

PAPER DETAILS

TITLE: "VERGİ, RESİM, HARÇ" KAVRAMLARININ TARİHSEL DEVİNİMİ: KAVRAM KARGASASI
BAGLAMINDA "RESMİN" GÜNÜMÜZDEKİ VARLIK SORUNU

AUTHORS: Günes YILMAZ

PAGES: 370-393

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/623287>

“VERGİ, RESİM, HARÇ” KAVRAMLARININ TARİHSEL DEVİNİMİ: KAVRAM KARGAŞASI BAĞLAMINDA “RESİM” GÜNÜMÜZDEKİ VARLIK SORUNU

HISTORICAL DEVELOPMENT OF “TAX, DUTIES AND CHARGES”: THE PROBLEM OF EXISTENCE OF “DUTIES” IN THE CONTEXT OF CONCEPT CONFUSION AT THE PRESENT TIME

Güneş YILMAZ*

Özet

1982 Anayasamızın 73/3. maddesinde ifadesini bulan “vergi, resim, harç” kavramları teoride tanımlanabiliyor olmasına rağmen, uygulamada söz konusu mali mükellefiyetlerin kavramsal bir kargaşaya sebep olduğu, hem yargı kararlarında hem de öğretilerde görülmektedir. Nitekim söz konusu kavramlar tarihsel evrim ve değişimlere paralel olarak değişikliklere uğramış, uygulamada bazılarının kullanım alanı ve işlevi neredeyse kalmamıştır. Bu durum da karışık ve hatta hatalı kullanımlara sebep olagelmıştır.

Çalışmada söz konusu bu kavram ve kullanım karmaşasına, kronolojik süreç bağlamında, kavramlara yüklenen farklı anlamların sebep olduğu tespiti yapılmaktadır. Yine kavramların geçmişten günümüze miras kalarak, tarihsel süreçte geçirdikleri evrimin de katkısıyla, bir alışkanlığın devamı niteliğinde kullanıldığı yine çalışmada ortaya konulmaktadır. Bu tespit ve değerlendirmelere, kavramların gerek Osmanlı Dönemi tazminat öncesi ve sonrası, gerekse Cumhuriyetin ilk yıllarından 1970’li yıllara kadar olan dönemde kaleme alınmış eserlerdeki tanımlamalardan ve kullanımlarından faydalanılarak ulaşılmıştır. Nihayetinde eski eserlerde genel bir üst mükellefiyetin adı olarak kullanılmakta olan ve günümüzde tek örneği kalan “resim” kavramının, günümüzde tamamıyla önemini yitirdiği, ve kaldırılarak harç kavramı içinde yeniden tesis edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Resim ve Harç, Tarihsel Analiz, Varlık Sorunu

JEL Sınıflandırması:K34, N01

Abstract

Even if the concept of “tax, duties and fees” which takes place in our 82 Constitution’s 73/3. Article can be described in theory, it can clearly be seen that the mentioned fiscal charges cause a notional conflict

* Doç. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölüm Başkanı, gunes.yilmaz@alanya.edu.tr, Orcid İd:0000-0002-1005-2950

during implementation both in adjudications and discipline. Hence, the relevant concepts have been through changes parallel to the historical evolution and changes and the usage area and function of some of them have been almost gone during implementation. This has resulted in mixed and even miss-use.

In the study, it has been stated that the reason of this concept and using complexity is the different meanings attributed to the concepts in the context of chronological historical process. Similarly, by the reason of contribution of the concepts that has changed in historical process and reach up to present, this study also states that the concepts are used as continuation of a habit. These determinations and assessments have been achieved by benefiting from the definitions and usages of the concepts in the works written before and after of the Ottoman's Tanzimat reform era and in the first period of the Republic until 1970's. In this study, it has been stated that the "duty" concept used in the old works as the name of a general responsibility and which has its only kind is lost its importance nowadays and should be reestablished in the "fee" concept.

Keywords: Tax, Duties and Fees, Historical Analysis, Existence Problem

JEL Classification:K43, N01

Giriş

Devlete bireysel gelir ve/veya servetlerinin bir kısmını aktarma anlamına gelen vergi ve/veya vergi yerine kullanılagelen kavramların gelişimi ve değişimini, tarihi süreç içinde kavrama yüklenen anlamlar ve kullanılış biçimiyle anlamak ve anlatmak mümkündür. Nitekim sözü geçen ve ileride izah edilecek olan tarihi evrim ve değişimlere paralel kullanılagelen "vergi, resim, harç" kavramları, her ne kadar teorik olarak tanımlanabilse de, uygulamada bazılarının kullanım alanı ve işlevi neredeyse kalmamış, karışık, hatta yanlış tanımlamalara sebep olmuştur. Bu kavram ve kullanım karmaşasına, kronolojik tarihi süreç bağlamında, kavramlara yüklenen farklı anlamların sebep olduğu görülmektedir. Kavramların geçmişten günümüze miras kalarak, tarihsel süreçte geçirdikleri evrimin de katkısıyla, bir alışkanlığın devamı niteliğinde kullanıldığını söyleyebiliriz. Hatta, konuların ayrıntılarına ve derinlerine indikçe, söz konusu kavramların günümüzdeki kullanımlarının, geçmişteki anlamlarına pek de uygun olmadıkları da tespit edilebilmektedir.

Kavram karmaşasının ortadan kaldırılmasının ilk aşaması olarak, söz konusu kavramların nerelerde ve ne sebeple karışıklıklara sebep olduğunun ortaya konulması gerektiği kanısındayız. Bu aşamadan sonra ise, bu kavramların tarihi süreç içerisinde geçirdikleri gelişim ve değişimler incelenmeli, değerlendirilmeli ve akabinde de elde edilen tüm bulgulardan, verilerden ve deneyimlerden yararlanılarak bir sonuç çıkartılmalıdır.

Peşinen belirtmek isteriz ki, söz konusu değişimlerin benzerleri, pek çok ülkede yaşanmış, zamana göre de mahiyet değişikliğine uğramış ve reforme edilerek farklı isimlerde fakat benzer içerikte geliştirilmişler ve düzenlenmişler, sonra da uygulamaya dinamik bir şekilde konmuşlardır.

Çalışmamızda, yukarıda değinmeye çalıştığımız hususların ayrıntılarını, kronolojik seyri içinde ele alarak, günümüze yakınlaştırp, bu hususta görüş, değerlendirme ve önerilerimiz ifade etmeye çalışacağız.

I. Verginin kavramsal kısa tarihi

“Vergi” teriminin yabancı dildeki karşılıklarına bakıldığında, Fransızca “*impot*”, İngilizce “*tax*”, Almanca “*steuer*” kelimelerinin karşılığı ve aslen Türkçe bir terim olduğu görülmektedir. Eski çağlarda vergi, mağlupların galiplere ödemesi gereken bir “borç” olarak kabul edilirdi. Galipler, mağlupların çalışarak elde ettikleri gelirin veya servetin bir kısmını “Haraç” adı altında alırlardı¹.

Vergi kavramının ne zaman, nerede ve nasıl meydana çıktığını tam olarak bilemesek de, bilinen husus en iptidai toplumlar da bile mevcut olduğudur. Mesela, eski Yunan’da aşara benzer ziraat vergisi yanında bina vergisi, gümrük ve pazar resimleri ile lüks vergilerinin de varlığını gösteren belgeler bulunmuştur. Fakat vergi sistemi bilinen ilk çağ devleti, Roma İmparatorluğudur². Esasen ilk çağlardaki vergi anlamında kullanılacak kelime karşılığı olarak, yenilenlerin yenienlere ödediği şey, yani “haraç” manasına gelen *Tributum* kelimesi kullanılmıştır³. Roma İmparatorluğunun yıkılmasıyla başlayan ve feodalite devri olan ortaçağda bu anlam değişerek, bireylerin kendilerini idare edenlere servet veya gelirlerinden bir kısmını “hediye ya da hibe (don – donation = hibe)” adıyla verdikleri; veya idare edenlerin, idare edilenlerden “yardım” adıyla aldıkları kıymetler olarak kabul edilmeye başlamıştır⁴. Bu devirde hediye (don-hibe), başka bir ifadeyle hükümdarın malikane geliri manasına gelen ve Latince karşılığı *Donum* kullanılmıştır⁵. XVIII. yy’da vergi, Devletin fertlere yaptığı kamu hizmetlerinin bedeli olarak kabul edilmiştir. Nitekim 1789 tarihinde Mirabeau tarafından kaleme alınan bir lâyhada “*vergi, memleket ahalisinin müşterek bir borcu, cemiyetten nail olduğu hizmetlerin bir bedelidir...*” şeklinde (belirsizlikler de barındıran) bir tanımlama yer almıştır⁶. XVIII yy sonları ile XIX. yy başlarında ise fertler tarafından Devlet için yapılan bir “fedakarlık” veya “mukaddes bir borç” şeklinde mütalaa edilmiştir. Nitekim Fransızların 1793 tarihli Anayasasında “Herkesin Devlet masraflarına iştirakinin mukaddes bir vazife” olduğu ifadesine yer verilmiştir. Nihayet, XIX. yy’da, Devlete karşı fertlerin yapmakla mükellef oldukları “vatanî bir vazife” olarak kabul edildiği görülmektedir⁷.

Verginin kavramsal evriminin Latince, İtalyanca, Fransızca, İngilizce ve Almanca karşılıklarının aşama aşama yer aldığı pek çok eserde kavramın kronolojik gelişiminin genel hatlarıyla, hibe, bağış şeklinde iken, kavram günümüze gelene kadar baskı ve cebir unsurunu ihtiva edecek

- 1 Akdoğan, A. (1989), Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, s.98.
- 2 Roma’da gerek *vasitasız*, gerekse *vasitalı* vergiler uygulanmıştır. Vasitasız vergilere “*Tributa*”, vasitalı vergilere “*Vectigalia*” adı verilmiştir. Vasitasızlar, biri “*triburum capitis*”, yani şahıs veya baş vergisi, diğeri “*tributum soli*”, yani arazi vergisi olmak üzere iki tür idi. Vasitalı vergiler arasında ise gümrük resimleri ve şehir kapılarında tahsil edilen oktruvalar ve alım-satım resmi (bir nevi Pazar ve Panayır muamele vergisi mevcut idi. Roma Vergi Sistemi, esas itibarıyla, Bizans İmparatorluğunda da devam etmiştir (Dikmen M.O. (1969). Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, s.66-67).
- 3 Pelin, İ.F. (1945). Finans İlmi ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap, Üçüncü bası, İstanbul: İsmail Akgün Basımevi, s.134, 136
- 4 Sayar, N. (1975). Kamu Maliyesi I-II, 5. Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası, s.78.
- 5 Pelin eserinde, verginin bugünkü manasına ancak 17. yy’da ulaşabildiğini belirtmiştir. (Pelin, 1945, s.134, 136). Cermenlerde “Hediye” kavramı, askerlerin genel ihtiyaçları karşılaması için, aralarından seçtikleri şeflere ihtiyari olarak verdikleri kıymetler manasına gelmekte idi (Sur, F.H.(1943). Maliye Dersleri, Ankara, s.110).
- 6 Tahsin, A.H. (1933). İlmi Mali ve Maliye Kanunları, İstanbul, Kanaat Kütüphanesi, s.64.
- 7 Söz konusu kavramlara Sayar, 1975, s.78.

mahiyette aşamalar geçirmiştir. Bu anlamda örneğin Almanca'da "bede" kavramı Ortaçağ'da kiliseye ödenen zorunlu bağış olarak "abgabe" olarak devinim geçirmiştir⁸. Yine kavram son olarak "auflage ve schoss" olarak günümüzde kullanılmaya başlanmıştır. Kavramın İngilizcede geçirdiği gelişim ise, sırasıyla "donation, aid, subsidy, duty ve impost" karşılıklarına tekabül edecek şekilde meydana gelmiştir⁹.

Eskiden dilimizde bir de "Imposition" kelimesinden çevrilen "Teklif (Tekâlif)" kelimesi kullanılmıştır ki, genel olarak bir şahsa yükletilen herhangi bir külfet mânasını taşımaktaydı. Maliye terimi olarak "*Mali Teklifler (Tekâlifi Maliye)*" şeklinde kullanıldığı zaman, harçları ve resimleri de içine alan "dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasıtasız) vergilerin tümünü" ifade etmekteydi. Yine *dolaylı vergiler* için "*Droit*" kelimesinin karşılığı olarak "*Resim*" ve bunun çoğulu olan "*Rüsum ve Rüsumat*" kelimeleri de kullanılmakta idi¹⁰. Yani tekâlif; vergi, resim gibi nakdi, aynı ve bedeni

8 Bede: Abgabe im Mittelalter, [https://www.duden.de/suchen/dudenonline/bede.](https://www.duden.de/suchen/dudenonline/bede;); <https://dict.leo.org/german-english/abgabe>. (06.11.2018).

