

TÜRK ANAYASALARINDA VERGİLENDİRME İLKELERİ*

Vergi hukukunda genellik ve eşitlik, yasallık, hukuki güvenlik (vergilendirmede belirlilik, vergi yasalarının geriye yürümezliği), mali güce göre vergilendirme, yasal idare, başvurma hakkı ve yargısal denetim ilkeleri mükellef hukuku açısından çok önemli temel ilkelere dir.¹

“Temsilsiz vergi olmaz” (no taxation without representation) ilkesi Magna Charta Libertatum ile başlayan Batı demokrasilerinin vazgeçilmez ana unsuru olmuştur. Bu sebeple vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler Anayasalarda her zaman yer bulmuştur. Ülkelerin demokratikleşme ve gelişmişlik seviyesi ile Anayasaların yapılma süreci ve Anayasa metinleri arasında çok ciddi paralellikler kurulabilir. Bu anlamda Anayasa metinlerinin uzunluğu ya da kısalığı temel hak ve hürriyetlerin korunması açısından çok anlam ifade etmemekte hatta çoğunlukla uzun anayasalar bireylerin devlet karşısında çok da gelişemediği toplumlarda karşımıza çıkmaktadır. Anayasal devlet ve anayasalı devlet ayrımı da güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin devlet tarafından tanınma ve korunma derecesiyle ilgilidir. Bunun yanında toplumsal sözleşme ya da uzlaşmanın en üst hukuki ve siyasi yansıması olan Anayasalar kimi ülkelerde çok sık değişirken Amerika Birleşik Devletleri gibi çoğulcu demokrasinin şampiyonu olan bir ülkede ise tarihsel olarak çok eskiye dayanmakta ve ana çerçevesini korumaktadır.

Anayasal vergi hukuku kişilerin vergi hukukunun anayasa ile güvence altına alınmasıyla ilgilenen bir hukuki disiplindir. Osmanlı’dan günümüze ülkemizde vergiye ilişkin temel bazı ilkeler Anayasalarda yerini almıştır. Bu çalışmada Kanuni Esasi’den başlamak üzere 1982 Anayasasına kadar Türk Anayasalarında yer alan temel vergilendirme ilkeleri ve vergilerin anayasal denetimi üzerinde durulacaktır.

VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergilendirme ilkeleri çoğu vergi hukuku ve kamu maliyesi kitaplarında bir çırpıda sayılan ve tanımlanan ilkeler gibi görünse de her birinin oturması ve tam olarak uygulanması çok uzun yüzyıllar sürmüştür. Bu anlamda aşağıda yer alan ilkelerin yeryüzünde her yerde aynı şekilde ve içerikle uygulandığını ve anlaşıldığını düşünmemek gerekir. Bunun yanında bu ilkeleri devletin mali alanda oynadığı rol ve devlet tanımı ile birlikte ele almak gerekir. Klasik ve neo-klasik iktisat ve devlet anlayışı ile Keynesyen, post-Keynesyen iktisat ve devlet anlayışı arasında devletin iktisadi hayatta yer alma biçiminden bunun yoğunluk derecesine kadar bir takım temel farklılıklar bulunmaktadır. Bu anlamda geliri yeniden bölüştürme, sosyal adalete yaklaşma, planlı iktisadi kalkınmayı sağlama anlayışında olan bir devlet ve iktisat görüşü ile sadece zorunlu alanlarda devletin varlığına tahammül eden liberal görüş arasında vergilendirme ilkelerinin yorumunda ciddi farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Hukuk Devleti: Hukuk devleti, tüm öğelerini içeren bir tanım vermek yerine karakteristik özellikleri sayılarak anlaşılabilir. Buna göre; yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğu hukuk devletini belirleyen temel ilkelere dir.² Kuvvetler ayrılığı ve yasama organının yürütme

*Yaklaşım Dergisi Şubat 2012 sayısı 230.sayfasında yayımlanmıştır. 3.05.2021 tarihinde revize edilmiştir.

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 20. Baskı, 2011, s.40-56.

