1924 Anayasası ise hem idari yapı açısından hem de vergilendirme yönünden yeni kurulan devletin gereksinimleri karşılayabilecek hükümleri bünyesinde barındırmıştır. 1961 Anayasası’nda vergilendirme, vergi ödevi başlığı altında “Siyasî Haklar Ve Ödevler” bölümünde düzenlenmiştir.

ABSTRACT

The first constitutional activities in the Ottoman Empire started with the Tanzimat Period and settled on a written constitutional basis with the declaration of the Legal Basis in 1876. In the first constitution of the Ottoman Empire, we see that the provisions on taxation were created within the framework of the principles of “legality and solvency”. The constitution of 1921, the Constitution of the transition from the Ottoman state to the state of the Republic of Turkey, did not contain a provision on Taxation, while the provisions on Taxation contained in the Legal Basis were valid in the same way. The 1924 constitution, the first constitution of the Republic, contained provisions that could meet the requirements of the newly established state both in terms of administrative structure and in terms of taxation. In the 1961 constitution, taxation is regulated in the section “Political Rights and

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.kurt@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5495-2555.
Kurt, S. (Mart 2021). Osmanlıdan Günümüze “Verginin” Anayasalardaki Yeri, *Vergi Raporu*, 258, (62-73).

Böylece vergilendirme ilk defa temel hak ve özgürlükler bünyesine alınmıştır. Güncel anayasamız olan 1982 Anayasası'nda ise vergilendirme; kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri üzerine inşa edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Anayasa, Vergi Ödevi, Anayasada Verginin Yeri

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M49.

GİRİŞ

Anayasa terimi ilk kez 17 Eylül 1787 tarihli Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nda kullanılmıştır. Günümüzde anayasa denildiğinde, genellikle devlet yönetiminin uyması gereken temel kurallardan oluşan bir metin anlaşılmaktadır.¹ Diğer tüm hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukukunda da hukuksal yapıyı belirleyen en üst norm anayasadır.

Osmanlı Devleti'nin ilk vergi uygulaması Osman Gazi döneminde pazara getirilen her yük için 2 (iki) akçe Pazar Resmi (Bac) alınmasının emredilmesiyle başlamıştır. Bu durum; Orhan Gazi döneminde çıkartılan İlk İhtisap Kanunnamesi ile vergi sistemine kavuşmuştur. Devletin kuruluşu olan 1299 yılından 1876 yılına kadar uygulamaların hiçbirinde "anayasa" ifadesine rastlanılmamıştır. Vergi sistemindeki düzenlemeler genelde nizamnameler, talimatnameler ve iradelerle gerçekleştirilmiştir.²

Osmanlı Devleti'nin anayasacılık hareketi ilk olarak Tanzimat Dönemi'nde başlamıştır. Bu sürecin meyvesi 1876 tarihli Kanuni Esasi'nin ilanıdır. Kanuni Esasi, Osmanlı tarihinin ilk anayasası olma özelliğini taşımaktadır. Osmanlı Devleti'nin ilk anayasası olan Kanu-

Duties" under the title of tax assignment. Thus, for the first time, taxation was taken into the framework of fundamental rights and freedoms. In the 1982 constitution, which is our current constitution, taxation is built on the principles of legalism, financial power, generality, equality, fair and balanced distribution of the tax burden.

Keywords: Constitution, Tax Assignment, Place of Tax in the Constitution

JEL Classification Codes: M40, M41, M49.

ni Esasi'den başlanarak 1921 Anayasası, 1924 Anayasası, 1961 Anayasası ve günümüzde halen uygulanmakta olan 1982 Anayasası'nda yer alan vergilendirmeye ilişkin hükümlere makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

1- OSMANLI DEVLETİ'NDEKİ ANAYASAL DÜZENLEMELERDE VERGİNİN YERİ

Osmanlı; Asya, Avrupa ve Afrika kıtalarında toprakları bulunan farklı dil, din, ırk ve kültürleri içinde barındıran geniş coğrafya üzerinde uzun yıllar egemenlik sürmüş bir devlettir. Bu durum Osmanlı Devleti'nin teşkilatlı bir yapı oluşmasını zorunlu kılmıştır. Aslında bu yapının oluşmasında kendisinden önce kurulmuş olan Türk-İslam Devletlerinden elde edilen bilgi birikiminin sentezlenmesi ve geliştirilmesinin de büyük etkisi olmuştur. Bu sentez içerisinde Osmanlı maliye yönetimi ve vergi sistemi de yer almıştır.³ Osmanlı Devleti'nin vergi sistemi şeri ve örfi vergiler olmak üzere iki temel üzerine oturtulmuştur. Şeri ve örfi vergileri kısaca şu şekilde tanımlayabiliriz:

Şeri Vergiler (Tekâlif-i Şer'iyye): İslam hukuku (Kur'an, İcma, Kıyas ve Sünnet) esaslarına göre düzenlenmiştir. Bu vergiler şeriatın emrettiği hükümlere göre düzenlenen vergiler

¹ A. Şeref Gözübüyük. "Anayasa Hukuku." Turhan Kitapevi. 16. Baskı. Ağustos/2018. S. 3

² Yiğit YILMAZ. "Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi Ve Vergi Denetimi." Vergi Raporu Dergisi. Sayı 232. Ocak/2019. S.18

³ Yılmaz YURTSEVEN. "Klasik Dönem Osmanlı Devleti'nde Vergi Adaleti" (http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=klasik-donem-osmanli-devleti'nde-vergi-adaleti_yilmaz-yurtseven_636903131109676924.pdf). Erişim Tarihi: 18 Aralık 2020.

olduğundan zorunlu olarak alınmaktadır. Şeri vergilere: Zekât, Öşür (Müslümanların elde ettiği ürünün onda biri vergi olarak alınmaktadır.) Haraç (Müslüman olmayanların elde ettiği ürünleri karşılığı alınan vergilerdir.) Cizye (Müslüman olmayan erkeklerden, askerlik görevi karşılığı alına vergidir.)...vb. vergileri örnek olarak verebiliriz.