9 Söz konusu kavramlar ve diğer dillerdeki karşılıkları, Sur, 1943, s.111; Neumark, F. (1951). Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, s.45; Pelin, 1945, s.134 – 135; Dikmen, 1969, s.65. eserlerden derlenerek oluşturulmuştur.

10 Emiroğlu, C. (1934). Türkiye'de Vergi Sistemi, Dördüncü Kitap: Mahalli İdareler, Damga Matbaası, s.46. Emiroğlu'nun eserinde, 1324 tarihli İstanbul şehremaneti(belediyesi) gelir bütçesine dahil gelirleri "Tekalif" ve "Rüsumat" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tekalif başlığı altında "esnaf vergisi, arabacı vergisi, kayıkçı vergisi, tenviriyeye rüsumu" gibi vergi ve resimlere yer verilmekte; Rüsumat başlığı altında da "çeki rüsumu" yanında ve dışında "sular, esep pazarı, çarşı mücevherat, zephıye(kesimevinde kesilen hayvanlar için kasapların ödedikleri vergisi)" gibi bazı kavramlara yer verildiği görülmektedir. Emiroğlu'nun buradan yola çıkarak sözü geçen ayrımı ve açıklamayı yapma ihtiyacı hissettiği anlaşılmaktadır (s.43)

Ziya Karamursal eserinde ise, "Osmanlı Devletinin Tekâlifine ve Gelirlerine Bir Bakış" isimli sekizinci kısmında, tazminattan evvelki devirlerde tekâlif'in "şer'i ve örfi" olarak ikiye ayrıldığını ifade ederek genel olarak eserde de gelirler için tekâlif kavramını kullanmıştır. Ancak hemen ardından alt başlıklar mahiyetinde tazminata kadar uygulana gelen hemen hemen tüm gelir kaynaklarını "**zekât, haraç, âşar, cizye**" olarak ele aldıktan sonra, "**beyliklerden (emaretlerden) alınan maktu paralar**" olarak da "**mısır vergisi** (mısırın gelirlerinin dörte biri şeklinde alınan bir para ve yine mısırdan aynı mahiyette belli miktarlarda şeker, pirinç, biber ve karanfil şeklinde ürün de alınmaktadır), **Rumeli Şarkı vergisi** (Rumeli Şarkı eyalet olduktan sonra, gelire göre artan oranlı mahiyette olan yılda 240.000 Osmanlı altını ve gümrük gelirlerinden belli bir tutarda alınan para şeklindedir), **Kıbrıs vergisi** (1878 yılında Kıbrıs'ın İngiltere'nin idaresine bırakılmasının ardından, masraflar çıktıktan sonra kalan paranın belli bir tutarının Hazineye bırakılması şeklindedir), **Sisam vergisi** (adanın gümrük ve âşar hasılatından maktu bir vergi alınması şeklindedir), **Aynaroz vergisi** (Aynarozdaki çiftlik, bağ ve bahçeler hasılatından maktu olarak alınan bir vergi şeklindedir), bunlardan başka **Eflâk** için 2 milyon (570 bin frank diyen de vardır), **Buğdan** için 1 milyon kuruş (345 bin frank diyen de vardır), **Sırbistan'dan** toplanarak mahallin masrafları karşılandıktan sonra maktu bir tutarın Hazineye intikal ettirilmekte idi ki bu, Osmanlı İmparatorluğunun ikinci maktu vergisi olarak addedilmektedir (Sayar, N. (1977). Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları, İstanbul: Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 281, s.28.). Ardından "**Hayvanlardan alınan resimler ve bazı mütenevvi (türlü) vergiler**" alt başlığı altında hayvanlardan alınan resimleri "**adeti ağnam, ondalık ve ağnam resimleri, selâmet akçesi, geçit resmi, toprakbastı parası, ağır resmi, çift parası, otlak, yaylak ve kışlak resimleri, ağnam bacı, kasaphane bacı, salhane bacı, serhane bacı, kellehane bacı, kasaphane bacı, paçahane bacı, kelle, ayak ve ciğer parası, resmi hıncır ve resmi canavar gibi**" saymaktadır. Hemen ardından "**örfi tekâlif**" alt başlığı altında tanzimattan sonra vergiye dönüşen "**ımdadiyei şerefiye**(harp masrafları için alınmaktadır), imdadiyei hazariye(şerefiyenin aynı ise de sefersiz vakitlerde alınmakta idi), **ianeı cihadiye**(muharebe için geçici olarak toplanan ve doğrudan merkeze gönderilen para), **Mukabele(karşılık) akçesi, avarız** (bela, kaza) akçesi, menzil (konaklanılan yer) malı, konak masrafı, han ve hane ve çayır kirası, bedeli nüzul(felç), peksimet baha, tayinat bedeli vd.(geçici olarak Karadeniz askerleri ve zabıtları ile memurlarının bir yerde durakladıkları zaman masraflarına karşılık alınmakta idi), Sursat, nüzul zahiresi (harp dolayısıyla zahireden-tahıldan – alınan bir nevi resimdi), **Kürekçi bedeli, tersane bedeliyesi, kalyoncu**(deniz eri) bedeliyesi, **gabyar** (gemi görevlisi) **bedeli, bedeli asakiri** (asker, er) **bahriye, kürekçiyan avarızı** (bunlar da

yükümlülükleri içerecek biçimde geniş kapsamlı olarak kullanılmakta idi ve meşrutiyetten sonra, gerek bu kelimeler, gerekse teklif kelimesi tedricen yerlerini “vergi” terimine bıraktılar. Bu suretle vergi kelimesi bugünkü geniş anlamını almış oldu¹¹. Belirtmekte fayda vardır ki, Osmanlı vergi literatüründe bugünkü anlamda mali yükümlülükler için kullanılan çok sayıda kavram ya da terim mevcuttur. Bu anlamda Osmanlıda resim ve avârız gibi genel terimlerin yanında, bir kısım vergilere işaret eden bâc, bâd-ı hevâ, hâsılat, bedel, câize ve iâne gibi terimler de kullanılmıştır¹².

2. “Vergi ve resim” kargaşası: kavram kargaşasını tarihsel devinimden anlamak

2.1. Kavramların kullanımlarına ve anlamlarına Tarihsel bakış

Yukarıda, Batıda ve bizde vergi kavramının, günümüz anlamında “vergi” anlamını taşıyana kadar geçirdiği evreleri kısa olarak ele aldık. Ancak konuyu daha net ortaya koyabilmek ve kavram kargaşasının nereden geldiğini tespit edebilmek için özellikle Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet dönemlerini ele alan eserlerdeki kullanımlarına ve tarihsel örneklerine yer verip, kısa açıklamalarda bulunarak biraz daha ayrıntıya girmekte fayda olduğu kanaatindeyiz.

Nitekim, yukarıda kısa da olsa Batıdaki değişimini izah ettiğimiz vergilerin doğudaki değişimi de buna paralel cereyan etmiştir diyebiliriz. Bu bağlamda İslâmdan önceki devirlere ilişkin belge bulmak güç olmakla birlikte, bu devirde de zekatın, daha ziyade ihtiyari olarak sadaka mahiyetinde

gemilerde kürek çekme, yelekeni açıp toplama ile görevlilerin masrafını hanelere tevzi etmek suretiyle uygulanırdı, daha sonra bunlar “Tanzimatı Hayriye” ile kaldırılmıştır, **Harcı ferman**, **harcı evamir** (emirler), **tebşiriye** (tebşir=müjde) **mutade**(geçici kazanç), **kudumiye** (Uzak yoldan gelen bir büyük zata, oranın halkı tarafından takdim edilen hediye), **cevaiz** (bahşiş), **hediye baha**, **kaftan baha** (tanzimatla kaldırılan ve halktan toplanan büyük memurların memuriyetlerine, seferlerine vs dair verilen fermanlardan ve emirlerden alınan harçlar) vs olarak daha çok fazla sayıda tekalif sayılmaktadır. Yine bir diğer alt başlık ve önemli gelir kaynağı olarak “**Gümrük Resmi**” yanı sıra **temettü vergisi** (tüccar ve esnafın kazançlarına göre devlete ödenen vergi), **yol parası**, **tütün öşrü**, **bedeli askeri**, **harir(ipek) öşürü**, **müskirat (alkollü içkiler) resmi**, **saydiye resmi (avlanma resmi)**, **nüfus harçları**, **kaydiyeler** (arazi ile gayrimenkul malların ferağ ve intikali, ifrazı ve taksimi gibi muamelelerde alınan resim), **Mahakimi** (mahkemeler) **şer’iye harçları** da tazminata kadar ki gelir kaynakları olarak sıralanmıştır (Karamursal, Z. (2005) Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1989. Ss.163-197; Kazıcı, Z. (2005). Osmanlı’da Vergi Sistemi, İstanbul: Bilge Yayıncılık).

Süleyman Sadî’nin **Defter-i Muktesid** adlı eserinde “Tekâlif” üst başlığı altında konuların ele alındığını, yine bir başka üst başlık olarak da “Tekâlif-i Bi’lâ Vasıta Yâhud Vergiler ve Tekâlif-i Bi’l Vasıtalar Yâhud Resimler” tabirlerinin kullanıldığı görülmektedir. (Sadi, S. (2008). Defter-i Muktesid (Osmanlı Vergi Düzeni), (Çev. Mehmet Ali Ünal), Isparta: Fakülte Kitabevi, ss. 56 vd,123 vd.)

- 11 Sayar, 1975, s.77; Sayar, N.(1966). Amme Maliyesi Cilt I-II, İstanbul: Sermet Matbaası, s.241; Tuncer, S. (1989), Rıhtım Resmi Kanunu’ndan Ulaştırma Resmi Altyapıları Kanun’una, Vergi Dünyası, Eylül (Sayı: 97), s.1.; Kenanoğlu, M. M. (2015). Vergi, TDV İslam Ansiklopedisi, Cilt: 43, s: 56, Erişim: <http://www.tdvislamansiklopedisi.org/dia/ayrmetin.php?idno=430056>.
- 12 **Bâc** Osmanlılar döneminde genel olarak vergi, özel olarak ise şehir pazarlarında tahsil edilen resimler veya ticaret mallarından alınan vergileri ifade etmektedir. **Bâd-ı hevâ**, ne zaman tahakkuk edip tahsil edileceği belli olmayan zuhurata bağlı bazı resimleri belirtmek için kullanılmıştır. **Hâsılat**, hem şer’î hükümler hem kanunlar gereğince alınan her türlü gelir ve rûsumudur. **Bedel** verginin veya mükellefiyetin cinsini gösteren kelime ile birlikte kullanılır ve onların karşılığı anlamını taşır (bedel-i askeri gibi). **Câize** adıyla yapılan ödemeler önceleri (XVI. yüzyıl sonlarından itibaren) taşraya ve merkez idarî birimlerine yapılan tayinler için söz konusu iken zamanla bu ödeme düzenli bir gelir vergisine dönüşmüş, ancak 1830’da kaldırılmıştır. XIX. yüzyılda bazı olağan üstü giderler için **iâne** adı altında halktan maddî yardımlar toplanmıştır (Kenanoğlu, 2015, s: 56.)

de olsa Arap kabileleri arasında yerleşik olduğu bilinmektedir¹³. Arap medeniyetinde, emir, zaptettiği memleketlerin topraklarını çok kere halkın üstünde bırakmakta ancak aynı zamanda bunları “arazii memleketten” saymakta idi. Bu bağlamda mirî arazi mülk araziden farklı olup, burada kuru mülkiyet (rakabe) devlete, menfaat ise toprak mutasarrıfına ait idi. Bu suretle mutasarrıf beytülmale (hazineye) bir kira vermeye mecbur tutulurdu ki, âşar bunun yerine geçmiştir. Osmanlı imparatorluğunda da ilk zamanlardan beri bu esas kabul edilmiştir. Toprak sahipleri mülkiyet hakkı olarak hükümete “icarei muaccele” yani peşinen alınan kira ve “icarei müeccel” yani vade ile alınan kira ödemeye mecburdu. Müeccel kira sonradan yerini *tapu harçlarına* bırakmıştır. Müeccel kira ise bugünkü mana ile *âşar* idi. Âşar uzun zaman mirî arazinin mahsulünden alınan aynı olarak alınan bir kira sayılmıştır¹⁴. Hal böyleyken Osmanlı İmparatorluğu ilk kuruluşunda vergilerini kısmen anavatanından getirmiş, kısmen fethettiği yerde bulduğu örf ve adetlere göre almış, fakat yavaş yavaş bütün kanunlarda olduğu gibi şer’i esasların tesiri altında kalmıştır. Bu nedenle, Osmanlı imparatorluğunda vergiler, şer’i ve örfi olarak iki kısma ayrılmıştır¹⁵. İslâmiyetle birlikte zekât, cebir esasına dayanarak şer’i bir mükellefiyet mahiyetinde uygulanagelmıştır. Siyasi hayat mevcut olmaya başlayınca ise zekat kısmen, bugünkü anlama göre belirli işlere tahsis edilmiş bir vergiye benzemiştir¹⁶.