² Öncel vd., age., s.39.

organına yetki devrine ilişkin koşulları önceden belirlemiş olması da hukuk devletinin vazgeçilmez ilkeleridir.³

Hukuki Güvenlik: Hukuki güvenlik vergilemede kesinlik ve belirlilik, kıyas yasağı ile vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerini⁴ içermektedir. Anayasa’da ceza hükümlerinin geriye yürümeyeceğine ilişkin bir hüküm olmasına rağmen⁵ vergiyle ilgili düzenlemelerin geçmişe yürütülmesine ilişkin yasaklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Maalesef ülkemizde bu tip düzenlemeler mükellefin aleyhine sonuç doğuracak şekilde yapılabilmektedir. Anayasamızda vergi düzenlemelerinin geriye yürümeyeceğine dair bir düzenleme bulunmaması idareye açık kapı bırakmış olmaktadır.⁶

Sosyal Devlet: Devlet kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre vergi almakla birlikte aynı zamanda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak zorundadır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. (1982 Anayasası 73/2. md.) Bunun dışında Anayasa’da yer alan yirmiyi aşkın hüküm sosyal devlet anlayışını yansıtmaktadır. Devlet temel hak ve özgürlükleri koruma konusunda müdahaleci olmayan bir anlayışa sahipken sosyal alanda bilakis düzenleyen, gözetilen ve denetleyen konumuna geçmektedir. Mali gücün vergilemede dikkate alınması, gelirin ve servetin vergilendirme yoluyla yeniden dağıtımı, artan oranlı vergileme, asgari geçim indirimi, sosyal amaçlı istisna ve muafıklar, zorunlu tüketim mallarının düşük oranlı vergilendirilmesi, lüks tüketim mallarının özel tüketim vergisi kapsamına alınması, ailenin ve çocuğun korunması ve emek gelirlerini kayıran ayırma kuramı sosyal devlet ilkesine ilişkin bazı uygulamalardır.

Genellik: Çoğu ülkenin aynı zamanda Anayasal bir biçimde güvence altına aldığı bu ilke yalnızca vergi yasalarının uygulanması açısından değil hiçbir ayırım gözetilmeksizin herkese kanun önünde eşit muamele edilmesini emreder. **Herkesin** kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olması (1982 Anayasası 73/1. md.) ve yine **herkesin**, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olması (1982 Anayasası 10. md.) genellik ilkesinin Anayasa güvencesini oluşturur.

Yasallık: Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasa ile konulabileceği, kaldırılabilmesi ve değiştirilebilmesini ifade eder. Latince “*nullum tributum sine lege*” “kanunsuz vergi olmaz” ilkesi bütün hukuk sistemlerinde kabul edilen evrensel bir ilke halini almıştır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirilmesi ve kaldırılmasının da kanunla yapılacağı 1982 Anayasa’sının 73 üncü maddesi hükmüdür. Verginin yasallığı ilkesinin istisnası yine Anayasa’da yer almaktadır. Dış ticarete ilişkin olarak ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisi Anayasa’nın 167 nci maddesine uygun olarak kanunla Bakanlar Kuruluna verilebilir. Vergide yasallık ilkesi vergilerin yasalarla konulması yanında idarenin anayasa ve yasalar yanında vergi ile ilgili

³ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009, s.200.

⁴ Özellikle ekonomik krizler gibi olağanüstü dönemlerde gerçek anlamda geriye yürüyen vergisel düzenlemeler yapıldığı halde Anayasa Mahkemesi bunları geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulmamıştır. İlgili kararların çoğunda Anayasaya aykırılığı tespit ile hükmü iptal etmek yerine, hatalı ve zorlama yorumlarla düzenlemenin geriye yürümediği ve Anayasa’ya aykırı olmadığı yolunda kararlar verilmiştir. Dolayısıyla vergi kanunlarının Anayasal denetiminde geriye yürümezlik ilkesinin mükelleflerin hukuki güvenliklerine hizmet edecek şekilde kullanılmadığı görülmektedir. (Tekbaş, age., s.435)

⁵ Anayasa’nın 38. maddesine göre kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Bu ilke vergi suç ve cezaları açısından geriye yürümezlik kuralını getirmesi açısından önemlidir.

⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.43.

olarak çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ vb. idari düzenlemelere de uyan yasal bir idare olmasını gerektirmektedir.

Belirli ve Kesinlik: “Adam Smith’in geleneksel vergilendirme ilkelerinden biri olan belirli ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir.”⁷ Bu ilke vergilemede nesnel ölçütlerin dikkate alınması ve sübjektif ve belirsiz uygulamaların olmamasına ilişkindir. “Ödeme zamanı, ödeme biçimi, ödenecek miktar; hepsi gerek mükellef, gerekse diğer kişiler için belli ve açık olmalıdır. Aksi durumda, vergiye tabi herkes, sevilmeyen mükelleflerin vergisini arttırabilen ya da bu tür bir arttırma korkusundan yararlanarak bahşiş koparabilen vergi tahsildarlarının az çok hükmü altına girer. Verginin kesin olmayışı, arsız ve yolsuz değilken bile halkça çok sevilmeyen bu grubu arsızlığa teşvik eder ve yolsuzluk yapmasını kolaylaştırır.”⁸

Doğal Yargıç İlkesi: Hukukun en temel prensiplerinden biri olan doğal yargıç ilkesi vergi hukuku açısından da önemlidir. Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. (1982 Anayasası 37/1. md.) Vergi ceza hukuku çeşitli yaptırımlar ile vergi mükellefiyetlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyenlere karşı tedbirler almaktadır. Çok geniş bir yelpazede yer alan vergi suçlarına karşı hürriyeti bağlayıcı cezalar dâhil çeşitli cezalar verilebilmektedir. Doğal yargıç ilkesine göre bir ihtilaf ancak uyumsuzluğun doğduğu anda görevli ve yetkili bir mahkemede yargılanabilir.

Düzeltilme Hakkı: Vergi mükellefi ve sorumlusu, idare ve vergi araçları vergilendirmeye ilişkin düzeltilebilir mahiyette hata yapmış olabilirler. Böyle bir durumda makul bir süre içinde bu tür hataların düzeltilebilmesini istemek mükelleflerin ve devletin en doğal hakkıdır.

Başvurma Hakkı: Mükelleflerin haksızlığa uğradıkları zaman idari ve yasal yolları kullanabilmeleri anayasal güvence altına alınmıştır. Buna göre dilekçe hakkı ve idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması vergi uygulamalarının hukuka uygun olarak yapılmasını ve keyfi tutum ve davranışların önüne geçilmesini temin etmektedir. İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. (1982 Anayasası 125/1. md.)

Yargısal Denetim: Vergilendirme işlemi bir idari işlem olma vasfıyla yargının denetimine açık olmalıdır. Bunun yanında kanunların toplumsal sözleşme niteliğini haiz olan ve hukuksal hiyerarşi içinde en üstte yer alan Anayasalara uygunluğunu denetleyen bir mahkemenin (Anayasa Mahkemeleri, supreme court vb.) varlığı vergilendirmede yasallık ve genellik ilkesi kadar önemlidir. Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar.

Hakkaniyet: Hakkaniyet sübjektif bir kavram olup topluma, zamana ve yere göre değişen bir olgudur. “Vergilemede hakkaniyet, vergi yükünün toplumca uygun, kabul edilir sayılacak biçimde dağılımını ifade eder. Hakkaniyetli bir vergi hem yatay hakkaniyete hem de dikey hakkaniyete uygun olmalıdır.”⁹ Vergilerin mali güç ve ödeme kudretine göre alınması hakkaniyet gereğidir.

⁷ Öncel vd., age, s.46.

⁸ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2003, 8. Baskı, s.293.

⁹ Uluatam, age., s.285.

TÜRK ANAYASALARINDA VERGİLENDİRME HÜKÜMLERİ

Bu bölümde Türk Anayasalarında yer alan vergilendirme ile ilgili hükümler ele alınacaktır.