Örfi Vergiler (Tekâlif-i Örfiye): Bu kapsamdaki vergiler kaynağını dini uygulamalardan değil; örf, adet ve geleneklerden almaktadır. Genellikle Osmanlı padişahlarının iradesiyle verginin kapsamı, oranı ve içeriği belirlenmektedir. Bu vergilerden düzenli olarak toplananlar olduğu gibi olağanüstü durumlar için toplananlar da olmuştur. Örfi vergilere: Avarız Vergisi (Osmanlı'da olağanüstü durumlarda alınan vergi çeşididir.) Çift Resmi (sipahilere ödenen toprak vergisidir.) Çift Bozan Resmi (Toprağını izinsiz olarak terk eden veya üç yıl üst üste ekmeyenlerden alınan vergidir.) İlâne-i Cihâdiye (Muharebeye yardım için geçici olarak alınan bir vergidir.)... vb. vergileri örnek olarak verebiliriz.

Osmanlı Devleti'nde şer'i ve örfi vergilerin mükellefleri, matrahları, oranları ve miktarları kanunname ve fermanlarla ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu durum modern anlamda olmasa bile Osmanlı vergi sisteminin kanuni bir zemine dayandığını göstermektedir. Ancak Tanzimat dönemiyle başlayan anayasacılık hareketiyle birlikte, modern hukuktakine benzer olarak vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir.⁴

1.1- Tanzimat Dönemi'nde Yapılan

Düzenlemelerde Verginin Yeri

1.1.1- Senedi İttifak'ta Verginin Yeri

Osmanlı Devleti'nin hukuk devleti olma yolundaki ilk adımı 1808 yılında Senedi İttifak ile

atılmıştır. Senedi İttifak, padişahın iktidarını sınırlayıcı ilk yazılı belge olarak kabul edilmektedir. Senedi İttifak; giriş, 7 şart ve zeyl (ek bölümden) oluşmaktadır. İttifakı oluşturan 7'nci şart vergilendirmeye ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

Yedinci şartta, senedi imzalayanlar, *"fukara ve reayanın himayet ve siyanetinin esas olduğu"* hatırlattıktan sonra, hanedanların idareleri altında bulunan kazalarda *"fukara ve reayanın"* vergilendirilmesinde *"hadd-i itidale riayet hususuna dikkat"* edeceklerine söz vermektedirler. *Keza, vükelâ ve memleket hanedanları zulmün kaldırılmasını (ref'i mezalim ve taaddi) aralarında kararlaştırmakta ve şayet şeriata aykırı şekilde zulüm eden olursa, onu hep beraber men etmeyi taahhüt etmektedirler.*

Burada ihtiyaç sahiplerinin ve reayanın korunmasının esas olduğu belirtildikten sonra, hanedanın ve ayanın asayışı ve halkın vergileri konusunda *"hadd-i itidale"* uymaları gerektiği söylenmektedir. Bunun yanında halka zulüm olmaması için vergilerin hanedanla görüşülerek belirlenmesi ve verilen karara uyulması gerektiği belirtilmiştir. Bir de denetim mekanizması getirilmiştir: Hanedanlar bu konuda birbirlerine nezaret edeceklerini beyan edecek, zulüm olması halinde devlete haber verilecektir. Görüldüğü gibi Senedi İttifak'ın 7'nci maddesinde vergilendirmede ölçülü (hadd-i itidal) davranılması taahhüt edilmiştir.⁵

Senedi İttifak; padişah ile ayanlar arasında karşılıklı anlaşmanın yazıya dökülmüş hali olarak kabul görmektedir. Bu nedenle şekil ve içeriği açısından anayasal bir nitelik taşımamaktadır. Padişahın, ayanlar karşısında tekrar gücünü toplamasıyla birlikte bu belgenin de uygulamadan kalktığını görmekteyiz.

⁴ Fatma SIRTAKAYA. "Klasik Dönem Osmanlı Hukukunda Avârız Vergileri." Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Isparta 2017 s.36 (<http://tez.sdu.edu.tr/Tezler/TS02460.pdf>). Erişim Tarihi: 06 Ocak 2021.

⁵ Sina AKŞİN. "Sened-i İttifak ile Magna Carta'nın Karşılaştırılması." (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/18/22/83.pdf>). Erişim tarihi: 30 Aralık 2020.