Kısaca Osmanlı İmparatorluğunda da vergiler buna paralel ve genel olarak, şer’i ve örfi olmak üzere iki kısma ayrılmaktaydı. Şer’i vergiler İslam Hukuku esaslarına göre düzenlenen zekat, öşür ve haraç ile cizye olarak dört zorunlu vergiden oluşmaktaydı. Örfi vergiler ise, işgal edilen ülkelerde öteden beri mevcut olup devam ettirilen vergiler ile sonradan konulan ve belirli bir sisteme bağlanmaları olanaklı olmayan vergilerden oluşmaktadır¹⁷. Tazminata kadar Osmanlı İmparatorluğunda vergi ve benzeri gelirler için, dipnotlarda ayrıntıları görüldüğü üzere, genel ve üst bir mana olarak “resim ya da rûsum” kavramlarının kullanılmakta olduğunu söyleyebiliriz. Daha ziyade maktu vergiler şeklinde ihdas edilmiş bir sistem olduğu da anlaşılmaktadır. Yine o devirde harçlar da önemli gelir kaynaklarındandır. Ayrıca tanzimata kadarki devirde henüz devlet bütçesi tanzim edilmemesine rağmen, “safî hasılat” esasına göre gelir ve masraf cetvelleri sıralanıyor ve hazineye giren vergi ve benzeri gelirlerin miktarı bu cetvellerde gösteriliyordu¹⁸. Tanzimat devri ile birlikte, mali bir ıslahata gidilmiş ve vergide iktidar prensibine *Gülhane Hatt-ı Hümayunu*’nda

13 Zekâtın bir vergi olmadığı kanaatinin de ileri sürüldüğü olmuştur. Bunun için bkz. Sur, 1943, s.112 – dipnot 1.

14 Pelin, 1945, s.135-136; Sur, 1943, s.112.

15 Turhan, S. (1979). Vergi Teorisi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2550, İktisat Fakültesi No: 435, Maliye Enstitüsü No: 57, s.14.

16 Ağnam (hayvan) Vergisi şeriatın zekâtı sevâim (otlayan hayvan) adını verdiği mecburi bir ödemeye dönüşmesidir. Gümrük Vergilerini de, niyetle verildiği halde, zekata bağlayan fakihler mevcuttur. Âşar da önceleri, bir kısım arazide olsun, mahsulün zekâtı sayılırdı (Pelin,1945, s.135; Sur, 1943, s.111-112).

17 Turhan, 1979, s.14; Nami Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s.28,29. Görülüyor ki, İslâmda her yerde tatbik edilen ve esas itibarıyla islâmî olan “*şerî vergiler*”, bir nevi *servet vergisi* sayılabilecek “*zekat*”, yine bir nevi *gayri safî irat vergileri* mahiyetindeki “*öşür ve haraç*” ile, kısmen dereceli bir *baş vergisi* olan “*cizye*” den ibarettir (Dikmen, 1969, s.70). Ayrıca İstanbul’da *örfi vergiler* hiç uygulanamamıştır; fakat İstanbul’da ihtisap resimleri (belediye varidatı olarak damga, tartı, ölçü, panayır ve pazar vergisi adı altında alınan vergiler ile, hile yapan esnaftan alınan para cezalarının umumi adı) diğer vilayetlerin sahip olmadığı bir öneme sahiptir (Pelin, 1945, s.297).

18 Son cümle için, Sayar, 1966, s.252.

yer verilmiş, âşar vergisinin uygulanış şekli değiştirilerek *mültezimler* yerine, devlet memurları olan *muhasıllar*'ca (derleyen, toplayan, elde eden) tahsil edilmeye başlanmıştır¹⁹.

Meşrutiyet devrinin önemli mali olayları, vergi ve bütçe haklarını Genel (Umumi) Meclise tanıyan ve kanunilik ilkesini teminat altına alan 1876 Anayasası'nın kabul edilmesidir. Aynı devirde Osmanlı Devleti bütçesinde yer alan gelirlerin tasnifinin günümüze ı ışık tutar mahiyette olduğu görülmektedir. Sözü geçen gelirler, "1 – Vasıtasız vergiler, 2 – Vasıtalı Vergiler, 3 – Resimler ve Harçlar, 4 – İnhisar (Tekel), 5 – Maktu Vergiler (Mısır, Siyam, Kıbrıs... vergileri) olarak tasnif edilmiştir. Burada yaşanan önemli bir karmaşıklık, vasıtalı ve vasıtasız vergilerin ayrımında bazen ilmi, bazen idari kriterler esas tutulduğundan, aynı verginin zamanla bazen vasıtasız, bazen de vasıtalı vergiler grubunda yer alması idi²⁰. Yaşanan bu ayrım güçlüğü neticesinde bu devir idarecileri, aynen o dönemdeki batı ülkelerinde olduğu gibi, vasıtalı ve vasıtasız vergiler tasnifinden vazgeçerek, vergileri kendi adlarıyla dört sınıf altında kullanmışlardır. Bu sınıflandırmada her ne kadar vasıtalı – vasıtasız kavramları kullanılmamış olsa da, birinci sınıfta vasıtasız vergiler; ikinci sınıfta resimler, harçlar; üçüncü sınıfta vasıtalı vergiler ve dördüncü sınıfta ise tekel maddeleri resim ve hasılatı yer almakta idi²¹. Bu bağlamda, meşrutiyet devrinde de genel olarak "resim" ve "harç" olarak ifade edilen pek çok mali yükümlülüğün, günümüze "vergi ve/veya harç" üst başlığı altında evrilerek kullanılageldiğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla günümüzde yaşanan kavram kargaşasının nedeni olarak, kavramların günümüz kullanım ve anlamlarına ulaşıncaya kadar geçirdiği evrelerde, "eski anlamlarından ziyade eski kullanımlarına" yer verilmesinin tercih edilmesi gösterilebilir. Esasen bu evrim yaşanırken kavramların pek çoğunun "vergi" adı ile değiştirilmesine rağmen, günümüzde "sadece gemi sağlık resmi" yükümlülüğün adının eskisi gibi "resim" olarak kaldığını hatırlatmak isteriz.

19 Sayar, 1969, s.252,253.

Âşar'ın oranı, tüm ülke çapında %10 olarak birleştirilmiştir. Ancak mali teşkilatımız çok iptidai olduğundan, bu sistem devlet gelirlerinden büyük zaiyata sebep olmuş ve Gülhane Hattının daha mürekkebi kurumadan, ağnam, gümrük vs. vergilerinde olduğu gibi âşarda da iltizam usulüne dönülmeye mecbur kalınmıştı. İltizam usulünün başarısızlık ve kötülüklerini ortadan kaldırmak ya da hafifletmek için meşrutiyete kadar pek çok denemeler yapılmış olmasına rağmen, başarı elde edilememiştir (Pelin, 1945, s.301); Kazıcı, 2005, s.122.).

Tüm bu olumsuzluklara rağmen elbette bu devrin en önemli mali olayı, 1839 Hatt-ı Hümayunu içinde devlet masraflarının Kanunlarla sınırlandırılması (tahdit) ve onaylanması (tasdik edilmesi) gerekliliğinin ortaya konulması ve bunu takiben 1855 yılında ilk bütçe nizamnamesinin yapılması ve nihayet 1863-64 yılı devlet bütçesinin tanzim edilmesidir diyebiliriz (Sayar, 1966, s.252,253; Ahmet Tabakoğlu, A. (2016). Medeniyet ve Toplum Rektörlük Dersi: Bin Yıllık Türkiye İktisat Tarihi, http://ww3.ticaret.edu.tr/bgur/files/2013/03/3_ahmet_tabako%C4%9Flu_dersnotu.pdf, s.19, Erişim Tarihi (02.03.2016); Aksi yönde görüş için bkz. Karamursal, 1989, s.122 ve123).

Karamursel, 1848-49 yılında bütçe usul ve kaidelerine uygun bir bütçe yapıldığını ve bunun bir nüshasının da eski Muhasebe-i Umumiye-i Maliye Müdürü B. İstipan'ın kütüphanesinde bulunduğunu ve üstelik söz konusu bu bütçesinin bahsi geçen 1868-69 bütçesinden daha muntazam olduğunu eserinde belirtmektedir. Kimi eserlerde 1868-69 bütçesinin ilk bütçe olarak telakki edilmesinin sebebinin, daha evvelki bütçenin mevcudiyetinden haberdar olunmaması olduğunu da vurgulamaktadır (s.122).

20 Sayar, 1966, s.253.

21 Meşrutiyet idarecilerinin yaptığı bu değişiklik ile kullanılan kavramlar bağlamında vergiler, "Sınıf I" altında arazi ve arsa vergisi, bina vergisi, temettü vergisi, askerlik vergisi (bedeli nakdii askeri), âşar, hususi ormanlar rüsumu, madenler vergisi vs. olarak; "Sınıf II" altında damga resmi, mahkeme harçları, nüfus ve pasaport harçları, ferağ ve intikal harçları olarak; "Sınıf III" altında müskirat (alkollü içkiler) resmi, ithalat, ihracat ve transit gümrük resimleri, liman, fener resimleri, hayvan sağlık resimleri, avlanma resimleri olarak; "Sınıf IV" altında tuz resmi, tütün resmi, barut resmi, posta, telgraf, rüsum ve hasılatı vs olarak yer almaktadır (Sayar, 1966, s.254).

2.2. “Resim” kavramı kargaşası: günümüze miras mı, gerçekten ihtiyaç mı?

Etimolojik olarak “resim” kelimesi Arapça “rasm” kökünden olup , “iz, ayak izi, işaret, simge, damga, mühür; suret, resmi tören, ayin; harç, damga vergisi ” manalarına gelmektedir. Arapça rusüm “harçlar, damga vergileri” sözcüğünden alıntıdır²².

Kamu maliyesinde de resim (Fransızca Droit, İngilizce Duties) kavramı, zamana göre değişik anlamlar taşıyagelmıştır. Söz konusu mali terim, bazı hallerde “harç (Fransızca Taxe)”, bazı hallerde de “vergi (Fransızca Impot)” yerine kullanılmıştır. Osmanlı maliyesinde, gerek resim kelimesi (damga resmi, bahçe resmi, kovan resmi gibi) ve gerekse bu kelimenin çoğulu olan *rüşum* kelimesi, vergi kelimesinin yerine kullanılmıştır²³. Günümüzde resim kelimesinin, bazen yanlış olarak harç ya da vergi mahiyetindeki mükellefiyetler yerine kullanıldığını ve önemini nerdeyse tamamen yitirdiğini söylemek yanlış olmaz.

Nitekim literatürde pek çok yazarın, kavramları tanımlarken ve kavramlar arasındaki farkları ortaya koyarken “harç ve/veya vergi” terimleri yerine “resim” terimini kullandıklarına rastlanmaktadır. Örneğin Sayar’ın eserlerinde, harcı tanımlarken ve anlatırken dahi, “resim” terimini kullandığı görülmektedir. Şöyle ki, Sayar, harcı vergiden ayıran bir tanım yaptıktan ve örnek verdikten sonra şu ifadelerle anlatımına devam etmiştir: “.. Bu nevi resimlerden bir kısmı....., bir kısım resimler de...”²⁴. Yine Dikmen eserinde parafiskal yük olarak kilise vergilerini örnek olarak vermekte ve konuyu açıklarken “kiliselere ait resimler...”ifadesini kullanmayı tercih etmiştir²⁵. Daha da eskiye gidersek, Hasan Tahsin tarafından 1933 yılında yayımlanmış eserde de, dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasitasız) vergilerin anlatıldığı altıncı bölümde kimi zaman vergi, kimi zaman da aynı vergi türü için “resim” tabirinin kullanıldığı görülmektedir. Burada Tahsin, “patent vergisi”ni izah ederken, hemen ardından “patent resmi” kavramını kullanmıştır²⁶. Aynı şekilde Duverger de 1955 tarihli eserinde idari harçlar ve parafiskalite konusunu izah ederken verdiği örnekte bir üst başlık mahiyetinde “resim” tabirini kullanmıştır²⁷. Yine Duverger de diğer örneklerimizde de görüldüğü üzere, “resim” kavramını, bir üst başlık, kavramların genel adı olarak, kimi zaman vergi, kimi zaman harç yerine kullanmıştır²⁸. Aynı kullanıma Turhan’ın eserinde de rastlanmaktadır. Bu bağlamda örneğin Turhan, “ *Roma imparatorluğunda devlet arazisinin, ormanların vs kullanılması dolayısıyla tahsil edilen ve ‘Vectigalia’ adı verilen harç türünde resimler yer almaktaydı*” açıklamasına yer vererek, resimleri genel olarak tüm vergi ve benzerleri için bir üst

22 “Resim, Rüşum” kelimeleri için <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/r%C3%BCsum>, <http://www.nisanyansozluk.com/?k=resim&lnk=1>.

