

TÜRKİYE'DE VERGİ VE BÜTÇE HAKKI

**Cumhurbaşkanlığı Sistemi Sonrasında
Vergi(leme) ve Bütçe(leme) Hakkının Görünümü**

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN



TÜRKİYE'DE VERGİ VE BÜTÇE HAKKI

Cumhurbaşkanlığı Sistemi Sonrasında Vergi(leme) ve Bütçe(leme) Hakkının Görünümü

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Yayın No. : 2242
ISBN : 978-605-7895-51-6
Basım Sayısı : 1. Basım, Şubat 2019

© Copyright 2019, NOBEL AKADEMİK YAYINCILIK EĞİTİM DANIŞMANLIK TİC. LTD. ŞTİ. SERTİFİKA NO.: 40340
Bu baskının bütün hakları Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.ne aittir. Yayınevinin yazılı izni olmaksızın, kitabın tümünün veya bir kısmının elektronik, mekanik ya da fotokopi yoluyla basımı, yayımı, çoğaltımı ve dağıtımı yapılamaz.

Genel Yayın Yönetmeni : Nevzat Argun -nargun@nobelyayin.com-
Yayın Koordinatörü : Gülfem Dursun -gulfem@nobelyayin.com-

Redaksiyon : Samet Tekin -samet@nobelyayin.com-
Sayfa Tasarım : Tarkan Kara -erdal@nobelyayin.com-
Kapak Tasarım : Mehtap Yürümez -mehtap@nobelyayin.com-
Baskı ve Cilt : Atalay Matbaacılık / Sertifika No.: 15689-
Büyük Sanayi 1 Cad. Elif Sok. No.:7/236-237 İskitler / ANKARA

Kütüphane Bilgi Kartı

Üstün, Ümit Süleyman.

TÜRKİYE'DE VERGİ VE BÜTÇE HAKKI Cumhurbaşkanlığı Sistemi Sonrasında Vergi(leme) ve Bütçe(leme) Hakkının Görünümü /
Ümit Süleyman Üstün

1. Basım. 424 s. 16x24 cm. Kaynakça var, dizin yok.

ISBN: 978-605-7895-51-6

1. Türkiye'de Vergi 2. Vergi(leme) 3. Bütçe(leme)

Genel Dağıtım

ATLAS AKADEMİK BASIM YAYIN DAĞITIM TİC. LTD. ŞTİ.

Adres: Bahçekapı mh. 2465 sk. Oto Sanayi Sitesi No:7 Bodrum Kat Şaşmaz-ANKARA - siparis@nobelyayin.com-

Telefon: +90 312 278 50 77 - **Faks:** 0 312 278 21 65

E-Satış: www.nobelkitap.com - www.atlaskitap.com - **Bilgi:** esatis@nobelkitap.com - info@atlaskitap.com

Dağıtım ve Satış Noktaları: Alfa Basım Dağıtım, Ana Basım Dağıtım, Arasta, Arkadaş Kitabevi, Başarı Dağıtım, D&R mağazaları, Dost Dağıtım, Güneş Dağıtım, Kitapsan, Nezih Kitabevleri, Prefix, Remzi Kitabevleri, TveK Mağazaları

TÜRKİYE’DE VERGİ VE BÜTÇE HAKKI

Cumhurbaşkanlığı Sistemi Sonrasında Vergi(leme) ve Bütçe(leme) Hakkının Görünümü

- Vergilendirme yetkisinin, malî iktidarın bir unsuru olan vergi iktidarı olarak vergi hakkı kapsamında tanımlanması
- Vergi ve bütçe hakkının milletlerin hayatındaki önemi
- Meclisin vergi ve bütçe hakkının değerlendirilmesi
- Yasama ile yürütme arasındaki hak-yetki sınırının belirlenmesi
- Yürütme organının vergileme ve bütçeleme konusunda sahip olduğu yetkinin değerlendirilmesi
- Meclisin bütçe hakkının kapsamı
- Bütçenin tasdiki (veya reddi) ve denetiminin değerlendirilmesi
- Özelleştirme ve borçlanmaların bütçe hakkı kapsamında değerlendirilmesi

***“Dün, dünde kaldı cancağızım,
bugün yeni bir şeyler söylemek lâzım.”***

(MEVLÂNA)

ÖNSÖZ

Bu çalışma esas itibariyle, profesörlük takdim tezi olarak hazırlanmıştır. Bu konuyu Cumhurbaşkanlığı sisteminin başlaması sonrası yapmayı planlayıp başka konuda hazırlık yaptığım sırada, Cumhurbaşkanlığı sisteminin başlamasıyla önceliği bu konu almış bulunuyor. Profesörlük unvanını alma aşamasında sunulacak olan bu eserin, o unvanın hakkını verecek nitelikte olması için elimden geleni gayreti gösterdim. Mevlâna diyarından, Mevlâna'nın yukarıdaki sözüne yaraşır bir eser ortaya koymaya arzusuyla çalıştım.

Merhum Prof. Dr. Nami ÇAĞAN'ın temel başucu kaynağı “Vergilendirme Yetkisi” eseri bulunurken, böyle bir çalışmayı yapma hususunda çok tereddüt yaşadım. Ancak, tarih içindeki gelişmelerin sadece vergilerin değil, aynı zamanda harcamaların ve de bütçenin meclis tarafından onaylanmasına yönelik seyrini dikkate alarak, bütçe hakkının da çalışmaya dâhil edilmesinin konuyu önem ve mahiyeti itibariyle daha kapsayıcı olacağı kanaatine vardım. Bu itibarla, çalışmada sadece vergilerle sınırlı kalınmaması, terazinin diğer kefesini teşkil eden harcamalara karar vermenin de incelenmesi suretiyle konunun her iki boyutunun ele alınması, böylece çalışmanın daha kapsamlı olmasına da gayret ettim. Harcamalar boyutunun da konunun kapsayıcılığı bakımından bütçe hakkı itibariyle ele alınması gerekti. Sonuçta devlet egemenliğinin en önemli iki unsuru ve milletin sahip olduğu iki temel hak olan vergi ve bütçe hakkı ortaya çıktı.

Ayrıca, Cumhurbaşkanlığı sistemiyle beraber yapılan köklü değişiklikler dolayısıyla bilgilerin güncellenmesi gerekliliği, bu konuyu ele almadaki bana cesaret verdi. Nitekim parlamenter sistemden başkanlık sistemine geçişle beraber kuvvetler ayrılığındaki nispi yumuşaklık yerini bir bakıma nispi bir sertliğe bırakmış oldu. Bu değişimin vergileme hak ve yetkisine yansımaları yeniden değerlendirmek gerekmektedir.

Doktrindeki mevcut süregelen yaklaşımdan farklı olarak, meclislerin vergi ve bütçe konusunda yetkiden ziyade haklarının olduğu üzerinde bir tez geliştirilmeye çalışılacaktır. Doktrinde vergi ve bütçe konusunda asıl olarak milletlerin hak sahibi oldukları; bu haklarını yine milletin temsilcisi konumunda bulunan meclisler eliyle kullanacakları, dolayısıyla meclislerin bu konularda yetkiye sahip oldukları ifade edilmektedir. Meclisler kendi yetkilerini de belli sınırlar dâhilinde yürütme organına devredebilmektedir. Ancak bu çalışmada, vergilendirme yetkisi ya da bütçe yetkisi kavramları yerine, vergi ve bütçe hakkı kavramları tercih edilecektir. Meclislerin de milletin temsilcileri olmalarından ziyade, bizatihî milletin içinden çıkan, milletin bir parçası olmaları hasebiyle bu konularda hak sahibi oldukları yönünde önermede bulunulacaktır.