1.1.2- Tanzimat Fermanı'nda (Gülhane Hattı Hümayunu) Verginin Yeri

Osmanlı Devleti'nin; Batılı anlamda demokratikleşmenin en somut adımları Tanzimat Dönemi'nde atılmıştır. 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı'nda Osmanlı Devleti'nde yaşayan herkese eşit haklar tanınması, can ve mal güvenliği sağlanması, vergi, askerlik ve yargı (kanunsuz suç ve ceza olmaz, yargılamasız kimseye ceza verilemez) alanlarında yeniden düzenlemeler yapılması öngörülmüştür. Fermanla, padişah tek taraflı iradi beyanıyla kendi otoritesini sınırlandırdığını bildirmiştir. Bu ferman Osmanlı padişahının egemenliğini sınırlayan ve bu sınırlamayı tüm halka duyuran ilk belgedir.⁶

Tanzimat Fermanı bir anayasa olmamasına rağmen, içeriğinde vergi alanında önemli düzenlemeleri barındırmıştır. Fermanın, vergi konusunda en önemli niteliği, vergide adaletin sağlanacağı ve herkesten ödeme gücüne göre vergi alınacağı belirtilmesi olmuştur. Tanzimat Fermanı'nın vergilendirmeye getirdiği diğer bir düzenleme ise; birçok verginin kaldırılarak vergi sisteminin basitleştirilmesini ve sadeleştirilmesini sağlamak olmuştur. Halkın üstünde büyük baskı oluşturan iltizam yönteminin kaldırılması bu durumun en büyük örneğidir. Ayrıca Tekalif-i Şer'iyye adı altında tımar, zeamet ve has sahiplerinin almakta olduğu bir çok vergi kaldırılmış, bunların yerine zirai ürünlerin onda bir oranında öşür, koyunlardan ise ağnam resmi alınmaya başlanmıştır. Ayrıca gayrimüslimlerden alınan cizyenin yürürlükte kalmasına da bu dönemde karar verilmiştir. Şer'i vergiler ise tekrar ele alınmış ve bunların sadece üçü yeni düzenlemeye tabi tutularak devam ettirilmiştir. Benzer şekilde

Tekalif-i Örfiyye adı altındaki bir çok olağandışı vergiler kaldırılmıştır.⁷

Tanzimat Dönemi, Osmanlı Devleti'nin gerileme döneminden dağılma dönemine geçişin yaşandığı sürece denk gelmektedir. Devletin içinde bulunduğu mali ve askeri durumlar gerekçe gösterilerek fermanla vaat edilen düzenlemeler hemen hayata geçirilememiştir. Ayrıca ferman padişahın tek taraflı iradi beyanı olduğundan anayasa olarak kabul edilmemektedir. Her ne kadar Tanzimat Dönemi'nde yapılan düzenlemelerin hiçbirisi anayasal nitelik taşıyor olsa da, gelecekte yapılacak anayasacılık hareketlerine iyi bir altyapı oluşturmuştur.⁸

1.2- 1876 Anayasası'nda (Kanuni Esaside) Verginin Yeri

Osmanlı Devleti'nin, Tanzimat Fermanı'yla başlayan çağdaşlaşma süreci 1876 yılında Kanuni Esasi'nin ilanı ile Anayasal bir zemine oturmuştur. Kanuni Esasi, Osmanlı Devleti'nin ilk ve son anayasası olma özelliğini taşımaktadır. Hatta bu durum tüm İslam ülkeleri içerisinde, Batılı anlamdaki ilk anayasa olarak da tanımlanabilir.

Kanuni Esasi 12 bölüm ve 121 maddeden oluşmaktadır. Anayasa ile yürütme yetkisi padişaha kalırken, Osmanlı Devleti'nde ilk parlamento olan Meclisi Umumi kurularak yasama yetkisi bu meclise verilmiştir. Kanuni Esasi'nin maddelerine bakıldığında; özellikle 10'uncu maddesi ön plana çıkmaktadır. Anılan maddede: *"Hürriyeti şahsiye her türlü taarruzdan masundur. Hiç kimse kanunun tâyin ettiği sebeb ve suretten maada bir bahane ile mücazat olunamaz."* hükmü yer almaktadır. Bu madde ile anayasaların en önemli ilkesi olan *"kanunilik ilkesinin"* ilk defa hukuk mevzuatımıza girdiğini görmekteyiz.

⁶ Teyfik ÇAVDAR. "Türkiye'nin Demokrasi Tarihi." İmge Kitapevi. Eylül 2008. s.24

⁷ Abdullah MUTLU. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi. Ankara, 2009 (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Tanzimattan-Gunumze-Turkiye-de-Vergileme-Zihniyetinin-Gelismesi.pdf> T.C.). Erişim tarihi: 25.12.2020

⁸ A. Şeref Gözübüyük. a.g.e. S. 110

Kanuni Esasi’de vergilendirme ile ilgili 20’nci, 24’üncü, 25’inci ve 96’ncı maddelerinde düzenlemeler bulunmaktadır.

MADDE 20.- *Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevfikân kaffei tebaa beyrinde herkesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur.*

Bu maddede verginin herkesin kişisel ve ekonomik durumları oranında tarh olunacağı belirtilmiştir. Böylece vergilendirmenin en temel anayasal ilkesi olan “*ödeme gücü ilkesinin*” ilk defa anayasal güvenceye kavuştuğunu görmekteyiz.

MADDE 24.- *Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muharebe esnasında usulen tâyin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır.*

Bu madde ile müsadere, angarya ve cerime yani suç bedeli yasaklanmıştır. Fakat seferberlik/savaş halinde uygulanan vergilerin bu durumdan istisna tutulduğu belirtilmiştir.