23 Sayar’ın 1975 yılında yayımlanmış eserinde de “resim tabirine o dönemde rastlanmakta olduğu, ancak bu terimden tedrici bir şekilde vazgeçilmekte olduğu ve, yerine vergi kelimesinin kullanılmaya başlandığı ” belirtilmekte olup, kanımızca aynı ifadeyi günümüzde daha kuvvetli bir şekilde kullanabileceğimizi söylemek yanlış olmaz.(Sayar, 1975, s.244; Sayar, 1966, s.241; Pelin, 1945, s.139; Kazıcı, 2005, s.61).

24 Sayar, 1975 s.244.

25 Dikmen, 1969, s.96.

26 Tahsin, 1933, s.123.

27 Duverger idari harçlar ve parafiscalite başlığı altında verdiği örnekte “temizlik resmi” tabirini kullanmış ve analiz etmiştir (Duverger, M. (1955). Âmmeye Maliyesi, (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen), Ankara, s.55.)

28 Duverger, 1955, s.53 vd.

başlık mahiyetinde kullanmıştır²⁹. Osmanlı Mali Tarihini izah eden ilk baskısı 1940 tarihli olan eserde de, tüm vergi ve benzeri yükümlülükler için “resim” tabiri kullanılmaktadır³⁰. Neumark “Maliyeye Dair Tetkikler” adlı eserinde, “resim” kavramını yine benzer dönem eserlerde olduğu gibi tüm mali yükümlülükleri anlatmak üzere bir üst başlık mahiyetinde kullanmıştır³¹. Buradan da anlaşılmaktadır ki, terimlerin kullanım kargaşası eski eserlerde de ve doğal olarak devam etmiştir³². Kavram kargaşasını, Nadaroğlu “resim bazen vergi, bazen de harç anlamında kullanılan bir kamu geliri türünün adıdır” diyerek açıkça vurgulamıştır. Öyle ki, Nadaroğlu, resmin, vergi ve harç dışında kendine özgü bir özelliği olduğunu iddia etmenin de güçlüğünden” bahsederek, bizim de bu çalışmanın ana fikrini oluşturan ve savunduğumuz görüşü ortaya koymuştur³³.

Esasen incelediğimiz tüm eserlerden çıkarabileceğimiz sonuç, “resim” kavramının genel anlamda tüm vergi ve/veya benzeri mali yükler için bir üst başlık mahiyetinde kullanılmış olduğudur. Bunun gerekçesini ise tarihi kronolojik kısımdan anlamak ve ortaya çıkarmak mümkündür. Öyle ki konuyu İ.Fazıl Pelin 1945 yılında yayımlanmış eserinde, harç (taxe) kelimesinin bazen resim (droit) ile karıştırıldığını ve buna dikkat edilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Pelin eserinde aynen şu ifadelerle yer vermek suretiyle, konuya farklı bir açıdan açıklık getirmeye çalışmıştır: “*Finansta resim ‘vasıtalı (dolaylı) vergilere’, harç ‘hizmet dolayısıyla alınan hususi (özel) vergilere’ verilen bir isimdir. Gümrük resmi, pasaport harcı gibi*”³⁴. Zira daha evvelinde benzer bir ayrışmayı, 1934 yılında “Türkiye’de Vergi Sistemi – Mahalli İdareler” isimli eserinde Emiroğlu yapmaktadır. Emiroğlu, Belediye Vergi ve Rüsümü Kanunu’nda ‘vergi tabirinin dolaysız (bilâvasıta, vasıtasız) vergilere, resim tabirinin dolaylıları (bilvasıta, vasıtalı) ifade etmek üzere kullanıldığını açıklamaktadır³⁵. Bunu doğrular mahiyette bir tasniflendirme ve/veya ayırma ve tanımlamaya Süleyman Sadî’nin Defter-i Muktesid adlı eserinde de rastlanmaktadır. Nitekim eserde Süleyman Sudi, “*resim*” olarak belirttiği yükümlülükleri (tekâlif) günümüz manası ile “*dolaylı vergiler*” altında, “*vergi*” olarak

29 Turhan,1979, s.8.

30 Karamursal, 1989, ss.163-207.

Karamursal, eserin sekizinci kısım başlığı olarak “Osmanlı Devletinin Tekâlifine ve Gelirlerine Bir Bakış” başlığı altında Zekât, Haraç, Âşar, Cizye, Hayvanlardan Alınan Resimlerle Diğer Bazı Mütenevvi Vergiler, Örfi Tekâlif, eski ve yeni zaman Gümrük Resmi alt başlıkları ile ele alınırken, tekâlif üst başlığı altında her bir vergi ve benzeri yükümlülük için genel ve üst bir mana olarak “resim ya da rüsum” kavramlarının kullanılmakta olduğu görülmektedir.

Yine Başoğlu da yukarıdaki izahımızı destekler mahiyette, “Osmanlılar’da resim, gerek merkezin doğrudan tahsil ettiği gerekse timara ayrılmış edilmiş yerlerden alınan vergi ve tazminatların genel adıdır. Toplanması belli kurallara bağlı olduğu için “kanun”, bir yükümlülük belirttiği için “teklif”, geleneksel olduğu için “âdet” gibi kavramlar da resim yerine kullanılmıştır.” Açıklamalarında bulunmaktadır (Başoğlu, T. Resim, <http://www.tdvia.org/dia/ayrmetin.php?idno=340582>, Erişim Tarihi (02.03.2016)

31 Neumark,1951, s.50,51.

32 Kavram kargaşasının mevcudiyetini gösterir mahiyette, literatürde çok sayıda yazarın “kamu hizmetinin bedeli ve bedelin niteliği” hakkındaki tanımları ihtiva eden çalışma için bkz. Çınar Can Evren, Ç.C. (2007). “Bir Danıştay Kararı Üzerine Kamu Hizmetinde Bedel Sorunu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XI. Sa.1-., ss.679-691.

33 Nadaroğlu, H. (1998). Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, s.196.

34 Pelin, 1945, s.139, dipnot 1.

35 Emiroğlu, 1934, s.46.

belirttiği yükümlülükleri ise günümüzdeki karşılığı “*dolaysız vergiler*” altında tasniflendirmiş ve izah etmiştir. Bu bağlamda eserinde şu ifadeler ve tasniflendirmelere yer vermiştir: “Tekâlif-i bilâ – vasıta yâhud vergiler”, yani “dolaysız vergiler” adı altında, “Emlâk vergisi, Arâzi vergisi, Patent vergisi, Temettü vergisi, Eşhâs (şahıslar) vergisi, Bedel-i askeri” olarak sıraladıktan sonra, “Tekâlif-i bi’l vasıtalar yâhud resimler”, yani “dolaylı vergiler” adı altında “Mezru’ât (ekilmiş yerler) resmi, Hayvanat resmi, Gümrük resmi, Damga resmi, Müskirât resmi, Saydiyye” olarak belirtilmektedir³⁶. Aynı şekilde M. Macit Kenanoğlu’nun eserinde de, Tanzimat’la birlikte tekâlifin farklı bir tasnife tâbi tutulduğu, “vasıtalı ve vasıtasız vergi” ayırımının ortaya çıktığı belirtildikten sonra, “vasıtasız vergiler” için “vergi” tabiri altında, Süleyman Sadi’nin eserindeki ile aynı türlerin yer aldığı bir tasniflendirme yapılmaktadır. Yine “vasıtalı vergiler” ise “resim” adıyla yine Süleyman Sadi’nin eserindeki tasniflendirme ile benzer şekilde izah edilmiştir³⁷.

Tüm bu tespitlerimiz bize göstermektedir ki, ilk çağdan günümüze kadar kullanılagelen vergi ve resim kavramları, eski kullanımlarına nazaran farklı anlam ve mahiyetler kazanmışlardır. Özellikle yükümlülük manasını içinde barındıran ve tüm yükümlülükler için kullanılan “tekâlif” kavramının günümüzde kullanılmadığı ve en önemlisi de “resim” kavramının bugün yerini tüm dolaylı vergilere veya harçlara bıraktığı ve özellikle 1940’lı, 50’li ve 60’lı yıllarda günümüz Maliye biliminin de kuruluşu ve öncülüğünü üstlenen yazarların eserlerinde de vergi ve/veya benzeri tüm yükümlülükler için bir üst başlık olarak kullanılmakta olduğu görülmektedir. Bu tespit neticesinde, sözünü ettiğimiz yılları bir geçiş dönemi ya da ara dönem olarak nitelendirmenin doğru olacağı kanaatindeyiz ki, bu dönem, mali literatürde eskiden gelen kavramlar ile yenilerin harmanlandığı ve dolayısıyla günümüz yeni kavramlarının kullanılmaya ve tanımlanmaya çalışıldığı bir dönemdir. Bu ara dönemde yaşanan gelişmeler de günümüzde bir kavram kargaşasına özellikle “resim” özelinde yol açmaktadır.

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere, günümüzde yaşanan kavram kargaşasının nedeni olarak, kavramların günümüz kullanım ve anlamlarına ulaşıncaya kadar geçirdiği evrelerde, eski anlamlarından ziyade eski kullanımlarına yer verilmesinin tercih edilmesi gösterilebilir. Esasen bu evrim yaşanırken kavramların pek çoğunun “vergi” adı ile değiştirilmesine rağmen yakın dönemlere gelene kadar sadece birkaç (örneğin rıhtım resmi, ithalat damga resmi gibi) yükümlülüğün adının eskisi gibi “resim” olarak kaldığı görülebilir. Nitekim Sayar’ın eserinde, 1966 ile 1971 yılları dahil altı yılı ihtiva eden genel bütçe gelirlerini ve gelir çeşitlerini gösterdiği tabloda, eskiden resim ve/veya yukarıda bahsi geçen başka kavramların çoğunlukla vergi kavramına dönüştüğü, sadece “Rıhtım Resmi ve İthalat Damga Resmi” kavramlarının kullanımına devam edildiği anlaşılmaktadır³⁸ ki, günümüzde Damga Resmi, Damga Vergisi

36 Sadi, 2008, s.53.

37 Kenanoğlu, 2017, s: 56.

38 Sayar, 1975, s.262.

Adı “resim kanunu” olan bir diğer kanun örneği de, 1981 yılında 2548 sayılı ile “Gemi Sağlık Resmi Kanunu” olarak yayımlanmıştır (10.11.1981 tarih, 17510 sayılı T.C. Resmi Gazete).

Damga Resmi Kanunu, 1324 sayılı ile 28.05.1928 tarih ve 900 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, 01.07.1964 tarihinde 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa dönüşene kadar 1928, 1929, 1934, 1938, 1939, 1940, 1951, 1955 ve 57 yıllarında çok sayıda değişikliğe uğramıştır.

haline dönünmüş olmasına rağmen “Rıhtım Resmi” kavramı, 1989 yılında yayımlanan kanunla “Ulaştırma Alt Yapıları Resmi” olarak değiştirilse de³⁹, “vergi” olarak değil, “resim” olarak anılmaya devam edilmiştir. Bu arada söz konusu Kanun’un, 3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 1992 yılında yürürlükten kaldırılmış olduğu görülmektedir⁴⁰. Adında değişikliğe gidilmesine rağmen, söz konusu kanunun, içerik olarak “resim” olarak addedilmesi doğru mudur? Bu soruyu sormamızın nedeni, kanunda kullanılan kavramın da günümüz tanımlamasına uygun olup olmadığını tespit etmektir. Yoksa tarihteki kullanımları, bir alışkanlık şeklinde kullanılmaya devam mı edilmektedir? Son olarak da ulaşmak istediğimiz nokta, günümüzde “resim” kavramına ihtiyaç olup, olmadığı konusundaki değerlendirme olacaktır.

Nitekim adı geçen mülga kanunun 1. maddesi, “Yabancı memleketlerden Türkiye’ye havayolu, denizyolu, karayolu ve demiryolu ile taşınmak suretiyle ithal olunan bütün malların, ulaştırma altyapıları resmine tabi olduğu” düzenlenmiştir. Adı ulaştırma altyapıları resmi şeklinde değiştirilmiş olmasına rağmen, ithal edilen mallardan alınan ve resim olarak nitelendirilen bu yükümlülüğün, bir işin ya da hizmetin görülmesi için yetkili makamlarca verilen izin karşılığı tahsil edildiğinden bahsedilemeyeceğinden, günümüz manasıyla resim olarak adlandırılmasının doğru olmadığı kanısındayız. Üstelik denizyolu, havayolu, karayolu ve demiryolu ile yapılan ithalattan alınan ulaştırma altyapıları resminin tamamı Hazineye gelir kaydedilmektedir. Her iki değerlendirme ışığında, söz konusu yükümlülüğün ithal edilen tüm mallar üzerinden alınan bir tür “ithalat vergisi” niteliği taşımakta olduğunu söyleyebiliriz⁴¹.