Böylece meclis ile yürütme organı arasında net bir ayrım çizilmeye çalışılacak ve kişilerin haklarının korunabilmesi için meclisin bu hakları daha etkili kullanmasının önemine değinilecektir. Yürütme organına verilecek yetkinin sınırları ve şartları da ayrıca inceleme konusu yapılacaktır.

Desteklerini her zaman yanımda hissettiğim ve en az benim kadar bugünümü görmeyi bekleyen annem, babam, kardeşlerim ile eşim ve kızlarıma bu eserimi en içten sevgilerimle takdim ediyorum. Çalışmanın ilk kısmını Giresun’da yazmaya başladığımda desteklerini esirgemeyen eşimin ailesine de teşekkürlerimi sunuyorum. Bütün kitaplarımı okuyup görüşlerini paylaşan amcama da ayrıca teşekkür ederim. Bugünümü göremedikleri için sevinçlerimin her zaman buruk olacağı dedelerim, anneannem ve babaannemi de hasret ve rahmetle anıyorum.

Daha önce söylenmiş olandan farklı bir yaklaşım ve bakış açısı getirilmeye çalışıldığı için, siz değerli okuyuculardan gelecek yapıcı eleştiriler ve önerilerle çalışmanın tekâmül etmesi ve böylece bu eserin bundan sonraki benzer çalışmalara yol gösterici nitelik kazanması sağlanabilecektir. Yapacağınız değerli katkılar için şimdiden teşekkürlerimi sunarım.

Konya, 13 Şubat 2019

Ümit Süleyman ÜSTÜN

Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Malî Hukuk Anabilim Dalı

sustun@selcuk.edu.tr

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Korunması Hakkında Kanun
Agm.	: Adı geçen makale
AyM.	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
çev.	: Çeviren
D.	: Daire
dn.	: Dipnot
DŞ.	: Danıştay
DVDDGK.	: Danıştay Veri Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	: Esas
E.t.	: Erişim tarihi
İBK.	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
K.	: Karar
karş.	: Karşılaştırınız
md.	: Madde
mük.	: Mükerrer
p.	: Paragraf
RG.	: Resmî Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
vd.	: Ve devamı/ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YİD.	: Yap-işlet-devret

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	vii
KISALTMALAR	ix
İÇİNDEKİLER	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE BÜTÇE HAKKININ TANIMI, ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ

I. GENEL İTİBARİYLE EGEMENLİK KAVRAMI	5
II. MECLİSİN VERGİ VE BÜTÇE KONUSUNDA SAHİP OLDUĞU İKTİDARIN HAK OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ.....	15
A. GENEL İTİBARİYLE	15
B. DOKTRİNDEKİ MEVCUT TANIMLAMA	15
1. Vergilendirme Yetkisi – Vergi Hakkı	15
2. Bütçe Hakkı	19
C. DEMOKRATİK EGEMENLİK TEORİLERİ KAPSAMINDA DEVLETİN SAHİP OLDUĞU İKTİDARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	23
1. Genel İtibariyle.....	23
2. Meclisin Niteliği ve Taşıdığı Önem	26
a. Meclislerin Oluşumundaki Oy Verme Hakkının Kapsamındaki Değişim	28
b. Sadece Şimdiki Yaşayan Halkın İradesi de Aynı Zamanda Tüm Milletin İradesidir	30
3. Meclisler Milletin Temsilcisinden Ziyade Milletin Bir Parçasıdır	31
4. Meclisin Sahip Olduğu Yetkilerin ‘Hak’ Olarak Kabul Edilmesinin Önemi.....	33
D. MECLİSİN VERGİ VE BÜTÇE İKTİDARININ HAK OLARAK İFADE EDİLMESİ VE ÖNEMİ	37

III. VERGİ VE BÜTÇE HAKKININ SINIRLARI.....	47
IV. TARİHÎ GELİŞİM	57
A. İNGİLTERE.....	59
B. FRANSA.....	64
C. ALMANYA	66
D. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ	67
E. TÜRKİYE	69

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HAKKI

I. TANIMI ve ÖNEMİ	85
II. VERGİLERİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ	88
A. GENEL İTİBARIYLA	88
B. KANUNÎLİK İLKESİNİN KAPSAMI	90
1. Kanunîlik İlkesi Bakımından Maddî Nitelikli Kanunlarla ve Nitelikli Çoğunlukla Düzenleme Yapılması.....	92
a. Maddî Nitelikli Kanunlarla Değişiklik Yapılması	92
b. Nitelikli Çoğunlukla Değişiklik Yapılmasının Önemi	96
2. Keyfiliğin Karşısı Olarak Kanunîlik İlkesi	99
3. Hukukî Güvenlik ve Belirlilik Bağlamında Kanunîlik İlkesi.....	104
4. Vergi Adaleti Bağlamında Kanunîlik İlkesi.....	115
C. HUKUKÎ GÜVENLİĞİN GEREKLERİ.....	118
1. Genel İtibariyle.....	118
2. Hukukî Güvenliğin Yansıma Alanları (Kanunîlik/Belirlilik İlkesinin Neticeleri).....	124
III. VERGİLER KONUSUNDA YÜRÜTME ORGANINA VE VERGİ İDARESİNE YETKİ TANINMASI.....	135
A. YÜRÜTME ORGANININ VERGİ YETKİSİ	136
1. Anayasanın 73/4. Maddesi Kapsamında Cumhurbaşkanına Yetki Tanınması	136
a. Genel İtibariyle	136
b. Cumhurbaşkanlığı Sistemi Bağlamında Değerlendirme	140

c. Tanınan Yetkinin Kapsamı	144
aa. Aşağı ve Yukarı Sınırların Varlığı, Bunların Ölçülü Belirlenmesi ve Kullanılması Gereği	147
bb. Değişiklik Yapma Zamanı ve Sıklığı	155
cc. Değişikliklerin Bütçe Kanunu ile Yapılması Düşüncesi	156
dd. Değişiklik Yapılacak Aşağı Sınır Olarak Sıfır Oranının Belirlenmesi	157
ee. Değişiklik yapma Yetkisinin Belediye Meclislerine Tanınması Sorunu	161
2. Anayasanın 167/2. Maddesi Kapsamında Cumhurbaşkanına Yetki Tanınması	173
3. Olağanüstü Haller Kapsamında Cumhurbaşkanına Yetki Tanınması	178
4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile Cumhurbaşkanı Kararlarının Vergi Hukukunda Fonksiyonlarının Değerlendirilmesi	180
B. VERGİ İDARESİNİN VERGİLER KONUSUNDA DÜZENLEME YETKİSİ (HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞINA YETKİ TANINMASI)	182