MADDE 25.- *Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.*

Bu maddede; bir kanuna dayanmadıkça vergi, resim ve başka bir adla hiç kimseden bir akçe dahi alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergilendirmenin bir diğer önemli ilkesi olan “kanunilik ilkesinin” üzerinde durulmuştur. Osmanlı Devleti’nin idari yapısı dikkate alınarak bu maddenin değerlendirmesi yapıldığında; Padişahın, yasama organı olan meclisin rızasını almadan vergi koyamayacağı sonucu çıkarılabilir.

MADDE 96.- *Tekâlifi Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.*

Bu maddede mali yükümlülük ile ilgili olarak kanuna dayandırılmadan hiç kimseden tahsilat yapılamayacağı belirtilmiştir. Böylece kanunilik ilkesini, anayasanın bu maddesinde de yinelenildiğini görmekteyiz.

Kanuni Esasi’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, Meclisi Umumiye’ye yasama yetkisi verilmiştir. Böylece, diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kanunlarını düzenleme yetkisi de mecliste toplanmıştır. Ancak anayasal düzenin üzerinden henüz 2 yıl bile geçmeden padişah, devam eden Osmanlı-Rus savaşını gerekçe göstererek 1878 yılında Meclisi kapatarak Kanuni Esasi’yi yürürlükten kaldırmıştır. 1909 yılına kadar sürecek bu döneme İstibdat Dönemi denilmektedir. İstibdat Dönemi boyunca Kanuni Esasi yürürlükte olmadığından vergilendirme yetkisi doğrudan Padişah tarafından kullanılmıştır.

1908’de meclisin tekrar toplanarak II. Meşrutiyeti ilan etmesiyle birlikte 1909’da Kanuni Esasi tekrar yürürlüğe girmiştir. Böylece Kanuni Esasi’de yer alan vergilendirme ile ilgili hükümler tekrar geçerlik kazanmıştır.¹⁰ 1909 yılında Kanuni Esasi’de yapılan değişiklikler hukuk devleti olma açısından olumlu gelişmeler olarak değerlendirilmiştir. Ancak bu anayasanın 1908 yılına kadar uygulanamaması nedeniyle vergilendirme hakkının Batılı örneklerine benzer şekilde uygulanabilmesi, esas olarak kâğıt üzerinde kalmıştır.¹¹

2- 1921 ANAYASASI’NDA (TEŞKİLÂT-I ESÂSİYYE KANUNU’NDA) VERGİNİN YERİ

23 Nisan 1920 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin (TBMM) kurulmasıyla birlikte yasama yetkisi meclis tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Böylece vergilendirme yetkisi de meclise geçmiştir. TBMM açıldıktan hemen sonra 24 Nisan 1920 tarihinde ele alınan ilk konulardan biri vergi olmuştur. Halk arasında özellikle de Ağnam Resminin 8 katına çıkartılacağına ilişkin söylentiler çıkmıştır. Halkın, meclise karşı olası bir tepkisinin kötü sonuçlar doğuracağını düşünen milletvekilleri meclisi açar açmaz Ağnam Vergisi Ka-

⁹ Ahmet Emrah AKYAZAN. “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi.” TBB Dergisi. Sayı 80. 2009. (<http://tbbdergisi.barobirtik.org.tr/m2009-81-501>). Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.

¹⁰ Ersan ÖZ. “Tarihi Perspektiften Osmanlı’da Vergi Mevzuat Dergisi.” Aralık 2004 Sayı:84 S.4

nunu'nu çıkartmıştır. Bu kanun, TBMM'nin çıkarttığı ilk kanun olma özelliğini taşımaktadır. Anılan kanun tek bir cümleden oluşmaktadır. *"Ağnam Resminin sabıkı misillü dört misli olarak istifasına karar verildi."* şeklindedir. 1924 yılına kadar bu ad altında uygulanan vergi, 1924 yılından itibaren Sayım Vergisi'ne dönüştürülmüştür.¹¹

TBMM'nin kuruluşundan dokuz ay sonra, 21.01.1921 tarih ve 85 sayılı Teşkilatı Esasiye Kanun'u adını taşıyan anayasa mecliste kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Meclis, anayasa yürürlüğe girene kadar, yasama ve yürütme güçlerini kendi varlığında toplamış, kararlarını vererek kurallarını koyarak devlet işlerini yürütmüştür. Anayasanın yürürlüğe girmesiyle, bu duruma hukuksal bir nitelik kazandırılmıştır.¹² Böylece asli kurucu iktidar olarak yeni bir anayasa oluşturulmuştur. 1921 Anayasası kapsamlı bir anayasa olarak oluşturulmamıştır. Kanuni Esasi'de yer alan hükümlerden 1921 Anayasası'na aykırı olmayanların geçerliliği aynen devam etmiştir. Ancak 1876 Kanuni Esasi'nin bazı maddelerinin yürürlüğünün devam ediyor olması anayasal ikilik sürecini başlatmıştır. Bu süreç 1924 Anayasası'nın kabulüne kadar devam etmiştir.¹³

1921 Anayasası 24 maddeden oluşan kısa bir anayasa olmasından dolayı, içeriğinde vergilendirmeye ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak tüm yetkiler TBMM'de bulunduğu için diğer kanunlarda olduğu gibi vergilendirme yetkisi de yine TBMM tarafından kullanılmıştır. 1921 yılının Ağustos ayında çıkartılan "Başkomutanlık Kanunu" ile Meclisin bütün yetkileri 3 ay süre ile Başkomutan seçilen Mustafa Kemal'e devredilmiştir. Mustafa Kemal'in vergilendirme yetkisine

dayanarak, on adet Ulusal Yükümlülük Emri yayınlanmış ve bu emirlerle vatandaşlara aynı vergiler ve bazı hizmet yükümlülükleri konmuştur. Başkomutanlık Kanunu'nun süresinin dolmasından sonra vergilendirme yetkisi tekrar meclise verilmiştir.¹⁴