Değerlendirilmesi gereken ve günümüze kadar gelmiş tek resim örneği, 1981 yılında yürürlüğe girmiş “Gemi Sağlık Resmi Kanunu”dur⁴². İlgili kanuna göre, “*Türk limanları arasında seyreden, yabancı ülke limanlarından Türk limanlarına gelen, Türk limanlarından yabancı ülke limanlarına giden veya Boğazlardan transit geçen gemilerden her net tonu üzerinden sağlık resmi alınacağını*” belirtmektedir (md.lve3). Nitekim söz konusu düzenlemeye benzer bir düzenleme Osmanlı İmparatorluğunda 15. yy sonu ve 16. yy başlarında (İkinci Beyazıt) “İzni Sefine (gemi) Harcı” olarak yer almakta idi. Söz konusu bu harç, boğazlardan geçen gemilerden, yelkenli, yelkensiz büyük veya küçük olmalarına göre ayrı miktarlarda alınmakta idi⁴³. Osmanlı dönemindekine çok benzer şekilde her gemiden büyük veya küçük olmasına ya da ağırlığına göre alınmakta olan her iki mali yükümlülüğün önceki olan harç, boğazlardan geçiş izni karşılığında alınmakta iken; günümüzde uygulanan resim⁴⁴, dipnotta ayrıntıları belirtildiği üzere, sunulan önleyici veya koruyucu sağlık

39 26.01.1967 yılında 827 sayı ile Rıhtım Resmi Kanunu kabul edilmiş ve 02.02.1967 tarihli T.C. Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Daha sonra isim değişikliği yapan ve çeşitli Kanunlarda değişiklik yapılması hakkında 3571 sayılı Kanun, 14.06.1989 tarihinde T.C. Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

40 11.07.1992 tarih ve 21281 sayılı RG.de yayımlanmıştır ve 26/b hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır.

41 Tuncer çalışmasında, “...Adı ulaştırma altyapıları resmi şeklinde değiştirilmiş olmasına rağmen, bu mükellefiyetin taşıma – navlun vergisi olma niteliği böylece daha açık şekilde ortaya çıkmıştır.” açıklaması ile bizim tespitimize paralel bir tespit yapmıştır. (Tuncer, 1989, s.1).

42 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 uygulanagelmıştır.

43 Sayar, 1977, s.74.

44 Gemi Sağlık Resmi, Türk limanları arasında seyreden, yabancı ülke limanlarından Türk limanlarına gelen, Türk

denetim hizmeti karşılığı olarak tahsil edilmektedir. Her iki uygulamaya bakıldığında hangisinin harç, hangisinin resim olduğunun anlaşılmasının oldukça güç olduğu aşikârdır. Öyleyse buradaki kavram kargaşasının sebebi nedir ve hangisi daha doğrudur? Bu soruların cevabını verebilmemiz için kavramların literatürdeki ve Anayasa Mahkemesi Kararlarındaki tanımlarından faydalanmamız yerinde olacaktır. Günümüz manası ile ve genel olarak resim, “*kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen izin karşılığında alınan para*”⁴⁵ iken, daha sonra ayrıntılarına değindiğimiz harcın Harçlar Kanunu’nun gerekçesinde yer alan tanımı⁴⁶, “*özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödeme*”dir⁴⁷. Bu noktada Anayasa Mahkemesi’nin de resmi kimi zaman harca benzer şekilde ve/veya sadece harç ile resmin vergiden ayrıldığı noktaya vurgu yaparak tanımlama yaptığı görülmektedir. Nitekim AYM 1986 yılında verdiği bir kararında resmi, “*devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirler*” olarak, yine harç tanımına yakın bir şekilde ifade etmiştir⁴⁸. Bu kararında bir ödemenin “harç” ya da “resim” olarak kabul edilebilmesi için, “*bir hizmet veya mal karşılığı olması*”, başka bir ifadeyle “*alınan paranın bir hizmetin, malın veya herhangi bir giderin karşılığını teşkil etmesi gerektiği*” vurgusunu yaparak, kanımızca bir taraftan her iki kavramın vergiden farkını ortaya koymuş ve diğer taraftan da resmi harca benzer şekilde tanımlamıştır. Başka bir emsal kararında da AYM resmi, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde tanımlandığı gibi, harca benzer biçimde kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığı

limanlarından yabancı ülke limanlarına giden veya Boğazlardan ve Marmara Denizi’nden transit geçen gemilerden her net tonu üzerinden tahsil edilmektedir (Gemi Sağlık Resmi Kanunu Uygulama Yönetmeliği madde2, 03.03.1996 tarih, 2569 sayılı T.C. Resmi Gazete).

Sağlık resminin alınma amacına kendi yasasında değil, ancak resmin yürütülmesinde sorumlu Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü’nün Sayıştay denetim raporundan ulaşılabilmektedir. Buna göre, söz konusu kurum, bulaşıcı ve salgın hastalıkların ülkemize girmesini önlemek, Türk Boğazlarını transit geçecek veya limanlarımıza yanaşacak olan gemilere sağlık denetimi yapmakta ve bu maksatla da, ihtiyaç duyulan tıbbi cihazların toplu alımlarını gerçekleştirmek üzere gemilerden sağlık resmi adı altında gelir elde etmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, 2012 Yılı Denetim Raporu, Eylül 2013, s. 5, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/kid/HUDUT%20VE%20SAHILLER.pdf>).

- 45 Kaneti, S. (1986/1987). Vergi Hukuku, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın:698, Özdem Kardeşler Matbaası, s.5.
- 46 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2012/158, Karar Sayısı: 2013/55, Karar Günü: 10.4.2013, www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140118-8.doc; Yılmaz, G. ve Biyan, Ö. (2016). Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:38, Sayı:2, Aralık, ISSN:2149-1844, DOI:10.14780/muiibd.281421, ss.335-360.
- 47 Harca ilişkin tanıma Harçlar Kanunu’nda değil, Harçlar Kanunu’nun Gerekçesinde yer verildiğini vurgulamak isteriz. Üstelik gerekçedeki tanım ile, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun ikinci kısmında düzenleme altına alınan “Temizleme ve Aydınlatma Harcı, İşgal Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Kaynak Suları Harcı vd.” gibi harçların muhteviyat itibarıyla çeliştiği de ayrıca belirtilmelidir. Konunun bu açıdan da kavramsal kargaşayı bünyesinde barındırdığı görülmektedir.
- 48 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas sayısı: 1986/20, Karar sayısı: 1987/9, Karar günü: 31/3/1987, 28.05.1987 tarih, 19473 sayılı T.C. Resmi Gazete, s.5.; Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas sayısı: 2009/42, Karar sayısı: 2011/26, Karar günü: 26/1/2011, 14.05.2011 tarih, 27934 sayılı T.C. Resmi Gazete, s.2.; Yılmaz, G. ve Biyan, Ö. 2016, ss.335-360.

olarak yalnız o işle ilgili gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelirler şeklinde de açıklanmaktadır⁴⁹. AYM'nin tüm bu kararları yanı sıra, kısaca harcın bir hizmet ya da yararlanma karşılığı, resmin de bir izin karşılığı alındığı⁵⁰ dikkate alındığında, esasen harcın genel tanımının, resim kavramını da ihtiva edebileceğini iddia edebiliriz; başka bir anlatımda öğreti de resim kavramının yerine harcın kullanılmasında bir sakınca olmayacağını ve hatta kavram kargaşasını ortadan kaldıracığını söyleyebiliriz. Öyle ki, öğretilerde resmin harçlara benzer kamu geliri türü olduğu da belirtilmektedir⁵¹. Nitekim AYM de yukarıda emsal gösterilen kararlarında bu şekilde harcı, resmi de içine alacak şekilde de tanımlamaktadır. Demek ki mahkeme dahi uygulamada yaşanan söz ettiğimiz kavram kargaşasını yaşamaktadır. Buna göre, tek resim örneği olan ve her gemiden net ton başına tahsil edilmekte olan gemi sağlık resmi, gemilerden, önleyici ya da koruyucu bir sağlık denetim hizmeti karşılığında tahsil edilmektedir ki, bu anlamıyla hem öğretilerdeki hem de mahkeme kararlarındaki tanıma da uygun şekilde, tam bir harç mahiyetindedir. Üstelik burada, resmin öğretilerdeki tanımına uygun olarak herhangi bir makamdan izin alınması söz konusu da değildir. Oysaki Osmanlı dönemindeki adı harç olan uygulama, boğazlardan geçiş izni karşılığında alınmakta olup, günümüz manasıyla resim tanımına daha uygun görünmektedir. 15.-16. yy'larda resim denilen mali yükümlülük, tüm mali mükellefiyetler için bir üst başlık mahiyetinde kullanılmış olduğundan ve söz konusu dönemde hizmet ya da yararlanma karşılığı olarak harç kavramının kullanıldığı da dikkate alındığında, gemi izni için de harç kavramının kullanılması olağandır. Kanımızca olağan olmayan günümüzdeki uygulamanın adının “*resim*” olarak tesis edilmesi olması ve bunun günümüze kadar uygulanagelmesidir.

3. Harç: tarihten günümüze anlam ve kullanımları

Harçlara Fransızcada “les taxes”, İngilizcede “fees”, Almancada ise “gebühren” denmektedir. Seligman'a göre hükümdarlar, hür vatandaşlar üzerine yükleme koymaya önceleri geniş anlamda harçlar koymak şeklinde başlamışlardır. Vergi, önceleri ancak yenilenler tarafından yenilere ödenmekte idi. Bunun için hür insanlar, vergi vermeyi o zamanlar haysiyet kırıcı mahiyette

49 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2003/11, Karar Sayısı: 2004/49, Karar Günü: 7.4.2004, 05.11.2004 tarih, 25634 sayılı T.C. Resmi Gazete, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/881e81fa-5646-4e53-b91b-7eae19554eec?highlightText=resim&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>.

AYM'nin kararlarında genel olarak, ya harç ve resmi tanımladığı ya da vergi ile herhangi birisini kıyasladığı veya yapılan ödemenin resim ve harç olarak nitelendirilip nitelendirilmediği değerlendirmesi yaptığı görülmektedir. (Sırası ile, Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2003/9, Karar Sayısı: 2004/47, Karar Günü: 1.4.2004, 05.11.2004 tarih, 25634 sayılı T.C. Resmi Gazete. <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8114f98f-26e6-4f72-a452-12e9d9df3e95?highlightText=har%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>; Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas sayısı : 1986/20, Karar sayısı : 1987/9, Karar günü : 31/3/1987, 28.05.1987 tarih, 19473 sayılı T.C. Resmi Gazete, s.5.)

Harç, idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para diğer bir deyimle **verginin özel ve ayrık bir türü** olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tâbi tutulması asıldır (Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1968/12, Karar Sayısı: 1968/65, Karar günü: 17/12/1968, 10.7.1969 tarih, 13245 sayılı T.C. Resmi Gazete, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/82a7ac49-1b5e-4d6f-9f8f-1c0de8325d35?highlightText=har%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>).

50 Güneş, G. (2008). Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul: XII Levha Yayınları, 2. Baskı, s.20. Cümledeki “yararlanma” ifadesi yazara aittir.

51 Tuncer, 1989, s.1.

bulacaklarından, hükümdar, koyduğu mükellefiyetlerin bir hizmet karşılığı olduğunu iddia etmek zorunda kalmıştır. Bu suretle hükümdarlar, kişilerden, onları korudukları ve kendilerine özel ayrıcalıklar sağladıkları için ve bu hizmetin karşılığı olarak bazı gelirler elde etmeye başlamışlardır⁵². Dolayısıyla devlet gelirleri arasında önce mülk gelirleri, sonra bununla beraber hizmet karşılığı alınan gelirler (geniş anlamda harçlar) rol oynamış, vergi gelirlerinin başlıca gelir kaynağı haline gelmesi ancak daha sonraları mümkün olmuştur. Bunların birçoğu vergiye çevrilmiş, bir kısmı da kaldırılmıştır⁵³. Yine hükümdarların gelir elde etmek ya da toplamak için oranlarını çok arttırdıkları bir takım resimlerin zamanla hizmetle mütenasip (orantılı) birer harç halini aldığı da görülmektedir⁵⁴. Osmanlı İmparatorluğunda ilk harç uygulamasının mahkeme harçlarında başladığı bilinmektedir. Gerekçesi ise, Yıldırım Beyazıt devrinde (14.yy sonu – 15.yy başı), devlet iktisadi ve mali bakımdan güçlü durumda olsa da, bütçe fikrinin henüz oluşmaması sebebiyle gelir – gider arasında bir dengeleme gerçekleşmemiş ve saray sarfiyatı çok artmıştır. Hesapsız sarfiyat ve sefahat genelleşince, kadılar ve memurlar da rüşvet almaya başlamışlardır. Halk arasında şikayet konusu olmuş bu durum, padişah tarafından sözü geçen kadı ve memurların cezalandırılması ve kadıların geçimlerini temin etmek maksadıyla, mahkemelerde harç alınması esasının getirilmesi ile sonuçlanmıştır. Böylece belli gelirlerin belli masraflara tahsisi kaidesine uyularak, harçların hasılatı kadıların maaşlarına tahsis olunmuştur⁵⁵.