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 191

BÜTÇE HAKKI

I. BÜTÇE HAKKININ TANIMI VE KAPSAMI	191
A. BÜTÇE HAKKININ TANIMI	191
B. BÜTÇE HAKKININ NİTELİĞİ VE KAPSAMI	200
II. BÜTÇENİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ	211
A. GENEL İTİBARİYLE	211
B. BÜTÇENİN KANUNÎLİĞİ İLKESİNİN UNSURU OLARAK ÖN (ÖNCEDEN) İZİN İLKESİ	216
1. Genel İtibariyle	216
2. Ön İzin İlkesinin Dayanağı	228
C. BÜTÇE HAKKININ BİR SİYASÎ HAK OLMASI	233
III. YÜRÜTME ORGANININ BÜTÇE YETKİSİ (BÜTÇE KONUSUNDA YÜRÜTME ORGANINA VE İDAREYE YETKİ TANINMASI)	235

A. BÜTÇENİN HAZIRLANMASI	239
B. BÜTÇENİN UYGULANMASI (BÜTÇENİN TATBİK VE İCRASI)	246
1. Genel İtibariyle.....	246
2. Ödenek Aktarımları ve Yedek Ödenekler Bakımından Yürütme Organının Bütçe Yetkisi.....	256
IV. BÜTÇE HAKKI BAĞLAMINDA BÜTÇENİN TASDİK VE KONTROLÜ (DENETİMİ) SAFHALARI	270
A. BÜTÇENİN GÖRÜŞÜLMESİ VE TASDİKİ (VEYA REDDİ)	271
1. Bütçenin Görüşülmesi	271
2. Bütçenin Tasdiki	276
B. BÜTÇENİN KONTROLÜ (DENETİMİ).....	290
1. Kesin Hesap Kanununun Önemi ve Tasdiki.....	292
2. Bütçenin Denetiminde Sayıştay’ın Yeri ve Önemi.....	301
V. ÖZELLEŞTİRME, BORÇLANMA VE FON UYGULAMALARININ BÜTÇE HAKKI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	311
A. ÖZELLEŞTİRME UYGULAMALARININ BÜTÇE HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	311
B. BORÇLANMANIN BÜTÇE HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	324
C. FON UYGULAMALARININ VE VARLIK FONUNUN BÜTÇE HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	343
VI. BÜTÇE HAKKI BAKIMINDAN MALÎ ANESTEZİ VE GÜNÜMÜZDE BÜTÇE HAKKIYLA İLGİLİ HAREKETLER	355
A. MALÎ ANESTEZİ KAVRAMINI YENİDEN TANIMLAMAK	355
B. GÜNÜMÜZDE BÜTÇE HAKKI İLE İLGİLİ TALEPLERİN VARLIĞI VE BU YÖNDEKİ HAREKETLER: FRANSA ÖRNEĞİ	357
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	363
KAYNAKLAR	379
KİTAPLAR VE MAKALELER.....	379
DİĞER KAYNAKLAR/İNTERNET KAYNAKLARI	401
KAVRAM DİZİNİ.....	407

GİRİŞ

Doktrinde vergilendirme yetkisi olan ifade edilegelen vergi(leme) hakkı ile bütçe(leme) hakkı, devlet egemenliğinin en mühim unsuru olan malî iktidarın, en önemli kısmını oluşturmaktadır. Vergileme ve bütçeleme hakkı olarak ifade etmek, kapsam ve kavram itibariyle daha isabetli olsa da, bu çalışmada aynı anlamı ifade etmek ve akıcı anlatımı sağlamak amacıyla 'vergi ve bütçe hakkı' ifadesi tercih edilecektir.

Devletlerin varlığının devamı için hayatî değer taşıyan bu iki egemenlik unsuru vergi ve bütçe hakkı, aynı zamanda kişilerin hürriyetleriyle de yakından ilgili olmaları hasebiyle, milletin bizâtihi karar verip uygulaması gereken bir hakkı da ifade etmektedir. Milletler kendilerinden alınacak malî unsurlara kendileri karar verme hakkına (vergi hakkı) sahip olduğu gibi; kendilerinden alınan paraların nerele re harcanacağına da yine kendileri karar verme ve tüm bunlara onay verme hakkına sahiptir. Bunlar, milletlerin en temel haklarının başında yer alırlar.

Bütçe hakkı, vergi hakkından daha sonra doğmuş bir kavramdır. Halktan alınacak vergilerin nasıl keyfilikten uzak bir şekilde halkın rızası ile belirlenmesi gerekiyorsa; toplanan vergilerin harcanmasında da yine halkın rızası aranmalıdır. Vergi alma ve harcama yapmaya da her yıl ayrıca onay verilmelidir. Bu itibarla vergi hakkı ile harcama yapma hakkı terazinin iki ayrı kefi olarak görülebilir. Bütçe hakkı ise tüm bunların toplamından ayrıca bunların her yıl tasdikinden oluşan daha geniş kapsamlı bir hak olarak ortaya çıkmaktadır.

Bütçe hakkı, vergi hakkını da içine alan bir kavramdır. Tarih içinde önce, vergi hakkının millete ait olduğu ve bunun meclis eliyle kullanılması gerektiği yönünde adımlar atılmıştır. Bunun akabinde toplanan vergilerin nerelere harcanacağına karar verme hakkının da aynı

şekilde millete ait olduğu; alınan vergilerin ve yapılacak harcamaların milletin onayından geçmesi gerektiği ve bunun da yine meclisler eliyle kullanılacağını ifade eden (bu itibarla vergi hakkını da içeren) bütçe hakkı kavramı ortaya çıkmıştır. Günümüzde devletin egemenliği kapsamı içinde yer alan bu iki unsur, aynı zamanda milletlerin en temel haklarını da teşkil etmektedir. Ayrıca tek tek bireyleri de dikkate aldığımızda, bu iki kavramın kişilerin hürriyet alanları ile de yakından alâkalı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi ve bütçe hakkı millete ait olup meclisler tarafından kullanılmaktadır. Doktrinde, millete ait olan bu hakların kullanımı yetkisinin milletin temsilcisi olan meclislere devredildiği ifade edilmektedir. Ancak bu çalışma kapsamında, meclislerin vergilendirme ve bütçeleme konusunda yetkilerinden ziyade; içinden çıktıkları milletin bir parçası olmaları hasebiyle, bizâtihi hak sahibi oldukları konusunda değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

Meclislerin kuruluşu, özellikleri, yetkilerinin niteliği gibi konuların anayasa hukukunun veya genel kamu hukukunun konuları olduğu ileri sürülebilir. Ancak, tarih içindeki demokrasi mücadelelerinin, ilk meclis örneklerinin ve anayasaların ortaya çıkmasının temelinde, iktidarların keyfî vergilendirmelerine duyulan tepkilerin yattığı ve bu bağlamda meclislerin sahip oldukları yetkilerin/hakların başında vergilemenin bulunduğu göz önüne alındığında; malî hukukçuların da en az anayasa hukukçuları kadar bu konuda söz söyleme hakkının bulunduğu rahatlıkla görülecektir.

Meclisler vergi ve bütçe konusunda sahip oldukları hakkı, belli sınırlar dâhilinde yürütme organına devretmekte, yürütme organını yetkilendirmektedirler. Ancak günümüzde bu yetkilendirme çok geniş bir kapsama sahip olmuştur. Bu itibarla tarih içinde yoğun mücadeleler sonucu meclislerin sahip olduğu bu vergi ve bütçe hakkı, adeta sembolik bir vaziyet almış bulunmaktadır. Yürütme organına tanınan yetkiler de, keyfî uygulama olmamasını temin etmeye yönelik olan vergi ve bütçe hakkının özünü zedeleyecek durumlara varabilmektedir.