1921 Anayasası'nda vergilendirme ile ilgili hüküm bulunmamasına rağmen Kanuni Esasi'nin bu anayasaya aykırı olmayan hükümlerinin yürürlüğünün devam etmesinden dolayı vergilendirme ile ilgili Kanuni Esasi'nin hükümleri geçerliliğini sürdürmüştür. TBMM'nin 1921 tarihli ilk anayasası içeriği açısından yetersizliği nedeniyle sadece 3 yıl yürürlükte kalabilmiştir.

3- 1924 ANAYASASI'NDA (TEŞKİLÂT-I ESÂSİYYE KANUNU'NDA) VERGİNİN YERİ

29 Ekim 1923 yılında Cumhuriyetin ilan edilmesiyle birlikte devletin yönetim biçimi değişmiştir. Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne geçiş anayasası olan 1921 Anayasası'nın devlet gereksinimlerine cevap vermekten uzak kaldığı görülmüştür. Böyle bir durumda devletin gereksinimlerini karşılayabilecek ve toplumu yönlendirebilecek yeni bir anayasanın zorunluluğu ortaya çıkmıştır.¹⁵ Cumhuriyet tarihimizin ikinci anayasası olan 1924 Anayasası ikinci TBMM tarafından 20 Nisan 1924 tarihli meclis toplantısında kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

1924 Anayasası 6 bölüm ve 105 maddeden oluşmuştur. Anayasanın Türklerin Hukûk-U Âmmesi başlıklı beşinci bölümü içinde yer alan 84'üncü ve 85'inci maddeleri vergilendirme ile ilgili hükümleri içermektedir.

¹¹ Onur EROĞLU. "Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyetin İlk Yıllarına Kamu Maliyesi." Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. (<https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/3-onureroglu.pdf>). Erişim Tarihi: 22 Aralık 2020.

¹² A. Şeref GÖZÜBÜYÜK. a.g.e. s. 125

¹³ M. Fatih DİKİCİ. "Anayasa Hukuku." Agon Kitapevi. Ankara. 2013. S. 19

¹⁴ Ahmet Emrah AKYAZAN. a.g.m. s. 5

¹⁵ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK. a.g.e. s. 129

Madde 84.- “*Vergi, Devletin umumi masari-fine halkın iştiraki demektir.*

Bu esasa mugayir olarak hakikê veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve sair tekâlif alınması memnudur.”

Bu maddenin ilk fıkrasında verginin tanımlaması yapılmıştır. Vergi: Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi gerektiği şeklinde tanımlanmıştır. Anılan maddenin ikinci fıkrasında ise, bu esaslar dışında halkta aşar ya da tekalif gibi herhangi bir yüklemenin yapılmasının da yasaklandığı belirtilmiştir.

Madde 85.- “*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.*

Devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemakên cibayete devam olunabilir.”

Bu maddenin ilk fıkrasında vergilerin ancak kanunla konulacağı ve kanunla toplanacağı işaret edilmektedir. Böylelikle “verginin kanuniliği” ilkesinin benimsendiğini görmekteyiz.¹⁶ Anılan maddenin vergilerin ancak yasayla alınabileceği belirtilen ikinci fıkrası ile devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin yasaları çıkıncaya kadar tahsiline izin verilmiştir. Burada verginin kanuniliği ilkesinin istisnasını görmekteyiz. Cumhuriyet tarihimizin modern vergicilik anlayışı 1924 Anayasası ile başlamıştır.¹⁷ Ayrıca 1921 Anayasasında yaşanan anayasal ikicilik süreci de sona ermiştir.

1924 Anayasası eksiklik ve değişikliklerle 1961 Anayasası’nın yürürlüğe gireceği tarihe kadar yürürlükte kalmıştır. 1924 Anayasası kısa, basit, sağlam yapılı ve kendi içinde tutarlı bir ana-

yasa olma özelliğiyle 36 yıl uygulanmıştır.¹⁸ Cumhuriyet dönemi sonrası ilk anayasamız olan 1924 Anayasası eşitlik ve kanunilik ilkesini içermekle birlikte, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini (Anayasa Mahkemesi) yapabilecek bir yapının olmaması, söz konusu anayasanın bir eksikliği olarak görülmüştür.¹⁹

4- 1961 TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI’NDA VERGİNİN YERİ

Türkiye Cumhuriyeti’nin üçüncü anayasası olan 1961 Anayasası anayasa komisyonunca hazırlanarak, Kurucu Meclis’te onaylanmış ve 9 Temmuz 1961 tarihinde halkın oyuna sunulmuştur. Oylamaya katılanların %61’i tarafından kabul edilerek 20 Temmuz 1961 tarih ve 10859 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye Cumhuriyeti’nin üçüncü anayasası olmasına rağmen referandumla yürürlüğe giren ilk Türk anayasasıdır. 1961 Anayasası 6 bölüm ve 157 maddeden oluşmaktadır. 1924 Anayasası’na göre, daha uzun ve daha ayrıntılı bir anayasadır.