Kavramların tarihsel süreci içinde değişikliklere uğramış olması neticesinde, kamu maliyesinde “harç (=Taxe)” terimi de, resim (=Droit) kadar olmasa da, çok değişik anlamlar taşıyagelmıştır. Hatta Harç kelimesinin bazen vergi yerine kullanıldığı da olmuştur. Dilimizde harç kelimesi yerine “resim” kelimesini kullananlar da olmuştur⁵⁶. Buna verilebilecek en güzel örnek Pelin’in harç için yaptığı bir tanımlamadan anlaşılabilmektedir. Buna göre Pelin harcı, idarenin ifa ettiği bir tür hizmetler dolayısıyla alınan hususi (özel) mahiyette “bir takım vergiler” olarak tanımlamıştır⁵⁷. Yine konumuzu oluşturan kavram kargaşasını destekler mahiyete izaha Pelin de eserinde yer vermiş, devamında da intikal vergileri yerine harçları, yol vergisi yerine tarık (yol) bedeli, pasaport harçları yerine resimleri tabirinin kullanılabildiğini; isim yanlışlıklarında başka aynı vergi kanunu (yol ve maden kanunları gibi) içine hem harç, hem vergi almak suretiyle bunları birbirine karıştıran düzenlemelere yer verildiği veya harç ile verginin birbirinden ayrılmasını mümkün kılmayacak şekilde birleştirildiğini belirtmiştir. Yine birçok harçların zamanla vergi halini almasının da bu güçlüğü arttırdığını vurgulamıştır. Doktrinde vergi ile harçların birbirinden ayrılmasının

52 Sur, F. H. (1946). Maliye Dersleri Cilt II, Ankara, s.3, 5.

53 Sur, 1946, s.3, 5.

Maliye kuramında harçların vergiden ayrılması Von Justi (1705-1777) ye kadar uzanmaktadır. Daha sonra Adam Smith (1723 – 1790) adalet hizmetinden bahsederken harçlara değinmiştir. Daha sonraları da Rau (1792-1870) bu konu ile meşgul olmuşlardır (s.6).

54 Pelin, 1945, s.268.

55 Sayar, 1975, s.29-30.

Süleyman Sudi’nin Defter-i Muktesid adlı eserinde, harçlar, dolaylı ve dolaysız vergiler dışında başka bir kısımda ve “Çeşitli Hasılat veya Küçük Giderlere Ayrılan Resimler (Hasılat-ı Mütenevvi yahud Rüsumât-ı Müteferrika)” başlığı altında yer almaktadır (Sadi, 2008, s.53).

56 Sur, 1946, s.3.

57 Pelin, 1945, s.263.

geçmişinin ancak 19. yüzyılın ikinci yarısında başladığını da belirtmiştir⁵⁸. Yine hem bizim tarihimizde hem de Fransa'da pek çok harcın zamanla vergiye dönüştüğü de görülmektedir. Örneğin, tapu ve ferağ ve intikal harçları, tarihte peşin ödenen ücret) gibi başlayıp sonuçta ferağ, intikal ve veraset vergileri haline gelmiştir⁵⁹.

Bununla beraber, günümüzde rastlanmamakla beraber harç teriminin tasniflendirilerek anlatıldığına da 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 karşılıklıdır⁶⁰. Literatürde harcı vergiden ayıran diğer bir kriter olarak “ödenmesinin ihtiyarı” olduğunu ileri süren bir eser de mevcuttur⁶¹. Ancak bu tespiti, günümüz harçları açısından katılmak imkânı yoktur. 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 konumlandırılabilen bu tür harçlara “*Taxes Parafiscales*” veya “*Parafiscalite*” adı verilmiştir⁶². Duverger ise diğerlerinden 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 belirtir⁶³. 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 (ki yazar bu kavram yerine “resim” kavramını kullanmıştır), **vergilerle harçlar arasında bir aracı** yerde konumlandırılabilceğini belirtmektedir⁶⁴. Nitekim parafiskalite kavramı, başka bir çalışma konusunu oluşturduğundan burada ayrıntılarına değinilmeyecektir.

Literatürde kavramsal kargaşanın mevcudiyetini ispat eden ve kuvvetlendiren bazı farklı tanımlamalara rastlanabilmektedir. Buna en güzel örneğe Sayar’ın eserinde rastlanabilmektedir. Sayar, bazı harçların, sunulan kamu hizmetinin bedelini kat ve kat aşabilmesi durumunda, hizmet bedelini aşan kısmın vergi mahiyetinde olduğunu ve literatürdeki kullanımının aksine

58 Pelin, 1945, s.266.

59 Pelin, “harçların vergiye kaybedilmesi” alt başlığı altında, gayrimenkul alım satımları, intikal, ipotek gibi muameleler sebebiyle alınan harçların, zaman geçtikçe, ifa edilen hizmetle ilgisi kalmayan birer vergi olduğunu belirtmiştir (Pelin, 1945, s.267-268).

60 Sayar, 1975, s.246; Nihad Sayar, 1966, s.242; Duverger, 1955, s.55,56; Sur, 1946, s.6.

61 Sayar da idari harçları vergiden ayıran kriterlerden birisi olarak “harcın ödenmesinin ihtiyarı” olduğu tespitini yapmaktadır. Ancak devamında ihtiyarilik kıstasının da istisnaları olduğunu, bazı harçların ödenmesinin vergi gibi mecburi(cebri) olduğuna değinmektedir.

62 Sayar,1975, s.247; Sayar, 1966, s.243.

63 Duverger, 1955, s.55,56.

64 Neumark, 1951, s.50-51.

“vergi” olarak isimlendirilemeyeceğini, bu tür harçlara, vergi ve harcın birleşimini ihtiva eden “**vergi niteliğinde harç**” tabirinin kullanılabileceğini ifade etmektedir⁶⁵.

Görülmektedir ki, harç kavramı da, diğer kavramlara benzer olarak, mali terminolojinin oluşması safhasında, eski kullanım ve anlamlarının etkisinde kalınması sebebiyle farklı nitelermelere sebep olmuştur ve nihayetinde bugünkü manasına ulaşmıştır.

Tarihsel süreç içinde çok farklı şekillerde tanımlamalar yapılan harç konusunda kavram kargaşası ve mükerrer vergilemenin giderilmesine yardımcı olan yasal düzenlemelerden birisi olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu gösterilebilir⁶⁶. Öyle ki, söz konusu kanun ile daha evvel ismi resim ya da harç olan pek çok kavram ki bunlardan bazıları aynı konu üzerinden hem resim hem de harç olarak mükerrer vergilemeye de sebep olmakta idi, harç olarak tek bir yükümlülük ihdas edecek şekilde yapılandırılmıştır. Bu hususu izah eden önemli bir yasal açıklamaya 1 seri no.lu Harçlar Genel Tebliği’nde rastlanmaktadır⁶⁷. Sözü geçen tebliğde, uygulama sahası geniş ve fiskal randımanı yüksek bulunan bazı konular harç konusundan çıkarılmış ve münferit vergiler haline getirilmiş (Örn. Emlak Alım Vergisi⁶⁸); yine aynı zamanda harca ve resme tabi konular, bunlardan sadece birine tabi tutulmuştur. Nitekim o tarihe kadar adli muameleler, pasaportlar ve konsolosluk muameleleri ile ruhsatnameler hem harca hem de damga resmine tabi bulunmakta iken, bu durum terk edilmiştir. Yine verimi pek düşük sosyal ve ekonomik bakımlardan mahzurlu ve uygulanması zor bazı eski resimler de kaldırılmıştır (405 sayılı eski bir kanuna dayanan ve hayvanların ve hayvani maddelerin muayenesi dolayısıyla alınan Hayvan Sağlık Zabıtası Resmi ve Sefineler Resmi gibi). Görülmektedir ki, o güne kadar süregelen kargaşa, Harçlar Kanunu ile epey giderilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu’nun gerekçesinde harcın tanımı “fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir.” biçiminde yapılmıştır. Buna göre, 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 gerekmektedir⁶⁹.

Oktar’a göre harcın kesin bir tanımının yapması güç olmasına rağmen, bazen resimler, hatta vergilerle karıştırılan harçlar, genel olarak, “*kamu hizmetlerinden yararlanmak⁷⁰ ve/veya yetkili makamlarca verilen izin karşılığı tahsil edilmek üzere ödenen bedeller*” şeklinde tanımlanabilir.

65 Sayar, 1975, s.247.

66 11756 sayı, 17.07.1964 tarihli T.C. Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

67 1. Seri no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği, 06.10.1964 tarihinde “genel açıklama” başlığı ile, bu kanununun ihdas edilme sebeplerini izah etmektedir (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

68 18.02.1963 tarih ve 198 sayılı Emlak Alım Vergisi Kanunu, 21.01.1982 tarih ve 2588 sayılı 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (madde 18) ile yürürlükten kaldırılmıştır. Emlak Alım Vergisi, Türkiye’deki gayrimenkullerin ivaz karşılığında iktisabı, bunlar üzerinde irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin tesisi ve bu hakların devri karşılığında tarh ve tahsil edilen bir vergi türü idi.

69 AYMK, Esas sayısı: 1986/20, Karar sayısı: 1987/9, Karar günü: 31/03/1987, 28.05.1987 tarih, 19473 sayılı T.C. Resmi Gazete.

70 Bkz. Oktar, A. (1996/1997). Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37, s.163.

Tüm bu açıklamalardan sonra, kavram kargaşasına sebep olan bu durumun giderilmesi açısından, günümüzde önemini neredeyse tamamen yitirmiş bir kavram olan “resim” yerine, “harç” kavramının kullanılmasının yerinde olacağı kanısındayız. Bu bağlamda da, Anayasa’nın 73/3. Maddesinde⁷¹ yer alan “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” ifadesinin “vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler⁷²” şeklinde değiştirilerek kullanılmasının, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin işlerlik kazanabilmesine hizmet edeceği düşünülmektedir⁷³. Zira böyle bir ifade, hem kavram kargaşasına son verecek, hem de mali yükümlülüğün hukuki niteliğinin ve mahiyetinin gerek, mükellefler, gerekse yargı ve idare organları tarafından daha net yapılabilmesine olanak sağlayacaktır. Nitekim 1982 Anayasasının oluşum sürecinde de, önerimize yakın ifadelerle yer verme girişiminde bulunulmuş olduğunu ayrıca belirtmek isteriz. 1982 Anayasa Tasarısında bugünden farklı olarak, 1961 Anayasasında olduğu gibi, vergi dışındaki mali yükümlülükler tek tek sayılmamış, “resim, harç ve benzeri mali yükümler” deyimi yerine, yalın bir ifade ile, “vergi ve benzeri mali yükümlülükler” deyimi kullanılmıştır⁷⁴. Nitekim bizim önerimizden farklı olarak “harç” kavramına yer verilmediği görülse de, o dönemde de Anayasa’da kavramlar açısından yalın bir ifadeye yer verilmesinin önerilmesi konunun önemini ortaya koyar mahiyettedir. Her ne kadar önerildiği şekilde yasalaşmamış olsa da, biz söz konusu kavramların geçmişten günümüze miras kalarak, tarihsel süreçte geçirdikleri evrimin de katkısıyla, bir alışkanlığın devamı niteliğinde kullanıldığı tespiti yapılabilir.

71 “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 1982 Anayasası’nın 73. maddesi ile ilgili pek çok değerlendirme ve eleştiri yapılabilir, ve bu tür eleştiriler de geçmişten günümüze yapılagelmektedir. Örneğin madde başlığının olması gereken başlık olup olmadığı, ya da madde hükmünün siyasi haklar ve ödevler bölümü altında olması gerekip gerekmediği gibi. Bu konular başka bir çalışmanın konusu içerisinde ele alınmalıdır.