Bu yüzden, gerek gerek devlet egemenliği, gerek milletin (/meclisin) hakkı ve gerekse de yürütme organına tanınan yetkiler göz önüne alındığında; bu konunun bireylerin hürriyet alanlarını çok yakından ilgilendirdiği ortaya çıkmaktadır. Bu husus, meclislerin sahip oldukları vergi ve bütçe haklarını daha da önemli hale getirmektedir. Uygulamada yeterince değer verilmeyen bütçe hakkının millet hayatında taşıdığı önem, tahmin edilen de çok fazladır. Bütçe hakkının öneminin vurgulanmasına ve meclisin bu hakkın kullanımında daha etkin rol almasına gayret sarf edilmelidir.

Cumhurbaşkanlığı sistemiyle birlikte vergi ve bütçe hakkının görünümünde de bazı farklılıklar ortaya çıkmıştır. Özellikle yürütme organına tanınan yetkiler ve bunların kullanılacağı hukuk kaynakları bakımından da bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu çalışma kapsamında, Cumhurbaşkanlığı sistemi sonrasında meydana gelen son durum çerçevesinde vergi ve bütçe hakkı incelenmeye ve değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu itibarla önce vergi hakkı ve bütçe hakkı kavramları, doktrindeki süregelen mevcut tanımlarla kıyaslanmak suretiyle ortaya konacak, tarihî gelişimleri üzerinde durulacaktır. Meclisin bu konularda yetkiden ziyade hakka sahip olduğu; çünkü meclislerin içinden çıktıkları milletin bir parçası, cüzü oldukları, dolayısıyla milletin sahip olduğu hakka sahip oldukları hususunda değerlendirmeye yapılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi hakkı ele alınacaktır. Bu kapsamda vergilerin kanunîliği ilkesi ve bunun istisnası niteliğinde olarak yürütme organına vergileme yetkisi tanınması konusu ele alınacaktır. Yerel yönetimlere yetki tanınıp tanınmaması hususu da değerlendirilecektir.

Son bölümde ise bütçe hakkı kavramı üzerinde durulacaktır. Cumhurbaşkanlığı sistemi sonrasında meclisin bütçe üzerindeki hakkı incelenecektir. Bütçenin onaylanması veya reddedilmesi durumları üzerinde durulacak, harcamalara ve borçlanmalara karar vermede meclisin hakkı değerlendirilecektir. Bütçe hakkı bakımından önem arz eden özelleştirmeler, borçlanmalar ve Varlık Fonu da ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE BÜTÇE HAKKININ TANIMI, ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ

Tam olarak vergileme ve bütçeleme hakkı olarak ifade edilebilecek olan vergi ve bütçe hakkı, esas itibarıyla devlet egemenliğine dayanmaktadır. Devlet, egemenliğine dayanarak vergi alma, harcama yapma, bunlara onay verme hakkına sahiptir. Bu hakları ortaya koyabilmek için öncelikle egemenliği incelemek gerekir.

I. GENEL İTİBARI İLE EGEMENLİK KAVRAMI

Devletlerin egemenliklerine (hâkimiyetlerine) dayanarak sahip oldukları en önemli iki güç; vergi koyma (salma/alma) ve toplanan vergilerin nerelere harcanacağını belirlenip bunlara izin verilmesidir. Bu bağlamda, işbu çalışma kapsamında devletin sahip olduğu bu iki egemenlik alanı yani, vergi hakkı ile bütçe hakkı ele alınmaya çalışılacaktır.

Devletlerin varlığının devamı için bu iki güç/iktidar çok büyük bir önem taşımaktadır.

Egemenlik millete aittir. Nitekim Anayasanın 6. maddesinde bu durum, “Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır” şeklinde ifade edilmektedir. Devletin belli bir insan topluluğu tarafından kurulan teşkilât olduğu dikkate alındığında, milletin egemenliğini kendi kurmuş olduğu devlet aracılığıyla (devletin yetkili organları eliyle) kullandığı anlaşılır. Devlet egemenliği kavramı kullanıldığında,

kastedilen aslında milletin egemenliğidir. Millet egemenliğini devlet vasıtasıyla kullanmış olmaktadır. Devlet egemenliğinin kaynağı millettir. Devletin yetkili organları, egemenden (milletten) aldıkları egemenliği ve buna dâhil iktidarı, egemen (millet) adına kullanmaktadır.

Devletlerin varlığı için üç unsurun bulunması gerekmektedir. Bunlar insan topluluğu (millet), ülke ve egemenlik unsurlarıdır. İnsan topluluğu ve ülke unsurları tek başına bir devletin oluşumu için yeterli olmayıp “*insan topluluğunun bu ülke üzerinde egemen olması*” da şarttır¹. Bu üç unsur da aynı derecede mühim olup sadece bir unsura ağırlık verilmemelidir. Nitekim unsurlarından hareketle devlet, “*belirli bir insan topluluğunun, belirli bir toprak parçası üzerinde egemen olmasıyla oluşan, hukukî kişiliğe sahip devamlı bir teşkilattır*” şeklinde tanımlanabilir².

İlk defa Jean Bodin tarafından ‘Devletin Altı Kitabı’ adlı eserinde, “*devletin daimî ve mutlak kudreti*” olarak tanımlanan egemenlik³, devleti toplum içindeki diğer tüm güç odaklarından ayıran, ona devlet niteliği kazandıran üstün emretme, kural koyma ve zorlama gücü olarak belirtilebilir⁴. Kısaca, bir kudretin, bir iktidarın en üstün olmasını⁵, hâkim olmasını, hâkimiyetini ifade etmektedir. Bu itibarla egemenlik, devletin kişilere karşı olan yetkilerinin tümünü birden ifade etmekte olup devletin kişilere emretmesi ve bu emirlere karşı onlardan itaat etmesini istemesi şeklinde tecelli eder⁶.

¹ GÖZLER Kemal, *Anayasa Hukukuna Giriş*, Bursa 2016, s. 39; GÖZLER Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, Bursa 2015, s. 134.

² GÖZLER Kemal, *Devletin Genel Teorisi*, Bursa 2016, s. 6; GÖZLER, *Anayasa Hukuku*, s. 134-135. Ancak doktrinde egemenliğin devletin temel niteliğini ve onun ayırt edici kıstasını oluşturmaktan ziyade; siyasî iktidar kavramıyla birlikte ele almak gerektiğini belirten görüş de bulunmaktadır. Bkz. KAPANİ Münci, *Politika Bilimine Giriş*, Ankara 2000, s. 58.

³ ÖZMAN M. Aydoğan, “Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 1, 1964, s. 57; GÖZLER, *Devlet*, s. 78; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 1.

⁴ ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 1.

⁵ ÖZMAN, s. 56.

⁶ BİLGE Necip, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, Ankara 1977, s. 293.

Egemenlik, belli bir toprak parçası üzerinde en üstün, genel ve kesin karar verme iktidarı olarak da tanımlanabilir⁷. Bu bağlamda egemenlik, devletin elinde bulundurduğu yönetme iktidarı ile bağlantılı bir kavram olarak, devlet gücünün ya da iktidarının simgesi şeklinde ortaya çıkmaktadır⁸.