1961 Anayasası’nın vergiye ilişkin hükümleri Siyasî Haklar Ve Ödevleri düzenleyen dördüncü bölümün Vergi Ödevi başlıklı 61’inci maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi Ödevi

MADDE 61.- “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.”

Yukarıda yer alan maddeyle birlikte, vergi alacağının anayasal temeli konularak, vergilemede genellik ve ödeme gücüne göre vergilendirilme

¹⁶ Satiye KUZU. “Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku Arasındaki İlişkiler.” Vergi Raporu Dergisi. Sayı 189.2015. S. 28

¹⁷ Anayasa Vergi. YMO İstanbul. Ağustos 2007 sayısı (<https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/899.pdf>). Erişim Tarihi: 22 Aralık 2020

¹⁸ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK. a.g.e. S. 129

¹⁹ İbrahim KARADUMAN. Anayasanın “Vergi Ödevi” Maddesine Tarihsel Bakış Ve Bir Öneri. Vergi Sorunları Dergisi. 02.09.2019 tarihli köşe yazısı. (<http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/ibrahim-karaduman/anayasanin-vergi-odevi-maddesine-tarihsel-bakis-ve-bir-oneri/158>). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

anayasal ilke olarak kabul edilmiştir.²⁰ Ayrıca 1961 Anayasası'nda yer alan vergiye ilişkin düzenlemelerde 1924 Anayasası'nda yer alan verginin tanımı kaldırılarak; vergi almanın bir kamu hakkı olmaktan çıkarılarak siyasi bir ödev haline getirilmiştir. Ayrıca parlamentonun vergilendirme hakkı ve yetkisi "mali güce göre vergilendirme" kriteri getirilerek sınırlandırılmıştır.²¹

1961 Anayasası'nın 61'inci Maddesi 20.9.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanunla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

MADDE 61.- *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.

Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

1971 yılında anayasanın 61'inci maddesinde yapılan düzenleme ile Bakanlar Kurulu'na Kanun Hükmünde Kararname çıkarabilme yetkisi verilerek, vergileme yetkisinin münhasıran meclisçe kullanımından belli hallerde vazgeçilmiştir. Değişiklik yapılan anayasanın 64'üncü maddesiyle de Bakanlar Kurulu'na; vergileme konusunda kanun hükmünde kararname çıkartma yetkisi verilmemişken, kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet,

istisna, nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerinde değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır. Bu durum anayasal düzenimize ilk defa 1961 Anayasası ile eklenen "yasama yetkisinin devredilemeyeceği" ilkesini karşısında Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş olması, yasama organına ait olması gereken vergi alma hakkının ve yetkisinin zedelendiğini bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.²² Yine anayasanın 64'üncü maddesinde: Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel hak ve hürriyetler ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği ayrıca belirtilmiştir. Vergi ödevi de siyasal haklar ve ödevler içinde yer aldığından Bakanlar Kurulu'nun KHK ile vergi, resim ve harç çıkartabilme yetkisi bulunmamaktadır.

Anayasanın 61'inci maddesiyle kanunsuz ve temsilsiz vergi alınamayacağı ilkesi hükme bağlanırken, vergi borcu-vergi alacağı ilişkisi açısından da taraflara bazı sonuçlar doğuran kurallar öngörülmüştür. Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamlarına (vergi alacaklısına) direktif vererek ona bağlayıcı bir sınır çizerken, öte yandan bireylere de vergi yükümlülükleri bakımından da bu yasakların ihlal edilmesi halinde, bu duruma karşı çıkabilecek haklar tanınmıştır.²³

1961 Anayasası'yla güçler ayrılığı ilkesi hayata geçirilmiştir. Ayrıca kendinden önceki anayasalara göre temel hak ve özgürlükler konusunda büyük atılım yaşanmıştır. Ayrıca 1961 Anayasası önceki anayasalara göre hukuk devleti olma

²⁰ Suat Hayri ŞENTÜRK. 1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler. Vergi Raporu Dergisi. Ekim 2018 Sayı 229. S.11

²¹ Ömer Faruk BATIREL. "Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye." İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Yıl 10. Sayı 20. (<http://acikerisim.ticaret.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11467/612/M00438.pdf?sequence=1&isAllowed=y>). Erişim Tarihi: 06 Ocak 2021.

²² Ömer Faruk BATIREL. a.g.m. s. 20

²³ Ahmet G. Kumrulu. Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>). Erişim Tarihi: 05 Aralık 2020.

yolunda gerekli koşulları bünyesinde bulundurmasıyla da ön plana çıkmaktadır. 1961 Anayasası'yla, meclis tarafından çıkarılan yasaların anayasaya uygunluğunu denetleyebilen Anayasa Mahkemesi'nin kurulmuş olması, anayasanın en güçlü yönü olmuştur. Ancak 1975 yılından itibaren ülkemizde oluşan siyasi krizin nedeni olarak 1961 Anayasası'nın hükümlerinin yetersiz kalması gösterilmiştir. Bu sürecin devamı olarak 12 Eylül askeri darbesi sonrası oluşan Milli Güvenlik Konseyi'nin çıkardığı kanun ile 1961 Anayasası'nın yürürlüğü sona ermiştir.