72 Teoride resim, harç ile parafiskal yükümlülükler “vergi benzerleri” olarak da ifade edilmektedir ki bunlar “yararlanma vergileri” olarak da nitelendirilmektedir

73 Gülsen Güneş, resim olarak adlandırılan mali yüküm türlerinin hemen hepsinin günümüzde vergi ismi altında alınmakta olduğunu belirttikten sonra, bizim de katıldığımız şekilde, gittikçe azalarak hemen hemen mevcudiyeti kalmamış olan resmin Anayasa’da yer alıp, Belediye Gelirleri Kanununda temel bir mali yüküm türü olan “harcamalara katılma payının” terim olarak Anayasa’da yer almamasını eleştirmektedir. Bu noktada söz konusu terimlerin sadeleştirilmesi, yeknesaklaştırılması ve tutarlılaştırılmasını önermektedir. Bu bağlamda, alt hukuk kuralları ile Anayasanın uyumunun tam olabilmesi için yasal mevzuatta bulunan mali yükümlere ilişkin tüm terimlerin ve isimlerin Anayasa’da anılmasının uygun olacağını ve yine Anayasa’da anılanların da mevzuatta bir yerlerinin bulunmasının sağlanması gerektiğini vurgulamaktadır (Güneş, G. (2012). Anayasadan Sistematiği, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Der: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin, s.273, 274.). Konu hakkında yazarın görüşüne, alt mevzuatta ve uygulamada yer alan önemli ve temel mali yükümler, yasallık ilkesinin işlerlik kazanması açısından Anayasa’da sayılması gerektiği noktasında katılmamıza rağmen, önemini ve anlamını yitiren “resim” kavramı konusunda çalışmamızda ayrıntıları belirtildiği üzere katılmadığımızı belirtmek isteriz.

74 Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı (1/463), Danışma Meclisi S. Sayısı:166, Madde 139 Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler, https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1982/1982anayasas%C4%B1ilkmetin/dm__02007120ss0166.pdf.

1982 Anayasası Tasarısında, 61 Anayasası’nın 61. maddesindeki ve bugünkü yasal düzenlemede yer alandan farklı kavram ve ifadeler yer almaktaydı, ancak nihayetinde 61 Anayasasındaki ile aynı kavramlar kullanılmıştır. 1982 Anayasa Tasarısında bugünden farklı olarak, 1961 Anayasasında olduğu gibi, vergi dışındaki mali yükümlülükler tek tek sayılmamış, “resim, harç ve benzeri mali yükümler” deyimi yerine yalın bir ifade ile, “vergi ve benzeri mali yükümlülükler” deyimi kullanılmıştır. Nitekim Çağan’a göre Tasarıda bu şekilde deyimin içeriğinin sayma yöntemi ile dondurulmaması, anayasa tekniği açısından yerindedir (Çağan, N. (1982).Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler, Vergi Dünyası, Eylül, Sayı:13, s.2).

İlave olarak belirtilmesinde fayda vardır ki, 1982 Anayasasında ifadesini bulan “vergi” kavramı, “resim, harç” 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 yukarıda değindik. Aşikârdır 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 dışsalıklar 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 diğer mali yükümlülükler arasında ayırt edici bir husus da, esasen yukarıdaki izahlarımızdan ayrı düşünölmeyecek 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 aranmamaktadır. Bu temel ayrımlar ve tespitlerin “vergi” ve “diğer mali yükümlülükler⁷⁵” açısından yapıldığı ve 1982 Anayasa Tasarısı önerisi de dikkate alındığında, maliye ilmi açısından da “resim” kavramının bugün için teknik ve mahiyet olarak bir önem ve anlam ifade etmediği ortaya çıkmaktadır. Kısacası böyle bir izah ve tespit, “harcın” yanı sıra “resme” ihtiyaç olmadığı yönündeki önerimizi destekler mahiyettedir.

Sonuç

“Vergi, resim, harç” kavramlarının günümüze yansıyan anlam ve kullanımlarının, tarihi evrim ve değişimlere paralel olduğu görölmektedir. Öyle ki, kavramlar, doğuşlarından itibaren dönemlerinin ihtiyaçlarına cevap mahiyetinde var olmuşlarken, zamanla bir kısmı kronolojik tarihi süreç bağlamında, farklı anlamlar kazanmış ve önemlerini arttırmışlarken, bir kısmı da önemini yitirmiş ve buna rağmen kullanılagelmişlerdir. Kavramların geçmişten günümüze miras kalarak, tarihsel süreçte geçirdikleri evrimin de katkısıyla, bir alışkanlığın devamı niteliğinde kullanıldığı ve hatta, çalışmamızda yer aldığı üzere konuların ayrıntılarına ve derinlerine indikçe, söz konusu kavramların günümüzdeki kullanımlarının, geçmişteki anlamlarına pek de uygun kullanılmadıkları bile görölmektedir. Bu durum da ciddi bir kavram ve hatta anlam kargaşasının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Öyle ki, tarihimizde başlangıçta vergi yerine, harçları ve resimleri de içine alan “dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasıtasız) vergilerin tümünü” ifade eden “tekâlif” kelimesi kullanılmıştır. Tekâlif, üst başlığı altında her bir vergi ve benzeri yükümlülük için genel ve üst bir mana olarak da, “resim ya da rüsum” kavramlarının kullanıldığı, gerek tazminata kadar Osmanlı dönemi eserlerinden gerekse bütçelerden tespit edilmektedir. Yine bu dönemde “harçlar” önemli gelir kaynağı durumundadır. Meşrutiyet devrinde de genel olarak “resim” ve “harç” olarak ifade edilen pek çok mali yükümlülüğün, günümüze “vergi ve/veya harç” üst başlığı altında evrilerek uygulandığı görölmektedir. Yine Cumhuriyet tarihi

75 Teoride resim, harç ile parafiskal yükümlülükler “vergi benzerleri” olarak da ifade edilmektedir ki bunların “yararlanma vergileri” olarak da nitelendirildiği görölmektedir (Oktar, 1996-1997, s.163).

eserlerinde, söz konusu kavramlar hemen hemen tüm eserlerde tanımlanmaya ve kavramların mahiyet ve anlamları açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda kavramların tarihsel süreci içindeki değişik anlam ve kullanımlarından etkilenecek ve esinlenerek, cumhuriyet dönemi başlarındaki eserlerde kavram kargaşasının günümüzden daha fazla var olduğu görülmektedir. Bu kavram kargaşasının, yeni düzenin yapılandırılmasında, geçmişten gelen düzen ve kullanımların yansıması ve kullanımlarının devam etmesinin doğal bir sonucu olduğu kanısındayız. Bu kavram kargaşasına örnek olarak, bazı eserlerde, resim kavramının ‘vasıtalı (dolaylı) vergiler’, harç kavramının ise ‘hizmet dolayısıyla alınan hususi (özel) vergiler’ şeklinde tanımlanmış olmasını verebiliriz. Ancak genel olarak, 15.-16. yy’larda olduğu gibi cumhuriyet dönemi başlangıcında da resim denilen mali yükümlülüğün, tüm mali mükellefiyetler için bir üst başlık mahiyetinde kullanılmakta olduğu görülmektedir. Nitekim söz konusu yıllar, mali literatürün yeniden tesis edilmeye çalışıldığı ve bundan ötürü de eskiden gelen kavramlar ile yenilerin harmanlandığı ve dolayısıyla günümüz yeni kavramlarının kullanılmaya ve tanımlanmaya çalışıldığı bir geçiş dönemi olarak nitelenebilir. Bu ara dönemde yaşanan gelişmeler de günümüze “resim” özelinde bir kavram kargaşası olarak yansımıştır. Dolayısıyla günümüzde yaşanan kavram kargaşasının nedeni olarak, kavramların günümüz kullanım ve anlamlarına ulaşıncaya kadar geçirdiği evrelerde, “eski anlamlarından ziyade eski kullanımlarına” yer verilmesinin tercih edilmesi olduğunu söyleyebiliriz. Esasen bu evrim yaşanırken, kavramların pek çoğunun “vergi” adı ile değiştirilmesine rağmen, günümüzde sadece “gemi sağlık resmi” yükümlülüğünün adının eskisi gibi “resim” olarak kaldığını da özellikle vurgulamak isteriz. Bunlara ilave olarak, Anayasa Mahkemesi’nin maddi olay bağlamında söz konusu kavramları açıklamaya, tanımlamaya ve kimi zaman da farklarını ortaya koymaya çalıştığı veya yapılan ödemenin resim ve harç olarak nitelendirilip nitelendirilmediği değerlendirmesi yaptığı görülmektedir. Öyle ki, Mahkemenin kimi zaman resmi harca benzer şekilde ve/veya sadece harç ile resmin vergiden ayrıldığı noktaya vurgu yaparak, kimi zaman da harcı, resmi de içine alacak şekilde tanımlama yoluna gittiği görülmektedir. Buradan da Mahkemenin de, kararlarından yapılan ödemenin ne tür bir mali yükümlülük olarak nitelendirilebileceği hususunda kavramsal kargaşa içinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu şekilde gerek öğretide ve gerekse yargı kararlarında mali yükümlülüğün nitelemesi konusunda bir çaba olduğu aşikârdır. Üstelik söz konusu kargaşanın ana sebeplerinden birisi olarak, uygulamada tek örneği kalan “resmin” önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Üstelik günümüzde tek resim adı altında var olan ve her gemiden net ton başına tahsil edilmekte olan gemi sağlık resminin, gemilerden, önleyici ya da koruyucu bir sağlık denetim hizmeti karşılığında tahsil edildiği, bu anlamıyla hem öğretideki hem de mahkeme kararlarındaki tanıma da uygun şekilde, tam bir “harç” mahiyetinde olduğunu da belirtmek isteriz. Üstelik burada, resmin öğretideki tanımına uygun olarak herhangi bir makamdan izin alınması da söz konusu değildir.

Resim kadar olmasa da harcın tanım ve nitelemesi konusunda da literatürde tartışmalar yapılagelmiştir. Öyle ki, bazı yazarlara göre harcın kesin bir tanımının yapılması güç olmasına rağmen, bazen resimler, hatta vergilerle karıştırılmışlardır⁷⁶. Tüm bu kavram kargaşasını giderici

76 Konu hakkında bkz. Sayar, 1975, s.246-247-248.; Sayar, 1966, s.242-243.; Neumark, 1951, ss.48-51.

mahiyette, resmi de ihtiva edecek bir harç tanımının yapılmasının yerinde ve faydalı olacağını vurgulamak isteriz. Bu bağlamda günümüzde önemini neredeyse tamamen yitirmiş bir kavram olan “resim” yerine, “harç” kavramının kullanılması tüm bu tartışmaları da nihayete erdirecektir. Buna göre, harcın tanımının, “*kamu hizmetlerinden yararlanmak ve/veya yetkili makamlarca verilen izin karşılığı tahsil edilmek üzere ödenen bedeller*” şeklinde olması önerilmektedir.

Bu izahlar temelinde Anayasanın ilgili maddesinde de gerekli düzeltme ve düzenlemenin yapılması da gerekmektedir. Bu bağlamda, Anayasa’nın 73/3. maddesinde yer alan “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” ifadesinin, “vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler ” şeklinde değiştirilerek kullanılmasının, hem kavram kargaşasına son vereceği hem de hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin işlerlik kazanmasına hizmet edeceği kanısındayız. Zira böyle bir ifade, kavram kargaşasını sonlandırmanın yanı sıra, mali yükümlülüğün hukuki nitelemesinin ve mahiyetinin gerek mükellefler, gerekse yargı ve idare organları tarafından daha net yapılabilmesine olanak sağlayacaktır. Nitekim 1982 Anayasasının oluşum sürecinde de, önerimize yakın ifadeler yer verme girişiminde bulunulmuş olduğunu ayrıca belirtmek isteriz. 1982 Anayasa Tasarısında bugünden farklı olarak, vergi dışındaki mali yükümlülükler tek tek sayılmamış, “resim, harç ve benzeri mali yükümler” deyimini yerine, yalın bir ifade ile, “vergi ve benzeri mali yükümlülükler” deyimini kullanılmıştır. Nitekim bizim önerimizden farklı olarak “harç” kavramına yer verilmediği görülsede, o dönemde de Anayasa’da kavramlar açısından yalın bir ifadeye yer verilmesinin önerilmesi, konunun önemini ortaya koyar mahiyettedir. Her ne kadar önerildiği şekilde yasalaşmamış olsa da, biz söz konusu kavramların geçmişten günümüze miras kalarak, tarihsel süreçte geçirdikleri evrimin de katkısıyla, bir alışkanlığın devamı niteliğinde kullanıldığı tespit edilmektedir.