Egemenlik, esas itibarıyla dış ve iç egemenlik olarak ikiye ayrılmaktadır. Bağımsızlık⁹ olarak da ifade edilebilecek olan **dış egemenlik**, devletin başka hiçbir devlete bağlı ve tâbi olmaması, diğer devletlerle eşit statüde bulunması anlamına gelmektedir¹⁰. Dış egemenliğin yani devletlerin bağımsızlığının; devletlerin egemen eşitliği ve içişlerine karışmama ilkeleri olmak üzere iki temel sonucunun bulunduğu söylenebilir¹¹.

İç egemenlik ise, devletin ülkesi üzerindeki kişi ve topluluklara karşı üstün bir otoriteye, iktidara sahip olması anlamındadır¹². İç egemenlik bir boyutuyla devlet egemenliğinin kendisini ifade ederken; diğer taraftan ise bu iktidarın en üstün, sınırsız, bölünemez ve devredilemez olmasını belirtmektedir¹³.

Bu açıklamalar doğrultusunda kural olarak, egemen iktidarın başlıca nitelikleri şu şekilde belirtilebilir¹⁴: Egemen iktidar, başka hiçbir iktidardan türememiş olan aslî (ilk güç) bir iktidardır¹⁵. Yer, zaman bakımından daimi olup mutlak niteliktedir. Mutlak egemenliği savunan Alman doktrinine göre, egemenlik, devletin kendi iradesi ile kendi yetkilerini tayin etmesi iktidarı olarak tanımlanmaktadır. Buna göre,

⁷ LEIBHOLZ Gerhard, "Devletlerin Egemenliği ve Avrupa Birliğinin Tamamlanması", (Çev. PERİNÇEK Doğu), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 1, 1964, s. 136.

⁸ SUNAY Reyhan, *Tartışılan Egemenlik*, Ankara 2007, s. 22.

⁹ KAPANİ, s. 57.

¹⁰ GÖZLER, *Devlet*, s. 79; KAPANİ, s. 57.

¹¹ GÖZLER, *Anayasa Giriş*, s. 40; GÖZLER, *Devlet*, s. 79.

¹² ÖZMAN, s. 59.

¹³ GÖZLER, *Devlet*, s. 81; KAPANİ, s. 58.

¹⁴ Bkz. GÖZLER, *Devlet*, s. 82-85; GÖZLER, *Anayasa Giriş*, s. 41; ÖZMAN, s. 57.

¹⁵ SUNAY, s. 35-36.

egemenlik, devlet iktidarının bizzat kendisini belirleme ve sınırlama hususunda sahip olduğu yetkidir. Egemenlik kısaca, yetki-yetkisidir¹⁶. Diğer bir deyişle, kendi yetkisini kendisinin belirlemesi ve yine kendi yetkisini kendisinin sınırlaması yetkisi olarak ifade edilebilir. Yine egemenlik, diğer tüm iktidarların kendisine tâbi olduğu en üstün iktidardır, sınırsız (sınırlandırılmamış) niteliktedir. Egemenlik tektir ve tecezzi etmez yani, bölünemez. Egemen iktidar devir ve ferağ da edilemez. Aksi hal zaten devletin sona ermesi demektir.

Günümüzde, egemenliğin Jean Bodin’den itibaren yapılan mutlak, sınırsız olma nitelikleri tam olarak kabul edilmemektedir. Nitekim doktrinde de mutlak egemenlik anlayışının hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil ettiği şu şekilde ifade edilmektedir: “Her şeyden önce, **mutlak** ve **sınırsız bir iktidar olarak anlaşılan egemenlik, zamanımızın «hukuk devleti» anlayışı ile bağdaşamaz. Hukuk devleti, hukukla bağlı ve sınırlı bir devlet görüşüne dayanır**”¹⁷. Ancak egemenliğin tanımındaki “mutlak” olma, doğrudan doğruya sınırsızlık ya da keyfilik anlamına gelmemekte, devlete vücut veren hükmetme gücünün kesin veya şartsız nitelik taşımasını belirtmektedir¹⁸. Hatta klasik egemenlik anlayışında Bodin, mutlak olma niteliğinin mutlakiyetçilik olmadığını vurgulamakta ve egemen gücün kullanılması bakımından da ilahî kanunlar, krallığın doğal kanunları ve devletler hukuku ilkeleri gibi sınırlar bulunduğunu ifade etmektedir. Kralın egemenliğini sınırlayan ilahî iradenin yansıması olan doğal kanunlara, ‘keyfî olarak vergi toplama’ yasağını örnek olarak göstermektedir¹⁹.

Klasik anlayışta bile tam anlamıyla sınırsızlık, keyfilik anlamına gelmeyen egemenliğin, günümüz hukuk devleti anlayışı içinde böyle bir anlamı ihtiva edemeyeceği tartışmasızdır. Dolayısıyla günümüzde egemenliğin her şeyden önce hukukla sınırlı olduğu ve bunun da gerek

¹⁶ ÖZMAN, s. 65; GÖZLER, *Devlet*, s. 85.

¹⁷ KAPANİ, s. 59; Ayrıca klasik anlamdaki egemenliğin tek, bölünmez ve en üstün olma özelliklerinin de modern devlet anlayışı bakımından çözülmesi güç sorunlar ortaya çıkardığı da ifade edilmektedir. Bkz. KAPANİ, s. 61.

¹⁸ SUNAY, s. 39.

¹⁹ Bkz. SUNAY, s. 40.

ülke içi, gerekse de milletlerarası alanda devlete mutlak değil de ancak nispî bir emretme gücü ve bağımsızlık tanıdığı kabul edilmektedir²⁰. Bu itibarla günümüzde egemenliği, “devletlerin, hukukun kendilerine verdiği yetkileri serbestçe kullanabilmelerini ve diğer devletlerle, eşit haklara sahip olarak ilişki kurabilmeleri” olarak tanımlamak mümkündür²¹.

Egemenlik, en üstün iktidar olması hasebiyle devlete tekel niteliğinde güçler vermektedir. Nitekim bu husus doktrinde şu şekilde ifade edilmektedir: “Gerçekten devlet, egemenliğini ya da üstün iradesini vergi salmak tekeli, yasa çıkarma ve zor kullanma tekeli ve para basma tekeli yolları ile gerçekleştirmektedir”²². Devletin sahip olduğu bu tekel niteliğindeki güçler, devlet egemenliğine dayanan güçtür/iktidardır. Egemenlik, günümüzün demokratik devletlerinde millete aittir²³. Egemenliğin kaynağı millettir.

Egemenliğin yasama, yürütme, yargı gibi değişik hak ve yetkileri içermesi, kural olarak onun bölünmesi, tecezzi etmesi anlamına gelmemektedir²⁴. Bu itibarla ÇAĞAN, devletin çeşitli alanlardaki yasama, yürütme, yargı, cezalandırma, vergileme, cebrî icra gibi yetkilerini egemenliğin görünümüleri olarak belirtmiştir²⁵. Ancak bu görüşe tam olarak katılmak mümkün değildir. Çünkü sayılan hak ve yetkiler egemenliğin görünümünden ziyade, devletin sahip olduğu iktidardır.

²⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2.

²¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2. Ancak böyle bir sınırlı egemenlik tanımını kabul etmeyen görüş de vardır: “[B]ugün egemenlik denildiği zaman bundan ya sadece «sınırlı bir egemenlik» kastedilmekte, ya da bu deyim «devlet kudreti» kavramıyla eşanlamda kullanılmaktadır. Bu da zihinlerde karışıklık yaratmaktan başka bir işe yaramamaktadır. Aslında kavramla birlikte terimin de terkedilmesi şüphesiz ki en doğru yol olurdu”. KAPANİ, s. 61-62.

²² SAVAŞ Vural F., “İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi”, *Maliye Yazıları*, İstanbul 1980, S. 22, s. 8; GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 1998, s. 1.

²³ Aşağıda ilgili bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

²⁴ Nitekim “yasama, yürütme ve yargı yetkilerini kullanan organlar, bu yetkileri kendi adlarına değil, egemenden aldıkları yetkiyle ve egemen adına kullanırlar”. Bkz. GÖZLER, *Devlet*, s. 83; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2; Karşı görüş için bkz. KAPANİ, s. 61.

²⁵ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2.

Doktrinde de egemenliği, devlet iktidarı (kudreti) ile karıştırmamak gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, **devlet iktidarı, devletin sahip olduğu bütün hak ve yetkileri ifade ederken**; egemenlik bizzat hi devlet iktidarının kendisi olmayıp devlet iktidarının mutlak ve en üstün olma özelliğidir; muhtevasını teşkil eden yetkilerin bir vasfıdır, en üstün iktidardır²⁶. Keza, egemenliği üstün iktidarı kullanan şahıs veya organ ile karıştırmamak gerekir. Çünkü egemenliğin sahibinden değil üstün iktidarın kullanılmasından bahsedilebilir²⁷. Bu bağlamda egemenlik sabit, değişmeyen bir kavram olduğu halde, devlet iktidarının ihtiva ettiği yetkiler, zamana ve devletin yapısına bağlı olarak değişmektedir²⁸.

Egemenliğine dayanan devlet iktidarı çok çeşitlidir. Yasama, yürütme, yargı, vergileme, bütçeleme, cezalandırma gibi hak ve yetkiler egemenliğin görünümü değil; kaynağını egemenlikten alan devlet iktidarındır ya da diğer bir deyişle devlet iktidarının ihtiva ettiği hak ve

²⁶ ÖZMAN, s. 57, 59. Ancak Jean Bodin, egemenliğin devlet iktidarının bir özelliği değil, fakat onun muhtevası olduğu belirtilmiştir. Buna göre kanun yapmak, adalet dağıtmak, vergi almak, savaş ilan etmek, barış yapmak gibi kavramları egemenliğin özelliği olarak saymıştır. Bodin’in egemenliği tanımlarken aynı zamanda egemenlik kavramının kapsamını da bu şekilde saymış olması, uygulamada egemenliğin tanımında karışıklığa yol açmaktadır: “Ancak, egemenlik kavramının bu ilk ve aslı anlamı, zamanla çapraşık bir hal almış ve karışmıştır. Zamanımıza kadar devam edegelen bu karışıklığa bizzat Bodin’in sebep olduğu söylenebilir. «Devletin Altı Kitabı» adlı eserinde egemenliğin tarifini önce yukarıdaki şekilde yapan Bodin, aynı eserin X. Bölümünde, «Egemenliğin Gerçek Özellikleri» başlığı altında, egemenliğin devlet kudretinin bir özelliği değil fakat muhtevası olduğunu belirtmiş ve kanun yapmak, adalet dağıtmak, vergi almak, para basmak, harp yapmak, sulh akdetmek gibi devlet kudretinin muhtevasını teşkil eden kavramları egemenliğin özellikleri olarak saymıştır. Böylece Bodin, bu olumlu yetkileri, olumsuz karaktere sahip egemenlik kavramına dahil etmiştir. O zamanlar bu yetkiler krala aitti; bunlar mutlak, egemenliğe bağlı, ondan doğan yetkiler değildir. Bodin ve ondan sonra gelenler bu yetkileri bağımsız olmayan devletlerin dahi kullanabilecekleri gerçeğini gözden uzak tutmuşlardır”. Bkz. ÖZMAN, s. 57-58. “Bu ikinci ve değişik tanımlamaya göre egemenlik devletin «kanun yapmak, savaş ve barış ilan etme, para basmak, vergi toplamak, vs.» gibi iktidarını kapsamaktadır. Görülüyor ki bu anlamda söz konusu iktidarın belirli niteliği ya da nitelikleri değil, fakat onun somut içeriğidir”. Bkz. KAPANİ, s. 58.

²⁷ ÖZMAN, s. 58.

²⁸ ÖZMAN, s. 61.

yetkililerdir. Bu bakımdan vergilemenin, devletin malî alandaki iktidarının (kudretinin) bir parçası olduğunu söylemek mümkündür.

ÇAĞAN, malî egemenliğin, egemenlik kavramının malî alandaki görünümünü olduğunu belirtmekte; bunun devlet egemenliğinin varlık şartı olduğunu, sürekliliğini sağladığını ifade etmektedir²⁹. Ayrıca, malî egemenliğin, devlet egemenliğinin ayrılmaz bir parçası olduğunu da vurgulamaktadır³⁰. KANETİ de malî egemenlik kavramını kullanmakta ve onun devletin varlığının ön şartı ve zorunlu sonucu olduğunu ifade etmektedir³¹. OKTAR ise, millî egemenliğin en önemli unsurunun iktisadî ve malî egemenlik olduğunu belirtmiştir³².

Doktrinde, devletin malî alanda sahip olduğu en üstün karar verme ve zorlama gücünün malî egemenlik (ya da egemenliğin malî alandaki görünümü) olarak ifade edildiği görülmektedir. Ancak malî egemenliği, egemenliğin (ayrılmaz dahi olsa) bir parçası olarak tanımlamak, egemenliğin bir bütün olması ve tecezzi etmemesi özellikleri dolayısıyla çok da isabetli değildir. Nitekim OKTAR, “[k]amu harcamalarının ve başta vergiler olmak üzere kamu gelirlerinin miktar ve bileşimi üzerinde toplumun sahip olduğu söz hakkının kapsam ve niteliği malî egemenliğin derecesini belirler. “Vergi Hakkı” ve “Bütçe Hakkı”, malî egemenliğin iki bileşenidir” demektedir³³. Ancak egemenliğin tek bir görünüm arz ettiğini göz önünde bulundurarak, devletin malî alanda sahip olduğu iktidarı/gücü (vergi alma, harcama yapma, bütçe yapma hakları gibi...), devlet egemenliğinin malî alandaki görünümü, unsuru yahut da egemenliğin bir parçası olarak tanımlamaktan ziya-

²⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2-3.

³⁰ ÇAĞAN Nami, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento’nun Rolü”, *Bütçe Sürecinde Parlamantonun Değişen Rolü*, Ankara 2009, s. 183.

³¹ KANETİ Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, *Makaleler*, İstanbul 2011, s. 158.

³² Buna göre, “millî egemenlik, iktisadî ve malî egemenliğin bir sonucudur”. OKTAR S. Ateş, “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 199.

³³ OKTAR, s. 199. Bütçe hakkı, milletlerin egemenlik hakkının en açık ve kesin tezahürüdür. OKTAR, s. 191.

de; **devletin malî alandaki iktidarı** olarak belirtmek daha yerinde olacaktır.