5- 1982 TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI'NDA VERGİNİN YERİ

1982 Anayasası Danışma Meclisi tarafından hazırlanarak Milli Güvenlik Konseyi'ne 7 Kasım 1982 tarihinde de halkoylamasına sunulmuştur. Oylamaya katılanların % 91,17 oranında kabul oyu ile kabul edilerek 9 Kasım 1982 tarih ve 17863 mükerrer sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 1982 Anayasası 7 Bölüm 177 maddeden oluşmaktadır. Vergi Ödevi "Temel Hak ve Özgürlüklerin" düzenlendiği Anayasanın ikinci kısmında **düzenlenmiştir**.

Vergi ödevi

MADDE 73.- *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlü-

lüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına²⁴ verilebilir.

Anayasanın 73'üncü maddesi 4 fıkrada oluşmakta olup, fıkralara ilişkin açıklamalara kısaca aşağıda değinilmiştir.

Anayasanın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında: Madde hükmünün "herkes" kelimesiyle başlamasıyla yapılan düzenlemenin genelliğini ortaya koymaktadır. Böylece vergi ödevi vergide genellik ve eşitlik ilkesi kapsamında herkesin vergi vereceği anlamına gelmektedir. Ancak anılan fıkranın devamında kimin, nasıl vergi vereceğini ise "mali gücüne göre" kriteri ile belirlemiştir. Mali güç ile kısaca ödeme gücü kast edilmiştir. Kişilerin sosyo ekonomik durumları göz önünde bulundurularak vergi uygulamasında adaletin sağlanması amaçlanmıştır.

Anayasanın 73'üncü maddesinin ikinci fıkrasında: Mali (fiskal) ve mali olmayan (extra fiskal) amaçlı vergilendirmede vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı öngörülmektedir. Vergi adaleti ilkesi, vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanması anlamına gelmektedir. Vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanabilmesi için, mali gücü olan herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerekir.²⁵ İlk fıkrada, "...kamu giderlerini karşılamak üzere." deyimıyla vergilendirmenin mali (fiskal) amacına yer verilmişken, ikinci fıkrada geçen, "maliye politikası" deyimini ile vergilendirmenin sadece mali amaçlı değil, mali olmayan, bir başka deyişle, iktisadi ve sosyal (extra fiskal) amaçlı da olabileceği vurgulanmaktadır.²⁶

²⁴ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir. Eski hali: "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." Şeklindeydi.

²⁵ Yusuf KARAKOÇ. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme (<https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-15-ozel/3-kamu/4-yusufkarakoc.pdf>). Erişim Tarihi: 22 Aralık 2020.

²⁶ M. Ezhan Doğrusöz. "Anayasa Değişikliği Bağlamında 73. Madde." (<https://www.bumindogrusoz.com/article/anayasa-degisklg-baglaminda-73-madde>). Erişim Tarihi: 12 Aralık 2020.

Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında: “Kanunilik ilkesinin” vergilendirmede de benimsendiğini görmekteyiz. Bu maddeyle birlikte vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesinin ancak kanunla olacağı anayasal hükme bağlanmıştır. Böylece anayasa, yürütme organını isteğe bağlı yükümlülük getirmede bağlamayı ve mükellefleri güvence altına almayı bir ilke olarak öngörmüştür. Bu durum Kanuni Esasi'den günümüze uygulanmakta olan bir anayasal ilke olarak göze çarpmaktadır.

Anayasanın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında: Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir istisnası olarak düzenlenmiş bir hükümdür. Daha önce Bakanlar Kurulu'na tanınmış olan bu yetki Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile birlikte Cumhurbaşkanı'na tanınmıştır. Ancak vergi ödevi temel hak ve özgürlükler bölümünde düzenlendiği için Cumhurbaşkanı'nın yeni vergi koyma veya vergi kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Cumhurbaşkanı'nın vergi ödevi düzenlemesine ilişkin anayasal yetkisi vergi, resim ve harçlara ilişkin muaflığı ve istisna indirim oranıyla sınırlandırılmıştır.

1982 Anayasasının Milletlerarası Antlaşmaları Uygun Bulma başlıklı 90'ıncı maddesi dolaylı olarak vergilemeyi de etkilemektedir. Şöyle ki anılan anayasa hükmü; *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır.”* şeklindedir. Dolayısıyla 90'ıncı maddesi gereği milletlerarası antlaşmaların kanun olmasına rağmen, vergilendirme ile ilgili ülkemizdeki düzenlemelerle milletlerarası antlaşmalar arasında uyuşmazlık olması durumunda milletlerarası antlaşma hü-

kümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu durum en çok çifte vergileri önleme antlaşmaları ile ülke mevzuatımızda var olan vergi kanunlarının uyuşmazlıklarında karşımıza çıkmaktadır.

SONUÇ

Osmanlı; Asya, Avrupa ve Afrika kıtalarında hüküm sürmüş, bünyesinde farklı dil, din ve fıkirlere sahip insanları barındırarak uzun yıllar ayakta kalmış bir devlettir. Osmanlı Devleti'nden günümüze Türk vergi sisteminin sahip olduğu bu geniş coğrafyanın kültürel zenginliği ve kendinden önce gelen Türk-İslam Devletlerinin sahip olduğu bilgi birikimi üzerine inşa edilmiştir.