Kanuni Esasi – 1876

Islahat ve Tanzimat fermanlarında yer alan bazı vergilendirme ilkelerinden sonra 1876’da kabul edilen ilk Anayasa olan Kanuni Esasi’de vergide yasallık, genellik ve mali güç ilkeleri yer almıştır. Fakat daha önceki reform hareketlerine benzer bir şekilde Kanuni Esasi de toplumsal ve içsel dinamiklerle gelişmediği için uygulaması kısa sürmüştür.

Madde 20- Tekâlifi mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfikân kaffeî tebaa beyninde her kesin kudretî nispetince tarh ve tevzi olunur.

Bu madde ile vergide genellik, yasallık ve mali güç ilkeleri dikkate alınmıştır. Buna göre vergiler bu husustaki kanunlara dayanılarak tüm tebaadan mali kudretine göre alınacaktır.

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

Anayasal vergi hukukunun en önemli ilkesi olan vergide yasallık ilkesi “**yasal olmayan bir akçenin dahi alınamayacağı**” vurgulanarak ifade edilmiştir.

Madde 96- Tekâlifi Devlet’in hiçbirî bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.

96 ncı madde de çok açık bir biçimde vergilerin yasallığı ilkesi ile ilgilidir. Bunun yanında angaryanın yasak olduğuna hükmedilen 24 üncü madde de önemlidir.

1921 Anayasası

1921 Anayasası en kısa metinli ve en kısa ömürlü Türk Anayasası olup vergilerin yasallığına ilişkin bir ilkeye yer vermemiştir.

1924 Anayasası

Madde 84- Vergi, Devlet’in genel giderleri için, **halkın pay vermesi** demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, **ondalık** alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.

Ne ilginçtir ki Anayasa’daki bu sınırlama devlet dışında gerçek veya tüzel kişileri de içerecek bir tarzda yapılmıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında Devlet’in vergileme konusunda yetkileri düzenlenirken gerçek veya tüzel kişilerin bu esaslara aykırı hareketlerine ilişkin bir hüküm derç edilmemiştir. 1924 Anayasası Cumhuriyet döneminin ilk Anayasası olduğu için bu tarihsel bağlamda ele alınmalıdır.¹⁰

Madde 85- Vergiler ancak **kanunla salınır** ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılmıncaya kadar alınabilir.

¹⁰ Ahmet G. Kumrulu, “**Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**”, AÜSBF Dergisi.

85 inci madde vergilerin yasallığı ile ilgilidir. Kanunun dili vergilerin konulması konusunda *salınma ve alınma* tabirini kullanmaktadır. 1961 Anayasası ile birlikte bu terminoloji değişmiştir. 73'üncü maddeye göre ise angarya yasaktır. Bilindiği üzere angarya ve bedeni mükellefiyetler geleneksel ekonomik düzen içinde konulan aynı bir emek vergisiydi. Angarya yasağı daha sonra yapılan 1961 ve 1982 Anayasalarında da yer almıştır.

1961 Anayasası

1961 Anayasasının II. Kısım dördüncü bölümünde yer alan "VI. Vergi Ödevi" başlıklı 61 nci maddesi vergilemeye ilişkin temel Anayasa maddesidir. 29.9.1971 tarih ve 1488 sayılı yasa ile değişen bu maddeye¹¹ göre;

VI. 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**.

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

1971 yılında yapılan değişiklikle ikinci fıkraya *benzeri malî yükümler* ibaresi ilave edilmiş ve Bakanlar Kuruluna yetki veren üçüncü fıkra eklenmiştir. Bu madde ile vergilerin yasallığı ve genellik ilkeleri vurgulanmıştır.

1982 Anayasası

VI. Vergi ödevi

Madde 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, **mali gücüne** göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verilebilir.

1961 ve 1982 Anayasaları sadece vergi ile ilgili değil mali hukuk ile ilgili çok geniş düzenlemeler içermektedir. Vergiye ilişkin temel prensipler yanında bütçe hukukuna, mali denetime ve devletin yapması gereken kamusal harcamalara kadar birçok alanda anayasal güvenceler bulunmaktadır.