Devletin malî alanda sahip olduğu hak ve yetkileri, egemenliğe dayanmaktadır. Fakat egemenliğe dayanan malî alanda sahip olunan hak ve yetkiler, malî egemenliğin bir parçası, görünümü yahut onun bileşeni olarak değil, devletin malî iktidarı olarak nitelendirilmelidir. Nitekim doktrinde devletin yetkileri; yasama iktidarı, yürütme iktidarı, yargı iktidarı olarak incelenmektedir³⁴. Hatta ÇAĞAN da *“egemenliğin kapsadığı yetkilerin”* en önemlilerinin yasama, yürütme ve yargı yetkileri olduğunu ifade etmektedir³⁵. Aslında bunlar, egemenliğe dayanan devlet iktidarının kapsadığı hak ve yetkiler olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda vergileme ve bütçeleme haklarını malî egemenliğin görünümü ya da bileşeni olarak ifade etmek yerine; bunların egemenliğe dayanan devletin malî iktidarının kapsadığı (onun bileşeni olan) hak ve yetkiler olduğunu kabul gerekir.

“Malî iktidar” veya **“devletin malî kudreti”** olarak ifade edilebilecek olan devletin malî alana ilişkin sahip olduğu hak ve yetkiler, kaynağını devlet egemenliğinden almaktadır. Bu bakımdan malî iktidar, *“devlet egemenliği ölçüsünde geniş ve kapsamlıdır”*³⁶. Devletin sahip olduğu malî iktidar, bünyesinde çeşitli ‘hak ve yetkileri’³⁷ barındıran geniş bir kavramdır.

Malî iktidar, iç hukuk bakımından, devletin ülke sınırları içinde vergileme, harcama, bütçeleme, borçlanma, kamu mallarını yönetme, para basma gibi hak ve yetkilerini ifade eder. Dolayısıyla, vergi ve bütçe hakkı devletin malî iktidarının kapsamında yer almaktadır. An-

³⁴ Bkz. GÖZLER, *Devlet*, s. 84-87.

³⁵ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2; Vergilendirme yetkisi, *“devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin (harcama, bütçe yapma, borçlanma vb.) en önemlilerinden biridir”*. ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2015, s. 33.

³⁶ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2.

³⁷ Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde meclisin sahip olduğu yetkiler “hak” olarak açıklanmaya çalışılacaktır. Meclis sahip olduğu hak kapsamında, yürütme organını belli konularda yetkilendirmektedir. Bu bakımdan tanım yapılırken hak ve yetkiler olarak tanımlama yapılmaktadır.

cak bu hak ve yetkilerin zaman içinde sayıları ve nitelikleri değişebilmektedir. Örneğin eskiden gümrük tariflerini belirleme hak ve yetkisi tartışmasız devletlerin egemenlik alanı içinde yer almaktaydı. Günümüzde ise bu hak milletlerarası antlaşmalarla sınırlandırılmaktadır³⁸.

ÇAĞAN para basmayı ‘malî egemenlik’ içinde saymamışsa da, para basmayı, aynen vergileme, harcama yapma gibi malî iktidarın bir parçası olarak ele almak uygun olacaktır. Nitekim iktidarların vergi dışı kaynaklarının borçlanma ve para basma olduğu³⁹ göz önüne alınca bu sonuca ulaşılabilecektir. Aksi halde devletin iktisadî alanda iktidarı, ekonomik iktidar gibi ayrı tasniflere girmek, konuyu karmaşıklığa sokmaya yol açabilecektir. Her ne kadar elde edilen gelirler isteğe bağlı nitelikte olsa da, özelleştirme –kamu mallarını yönetme bağlamında⁴⁰– devlet egemenliğine dayanan malî iktidar kapsamında kabul edilmelidir.

Bu itibarla, malî iktidarın aslında iki temel haktan “vergi” ve “bütçe” hakkından oluştuğunu da söylemek mümkündür⁴¹. Nitekim vergi almanın yanı sıra, kamu mallarını yönetme (bunlardan gelir elde etme) de bütçe hakkının içinde kabul edilebilir. Bütçenin kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu harcamalarının yapılmasına izin ve yetki veren bir kanun olma özelliği de bunu teyit etmektedir. Yine bütçenin onaylanmasının yanı sıra, gelir ve gider boyutları itibarıyla; harcamalar, borçlanmalar, özelleştirmeler de bütçe hakkının içinde değerlendirilmelidir.

Dış egemenlik boyutuyla ise malî iktidar, devletin diğer devletlerle karşı bağımsız bir millî malî politika belirleyip bunu takip etme hak

³⁸ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2.

³⁹ BİÇER Mustafa, *Türkiye’de Kurala Bağlı Maliye Politikası ve Bütçe Hakkı Temelinde Parlamentonun Etkinliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2017, s. 171.

⁴⁰ Kamu mallarını yönetme malî iktidar içine girdiği ölçüde (ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3), -bu kamu mallarının satılmasından, özelleştirilmesinden elde edilen gelirler ihtiyarî nitelikte olmasına, özel hukuk kurallarına tâbi olmasına rağmen; devletin kendi sahip olduğu bu malları satmasını da bir hak olarak görmek gerekir. Milletın vergileriyle elde edilen malların satılmasında, yine milletin hakkı bulunmaktadır. Bu itibarla bütçe hakkının kapsamında telakki edilmelidir.

⁴¹ Karş. OKTAR, s. 199.

ve yetkilerini kapsar. Kaynağını devlet egemenliğinden alması hasebiyle malî iktidarın, devletin kendi organ ve teşkilâtları aracılığıyla hür bir şekilde kullanılması da gerekir⁴². Malî iktidarın devletin kendi organları eliyle hür bir şekilde yürütülemediği, dış bir güce yetki devrinin olduğu durumda⁴³, malî iktidarın devredilmesi ve dolayısıyla malî iktidarın kaynağını oluşturan egemenliğin de zedelenmesi hali ortaya çıkacaktır. Egemenliğin bölünemez, tecezzi etmez, devir ve ferağ edilemez özelliklerine binaen, söz konusu ihtimalde devlet egemenliğinin zayıfladığı, hatta ortadan kalktığı dahi söylenebilecektir.

Malî egemenliğin devletin varlık şartı olduğu, o olmadan devletin egemenliğinden bahsedilemeyeceği doktrinde vurgulanmaktadır⁴⁴. Gerçekten de, devlet egemenliğine dayanan malî iktidarın devletin varlık şartı olduğunu rahatlıkla söylenebilir. Malî iktidar kapsamındaki haklardan özellikle gelir talep etme hakkını ifade eden vergi hakkı, devletlerin var olması ve varlığını idame ettirebilmesinde hayati önemi haizdir. Nitekim meclislerin çıkardıkları ilk kanunların çoğunlukla hep vergi kanunu olması da bunu göstermektedir. Malî iktidara sahip olmayan devletlerin egemenliği de o ölçüde zayıflamış ve ortadan kalkmış olacağından bu durumdaki devletlerin ayakta kalabilmeleri, varlıklarını sürdürebilmeleri mümkün değildir.