Vergilendirmeye ilişkin en temel anayasal ilkeler olan “kanunilik” ve “ödeme gücü” ilkelere Osmanlı Devleti'nin ilk anayasası olan Kanuni Esasi ile hukuk mevzuatımıza girmiş olup tüm anayasalarımızda bu ilkeler önemini korumuştur. 1921 Anayasası içeriği ve kapsamı açısından kısa bir anayasa olma özelliği taşımaktadır. Anayasada vergilendirmeye ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığı için vergilendirmeye ilişkin Kanuni Esasi'de belirtilen hükümler aynen geçerli olmuştur. 1924 Anayasası Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne geçiş dönemi göz önünde bulundurularak oluşturulmuş bir anayasadır. İçeriği ve kapsamı açısından gelişmeye açık bir anayasadır. Yeni kurulan bir devletin gerek vergi alanında gerekse diğer alanlarda modernleşme yolunda attığı adımlar doğrultusunda gerekli güncellemeleri bünyesinde yaparak 36 sene uygulanmıştır. 1961 Anayasası'yla, vergi almak bir kamu hakkı olmaktan çıkartılarak siyasi bir ödev haline getirilmiştir. Anılan anayasada 1971 yılında yapılan değişikliklerle Bakanlar Kuruluna, Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Böylece Bakanlar Kuruluna vergi ve harçların muafiyet, istisna, nispet ve hadlerine ilişkin düzenleme yapabilme yetkisi tanınmıştır. Bu düzenleme ile vergi ve harçlar konusunda Bakanlar Kurulunun yetkisini arttırmıştır.

Uygulanmakta olan 1982 Anayasası'nın vergilendirmeye doğrudan ilgili olan temel hükmü ise "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesidir. Anılan anayasal hükmünün kanunilik, ödeme gücü, genellik ve eşitlik gibi en temel anayasal ilkeler üzerine kurulduğunu görmekteyiz. 1961 Anayasası ile Bakanlar Kurulu'na tanınan KHK ile vergilendirmede düzenleme yapma yetkisi 1982 Anayasası'nda aynen korunmuştur. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte bu yetki Cumhurbaşkanına devredilmiştir. Yasaların anayasaya olan uygunluğunun denetimini yapmak üzere Anayasa Mahkemesinin bulunması önemli bir güvence olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKŞİN, S. "Sened-i İttifak İle Magna Carta'nın Karşılaştırılması." (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/18/22/83.pdf>). Erişim tarihi: 30 Aralık 2020.
- AKYAZAN, A. E. (2009). "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi." TBB Dergisi. Sayı 80. 2009. (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-501>). Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.
- Anayasa Vergi. (2007). YMO İstanbul. Ağustos 2007 sayısı (<https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/899.pdf>). Erişim Tarihi: 22 Aralık 2020.
- BATIREL, Ö. F. (2011). "Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye." İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Yıl 10. Sayı 20. (<http://acikerisim.ticaret.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11467/612/M00438.pdf?sequence=1&isAllowed=y>). Erişim Tarihi: 06 Ocak 2021.
- ÇAVDAR, T. (2008). "Türkiye'nin Demokrasi Tarihi." İmge Kitapevi. Eylül 2008. s.24
- DİKİCİ, M. F. (2013). "Anayasa Hukuku". Agon Kitapevi. Ankara. 2013. Sayfa 19
- Doğrusöz, M. E. (2016). "Anayasa Değişikliği Bağlamında 73. Madde." (<https://www.bumindogruso.com/article/anayasa-degsklg-baglaminda-73-madde>). Erişim Tarihi: 12 Aralık 2020.
- EROĞLU, O. (2010). "Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyetin İlk Yıllarına Kamu Maliyesi." Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. (<https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/3-onureroglu.pdf>). Erişim Tarihi: 22 Aralık 2020.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş. (2018). Anayasa Hukuku. Turhan Kitapevi. 16. Baskı Ağustos/2018.
- KUMRULU, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>). Erişim Tarihi: 05 Aralık 2020.
- KARADUMAN, İ. (2019). Anayasanın "Vergi Ödevi" Maddesine Tarihsel Bakış Ve Bir Öneri. Vergi Sorunları Dergisi. (<http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/ibrahim-karaduman/anayasanin-vergi-odevi-maddesine-tarihsel-bakis-ve-bir-oneri/158>). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- KARAKOÇ, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme (<https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-15-ozel/3-kamu/4-yusufkarakoc.pdf>). Erişim Tarihi: 22 Aralık 2020.
- KUZU, S. (2015). "Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku Arasındaki İlişkiler." Vergi Raporu Dergisi. Sayı 189.
- MUTLU, A. (2009). Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi. Ankara. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Tanzimattan-Gunumuze-Turkiye-de-Vergileme-Zihniyetinin-Gelismisi.pdf>). T.C. Erişim tarihi: 25 Aralık 2020.

- ÖZ E. (2004). "Tarihi Perspektiften Osmanlı'da Vergi Mevzuat Dergisi." Aralık. Sayı:84
- SIRTKEYA, F. (2017). "Klasik Dönem Osmanlı Hukukunda Avârız Vergileri." Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. (<http://tez.sdu.edu.tr/Tezler/TS02460.pdf>). Erişim Tarihi: 06 Ocak 2021.
- ŞENTÜRK, S. H. (2018). 1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 229
- YURTSEVEN, Y. "Klasik Dönem Osmanlı Devleti'nde Vergi Adaleti" (http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=klasik-donem-osmanli-devleti'nde-vergi-adaleti_yilmaz-yurtseven_636903131109676924.pdf). Erişim Tarihi: 18.12.2020
- YILMAZ, Y. (2019). "Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi Ve Vergi Denetimi." Vergi Raporu Dergisi. Sayı 232. Ocak/2019. S.18