¹¹ Maddenin ilk şekli: Madde 61- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.

ANAYASAL YARGI DENETİMİ

Vergilerin yasallığı ve genellik ilkeleri yanında idare hukukunun temel ilkeleri olan başvurma (dilekçe) hakkı, yargısal denetim ve anayasal denetim hakkı da temel vergisel ilkeler olarak sayılabilir. Mükelleflerin haklarını idare nezdinde aramaları, buradan bir sonuç elde edememeleri halinde mahkemelere başvurmaları, kanunların anayasaya aykırı olması halinde ise Anayasa Mahkemesinin devreye girmesi mükellef hukukunun korunması açısından son derece önemli konulardır. Kurulduğu 1962 yılından Kasım 2004'e kadar iptal davaları ve itiraz başvurularına ilişkin tüm Anayasa Mahkemesi kararlarını inceleyen bir çalışmaya göre toplam 2.879 kararın 21 tanesi destekleyici mahiyette olmakla birlikte 170 tanesi mali yükümlerle ilgilidir.¹²

Türk Anayasa Mahkemesi kurulduğu 1961'den 2004'e kadar pek çok vergi kanununu incelemiş olmakla birlikte anayasa mahkemesi denetimi ile ilgili olarak getirilen çeşitli sınırlamalar nedeniyle inceleme oranları çok düşük kalmış olup hakkında hiç denetim yapılmamış temel vergi kanunu bulunmaktadır.¹³

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili Anayasa Mahkemesi kararlarının 29 tanesinin 1961 döneminde, 120 tanesinin de özellikle 1985 sonrası dönemde yoğunlaşmak üzere 1982 döneminde alınmış olduğu görülmektedir. *Mali yükümlerle ilgili düzenlemelerin yer aldığı yasaların özgün metinlerinden çok, değiştirilen metinlerinin anayasal denetime konu olması da dikkat çekicidir.*¹⁴ Bu durum belirli bir dönemde yürürlükte olan vergi uygulamalarının belli bir toplumsal uzlaşma çerçevesinde kabul edildikten sonra değiştirilmesinin ancak daha yüksek bir toplumsal uzlaşma düzeyi ile mümkün olabileceğini göstermektedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında vergi ve benzeri mali yükümlülükle ilgili değerlendirmeler yasallık, genellik ve eşitlik, mali güç, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, amaçsallık (kamu giderlerinin karşılanması amacı), yetki aşımı (Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığının yetki aşımı) ve hukuk devleti ilkeleri (hukuk devleti, sosyal devlet, anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü, geriye yürümezlik, hukuk güvenliği, temel hak ve ödevler, devletin temel amaç ve görevleri) açısından yapılmıştır.¹⁵

SONUÇ

Vergi, devleti kuran sosyal sözleşmenin en önemli parçalarından bir tanesidir. Bu açıdan mükellef-devlet ilişkilerinin açık bir biçimde tanımlanması ve mükellef haklarının **Anayasal güvence** altına alınarak korunması gerekir. Ülkemizde Anayasal vergilendirme ilkeleri Kanuni Esasi'den bu yana 1921 hariç tüm Anayasalarda yer almaktadır. Hukuk devleti, hukuki güvenlik, sosyal devlet, genellik, yasallık, belirlilik ve kesinlik, doğal yargıç, düzeltme ve başvurma hakkı, yargısal denetim ve hakkaniyet vergilendirmeye ilişkin temel anayasal ilkelerdir.

Şaban Küçük

Yeminli Mali Müşavir

¹² Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.5.

¹³ Tekbaş, age., s.251. Bu dönemde kısmen veya tamamen iptali istenen madde hükmü sayısı 155 olup bunlardan 17 tanesi Gelir Vergisi Kanunu ile ilgilidir. Örneğin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile ilgili hiçbir Anayasal denetim yapılmamıştır. (Tekbaş, age.,s.439)

¹⁴ Gerek ve Aydın, age., s.6.

¹⁵ Gerek ve Aydın, age.