Kaynakça

- AKDOĞAN, Abdurrahman. (1989), Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas sayısı: 1986/20, Karar sayısı: 1987/9, Karar günü: 31/3/1987, 28.05.1987 tarih, 19473 sayılı, T.C. Resmi Gazete.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2003/11, Karar Sayısı: 2004/49, Karar Günü: 7.4.2004, 05.11.2004 tarih, 25634 sayılı T.C. Resmi Gazete. <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/881e81fa-5646-4e53-b91b-7eae19554eec?highlightText=resim&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>. (Erişim Tarihi: 22.05.2017).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2003/9, Karar Sayısı: 2004/47, Karar Günü: 1.4.2004, 05.11.2004 tarih, 25634 sayılı T.C. Resmi Gazete. <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8114f98f-26e6-4f72-a452-12e9d9df3e95?highlightText=har%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>;
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1968/12, Karar Sayısı: 1968/65, Karar günü: 17/12/1968, 10.7.1969 tarih, 13245 sayılı T.C. Resmi Gazete. <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/82a7ac49-1b5e-4d6f-9f8f-1c0de8325d35?highlightText=har%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>).

- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2012/158, Karar Sayısı: 2013/55, Karar Günü: 10.4.2013, www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140118-8.doc.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas sayısı: 2009/42, Karar sayısı: 2011/26, Karar günü: 26/1/2011, 14.05.2011 tarih, 27934 sayılı T.C. Resmi Gazete, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/c5d68f53-ee60-479c-9701-e4e8c06edce4?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>. (Erişim Tarihi: 26.11.2018).
- AYNİZEDE, Hasan Tahsin. (1933). İlmî Malî ve Maliye Kanunları, İstanbul, Kanaat Kütüphanesi.
- BAŞOĞLU Tuncay, Resim, <http://www.tdvia.org/dia/ayrmetin.php?idno=340582>, Erişim Tarihi (02.03.2016).
- ÇAĞAN, Nami. (1982). Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- ÇAĞAN, Nami. (1982). “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, Vergi Dünyası, Eylül, Sayı:13.
- Damga Resmi Kanunu, 1324 sayı ile 28.05.1928 tarih, 900 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, 01.07.1964 tarihinde 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa dönüşmüştür.
- DİKMEN, M. Orhan. (1969). Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- DUVERGER, Maurice. (1955). Âmme Maliyesi, (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen), Ankara.
- EMİROĞLU, Cezmi. (1934). Türkiye’de Vergi Sistemi, Dördüncü Kitap: Mahalli İdareler, Damga Matbaası.
- EVREN, Çınar Can. (2007). Bir Danıştay Kararı Üzerine Kamu Hizmetinde Bedel Sorunu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XI. Sa.1-2, ss.679-691.
- Gemi Sağlık Resmi Kanunu Uygulama Yönetmeliği, 03.03.1996 tarih, 2569 sayılı T.C. Resmi Gazete.
- GÜNEŞ, Gülsen. (2008). Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul: XII Levha Yayınları, 2. Baskı.
- GÜNEŞ, Gülsen. (2012). Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkel Bazı Vergisel Beklentiler, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Der: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin.
- KANETİ, Selim.(1986-1987). Vergi Hukuku, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın:698, Özdem Kardeşler Matbaası.
- KARAMURSAL, Ziya. (1989). Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, ss.163-197.
- KAZICI, Ziya. (2005). Osmanlı’da Vergi Sistemi, İstanbul: Bilge Yayıncılık.
- KENANOĞLU, M. Macit. Vergi, TDV İslam Ansiklopedisi, Cilt: 43, s: 56, <http://www.tdvislamansiklopedisi.org/dia/ayrmetin.php?idno=430056>. (Erişim Tarihi: 13.07.2017).
- NADAROĞLU, Halil. (1998). Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- NEUMARK, F. (1951). Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- OKTAR, Ateş. (1996/1997). Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37.
- PELİN, Fazıl. İ. (1945). Finans İlmi ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap, Üçüncü bası, İstanbul: İsmail Akgün Basımevi.
- Rıhtım Resmi Kanunu, 26.01.1967 yılında 827 sayılı T.C. Resmi Gazete.
- SADİ, Süleyman. (2008). Defter-i Muktesid (Osmanlı Vergi Düzeni), (Çev. Mehmet Ali Ünal), Isparta: Fakülte Kitabevi.
- SAYAR, Nihad. (1966). Amme Maliyesi Cilt I-II, İstanbul: Sermet Matbaası.

- SAYAR, Nihad. (1975). Kamu Maliyesi I-II, 5. Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası.
- SAYAR, Nihad. (1977). Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları, İstanbul: Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 281.
- SUR, Fadıl H. (1943). Maliye Dersleri, Ankara.
- SUR, Fadıl H. (1946). Maliye Dersleri, Cilt II, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, 2012 Yılı Denetim Raporu, Eylül 2013, s. 5, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/kid/HUDUT%20VE%20SAHILLER.pdf>. (Erişim Tarihi: 04.05.2016).
- TABAKOĞLU Ahmet Medeniyet ve Toplum Rektörlük Dersi: Bin Yıllık Türkiye İktisat Tarihi, http://ww3.ticaret.edu.tr/bgur/files/2013/03/3_ahmet_tabako%C4%9Flu_dersnotu.pdf , s.19, Erişim Tarihi (02.03.2016)
- TUNCER, S. (1989). Rıhtım Resmi Kanunu'ndan Ulaştırma Resmi Altyapıları Kanun'una, Vergi Dünyası, Eylül, (Sayı: 97).
- TURHAN, Salih. (1979). Vergi Teorisi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2550, İktisat Fakültesi No: 435, Maliye Enstitüsü No: 57.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı (1/463), Danışma Meclisi S. Sayısı:166, https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1982/1982anayasas%C4%B1ilkmetin/dm__02007120ss0166.pdf. (Erişim Tarihi: 11.01.2016).
- YILMAZ, Güneş ve BİYAN, Özgür. (2016). Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri ali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:38, Sayı:2, Aralık, ISSN:2149-1844, DOI:10.14780/muiibd.281421, ss.335-360.
- 2548 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanunu 10.11.1981 tarih, 17510 sayılı T.C. Resmi Gazete.
- 2928 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanununda Değişiklik Kanunu, 22.10.1983 tarih, 18199 sayılı T.C. Resmi Gazete.
- <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/r%C3%BCsum> (Erişim Tarihi: 12.11.2017).
- <http://www.nisanyansozluk.com/?k=resim&lnk=1> (Erişim Tarihi: 26.11.2018).
- <https://www.duden.de/suchen/dudenonline/bede> (Erişim Tarihi: 26.11.2018).
- <http://dict.leo.org/german-english/abgabe>. (Erişim Tarihi: 26.11.2018).

Extended Abstract

It should be possible to comprehend the historical development and evolution of tax and/or other concepts that have been used in lieu of tax, which means the transfer of some part of the individual income and / or assets to the government, and to understand and explain it with the meanings attributed to it as well as with the methods of use. Although the concepts of “tax, duty and charge” can be defined theoretically, some of them have become nearly impractical, inapplicable and non-functional, leading to confusion and even ambiguity. We see that this confusion and ambiguity has been caused by different meanings attributed to these concepts over the course of the chronological history. It is fair to say that the concepts have been used as something inherited from the past to present, like the continuation of a habit, owing to the evolution of those concepts throughout the history, as well. Moreover, as we go into the details and depths of the subjects, we see that the current use of the concepts in question does not actually correspond to their meanings in the past.

It is observed that the meanings and uses of the concepts of “tax, duty and charge” have evolved in parallel with the historical evolution and changes. Such that; even though the concepts have always existed ever since they emerged, as a response to the needs of their eras, some took on different meanings and increased in popularity over the course of the chronological history while others lost their significance but still have been used. We also see that the concepts were passed down from the past to the present and used as a continuation of a habit thanks to the contribution by their own evolution throughout the history, as well and even that the current use of the concepts in question does not actually correspond to their meanings in the past as we go into the details and depths of the subjects, as discussed in our study. This situation has led to the emergence of a serious contradiction in terms and an ambiguity. Such that; back in the old days, the term “offering” rather than “tax” was used initially in our history, with reference to all types of taxes, either “indirect or direct taxes”, including the duties and charges. Both the works of the Ottoman period until the reforms and the budgets reveal that offering was used for any tax and similar liability under the main heading and also the terms “charge or duty” were used as superordinate concepts in general terms. Likewise, the “charges” were deemed as a significant source of income in this period. We see that many financial liabilities, generally referred to as “charge or duty” in the constitutional era, have been evolved and used today under the main heading of “tax and/or charge”. Similarly, in the works of the Republic history, it was attempted to define the concepts in question in almost all works and to explain the contents and meanings of the concepts. In this context, it is seen that the contradiction in terms were more prevalent in the works of the early republican era, as compared to the present day, since the concepts were affected and inspired by various meanings and uses throughout the history. We are of the opinion that this conceptual confusion is a natural result of the reflection of the routines and uses that have been passed on from the past as well as continuous use of these concepts, in the restructuring of the new system of practices. Examples to this conceptual confusion include; the concept of “duty” was defined as “indirect taxes” in some works, while the concept of “charge” was defined as “the personal (individual) taxes collected due to services”. However, it is observed that financial obligation referred to as duty in general terms in the republican era as in the 15th and 16th centuries have been used for all types of financial liabilities as part of a superordinate content. Indeed, the years in question can be referred to as a transitional period during which it was attempted to re-establish the financial literature all over and therefore this literature was blended with the traditional concepts and thus the new concepts of today were tried to be used and redefined. The developments experienced in this interim period reflected on the present day, as a conceptual confusion, in terms of the use of “duty”. Therefore, we can say that the contradiction in terms experienced today resulted from the fact that “old uses of the concepts” rather than their “old meanings” were preferred to include in the stages during which the concepts gained today’s uses and meanings. In fact, it should be noted that while experiencing such evolution, only the term “duty” used in the name of the liability, “ship sanitary duty”, survived this evolution although a great majority of the concepts were replaced with the term “tax”. In addition, we see that the Constitutional Court has tried to explain, define and sometimes show the differences between the concepts in question and also assessed whether the payment made could be regarded as a duty and charge, in the context of the material case. Such that; we see that the Court sometimes chose to define the “duty” in a similar way to

the “charge” and/or only underlining the point at which the “duty and charge” differ from tax and sometimes by including the term “charge” in the definition of the “duty”. It can be deduced that the Court was in a conceptual confusion in determining the type of the financial liability, with respect to the payment made.

Hence, it is obvious that there have been efforts to describe the financial obligation, in both doctrine and judicial decisions. Moreover, we see that the “duty”, which is the only example in the practice, plays an important role as one of the main reasons of the confusion. Furthermore, it should also be emphasised that the ship sanitary duty, which exists singly under the name of “duty” and is collected from every ship based on net tonnage, is collected from the ships, for a preventive or protective measure sanitary inspection service, so, in that sense, it is basically a “charge” in accordance with the definition in both doctrine and judicial decisions. And yet, no permission is required to be obtained from any authority, as per the definition of the “duty” in the doctrine.

There have been some discussions in the literature on the definition and description of the “charge”, although to a lesser extent as compared to the “duty”. Such that; although some authors advocate that it is hard to make a conclusive definition of the “charge”, they were mistaken with some duties, even taxes. We would like to emphasize that it would be appropriate and useful to make a definition of a “charge”, in a way to include the “duty”, in an attempt to eliminate all this conceptual confusion. In this context, the use of the concept “charge” instead of “duty” which is an old-fashioned concept for today will put an end to all these discussions. Hence, the definition of “charge” is proposed as follows: *“the fees paid to use the public services and/or collected for the permissions granted by the authorised bodies”*.

Based upon these explanations, it shall be required to make necessary revisions and regulations in the related article of the Constitution. In this context, we are in the opinion that it will both bring the conceptual confusion to an end and bring the principles of legal security and certainty into force if the statement, “any tax, duty, charge and similar liabilities are imposed and annulled by law” specified in the article #73/3 of the Constitution, is amended and used as “any tax, charge and similar liabilities”. Because, such a statement will not only put an end to the conceptual confusion but also enable that the legal definition and content of the financial liability can be made more clearly by either taxpayers, judicial bodies and administrative organs. Also, we would like to point out that some attempts have been made to include some statements that almost meant the same as our proposal, in the course of the establishment of 1982 Constitution. Unlike today, the financial liabilities, other than tax, were not listed separately in 1982 Constitutional Draft; the statement “tax and similar liabilities” were used in a plain expression, in lieu of the phrase “tax, charge and similar liabilities”. So, although it is seen that the concept “charge” was not mentioned, unlike our proposal; it is obvious that the matter herein is quite important, given the fact the a pure and plain expression was included in terms of the concepts in the Constitution back then. Even though it was not enacted as proposed, we think that the concepts in question were passed down from the past to the present and used as a continuation of a habit, thanks to the contribution by their own evolution throughout the history.