Çalışma konusu itibariyle devletin serbestçe vergileme yapması (vergi hakkı), buna ilaveten harcamalarını da serbestçe tayin edip bütçesini oluşturması ve bunları onaylaması (bütçe hakkı), malî iktidarın kapsamına dâhil hak ve yetkiler olup devletin malî iktidarını teşkil eder. Vergi ve bütçe hakkı, malî iktidarın iki temel sacayağını oluşturur. Egemenliğin gereği olarak devletin bu hak ve yetkileri hür bir şekilde kendi organları eliyle kullanması, kendi politikasını kendisi serbestçe tayin ve takip etmesi şarttır.

⁴² Karş. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3.

⁴³ Osmanlı’da Duyun-u Umumiye İdaresinin kurulması örneğinde olduğu gibi.

⁴⁴ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2-3; OKTAR, s. 199.

II. MECLİSİN VERGİ VE BÜTÇE KONUSUNDA SAHİP OLDUĞU İKTİDARIN HAK OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

A. GENEL İTİBARIYLA

Egemenlik tek ve bölünmez bir bütündür. Ancak, egemenliğe dayanan devlet iktidarının kapsamına dâhil olan hak ve yetkilerin, devletin çeşitli organları arasında dağıtılmış olması (kuvvetler ayrımı), egemenliğinin bölünmesi anlamına gelmemektedir. Nitekim devlette yasama, yürütme ve yargı yetkilerini kullananlar bu yetkileri kendi adlarına değil; egemenden aldıkları yetkiye dayanarak egemen adına kullanılmaktadırlar⁴⁵. Egemenliğin sahibinin kural olarak millet olduğu⁴⁶; yasama, yürütme ve yargı organlarının ise egemenden (milletten) aldıkları hak ve yetkiyi yine millet adına kullanmakta oldukları söylenebilir.

B. DOKTRİNDEKİ MEVCUT TANIMLAMA

Devletin malî iktidarı içinde yer alan vergi hakkı ve bütçe hakkı, doktrinde genel itibarıyla sırasıyla ‘vergilendirme yetkisi’ ve ‘bütçe hakkı’ olarak ifade edilmektedir.

1. Vergilendirme Yetkisi – Vergi Hakkı

Vergilendirme yetkisi, “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü” olarak tanımlanmaktadır⁴⁷. Kural olarak devlet egemenliğine dayanılarak yasama organı tarafından kullanılacak olan bu “güç-iktidar-kudret”, doktrinde çoğu yazar tarafından vergilendirme yetkisi olarak ifade edilmektedir⁴⁸. Dolayısıyla doktrinde vergileme yetkisi ile kastedilen

⁴⁵ GÖZLER, *Devlet*, s. 83.

⁴⁶ Karş. GÖZLER, *Devlet*, s. 95. Bu konu aşağıda ele alınacaktır.

⁴⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3.

⁴⁸ ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı* 4, Ankara 1984, s. 171; Ayrıca bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7, 33; DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 65 vd.; DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Yargı kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısın-

aslında “vergi iktidarı”dır. Egemenliğin kapsamındaki malî iktidarın içinde yer alan **vergi iktidarı**; devletin egemenliğine dayanarak vergi alma/koyma konusunda sahip olduğu hem fiilî, hem de hukukî gücü/iktidarı ifade eder. Bu iktidar, dar anlamda sadece vergileri kapsarken, geniş anlamda vergilerin yanı sıra devletin egemenliğine dayanarak cebren aldığı tüm gelirlerini (her çeşit malî yükümü) kapsamaktadır⁴⁹.

Vergi iktidarı, egemenliğin sahibi olması hasebiyle millete aittir. Yani, hangi vergileri yükleneceğine milletin kendisinin karar vermesi gerekmektedir. Milletin de mecliste temsil edildiği varsayımı dolayısıyla vergilerin ancak meclisten çıkacak kanunla konulabileceğini ifade eden ‘temsilsiz vergi olmaz’ ilkesi; vergilerin kanunîliği ilkesinin tarihî kökenini oluşturmaktadır⁵⁰. Vergilerin kanunîliği ilkesi, günümüzde güçler ayrılığı (veya güçler dengesi) ilkesi itibarıyla, vergi hakkına yasa organının sahip olması anlamına gelmektedir⁵¹.

dan Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul 2000, s. 136-137; ŞENYÜZ Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa 2018, s. 84; KARAKOÇ Yusuf, *Genel vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 80; KARAKOÇ Yusuf, “Türk Hukuku’nda Vergi Kanun’larının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, *Anayasa Yargısı*, C. 13, Ankara 1996, s. 281; Devlet bu yetkisine dayanarak malî talepte bulunabilmektedir. Bkz. ULUATAM Özhan/METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara 1999, s. 17; YALTI Billur, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 345; ARIKAN Zeynep, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994, s. 219; ARIKAN Zeynep, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 269; SAKINÇ Süreyya, “Vergilendirme Yetkisinin İdareler Arası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması”, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul 2000, s. 105 vd.; TÖRALP Funda, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 163; ERKİN Gözde, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, C. 2, 2014, <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-Gözde-ERKİN.pdf>, s. 1111 vd.

⁴⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 5.

⁵⁰ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

⁵¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 7; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

Doktrinde daha nadir de olsa, devletin vergileme alanında sahip olduğu güç/iktidar, vergi hakkı olarak ifade edilmektedir. OKTAR, devletin vergi alma gücünü vergi hakkı olarak nitelendirmekte ve vergi hakkı ile bütçe hakkının malî egemenliğin iki bileşeni olduğuna vurgu yapmaktadır⁵².

DİKMEN de devletin bu konudaki gücünü, vergi alma hakkı olarak ifade etmektedir: *“Devletin vergi almak hakkı, eskiden beri halkın, -halk meclislerinin- tasvibine bağlanmıştır”*⁵³. Yine bütçe hakkı ile ilgili bir çalışmada, ‘vergi alma hakkının’ elde edilmesi ile bütçe hakkının ortaya çıkmaya başladığı dile getirilmiştir⁵⁴. Buna göre, bütçe hakkının *“içinde vergileme hakkı da vardır”*⁵⁵.

FEYZİOĞLU vergi hakkı kavramını kullanmakta ve bunu milletin rızası olmaksızın vergi alınmaması olarak tanımlamaktadır⁵⁶. AKSOY, bütçe hakkı kavramına uyumlu bir şekilde, ‘vergileme hakkı’ kavramını kullanmakta, fakat bunun tanımını vermemektedir. Nitekim eserinde, *“kralın vergi alma hakkı ... sınırlandırılmış oluyordu”, “vergiler halk adına bu meclis tarafından tasdik edilmeye başlanmış ve böylece vergileme hakkı daha açık ve hukuki bir yapıya kavuşmuştur”* şeklinde ifadelere yer vermiştir⁵⁷. Ancak söz konusu eserde sadece vergi hakkının doğuşundan bütçe hakkı ile beraber bahsedilmekte, bunun yetki veya hak olduğuna yönelik herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Vergilendirme yetkisi kavramını kullanan GÜNEŞ ise, eserinin ön-sözünde vergi alma hakkı kavramını kullanmaktadır: *“[Y]önetilenler, ... temel hak ve özgürlüklerine kavuşma yolundaki adımlarını yönetenle-*

⁵² OKTAR, s. 199.

⁵³ DİKMEN M. Orhan, *Maliye Dersleri*, Birinci Kitap, İstanbul 1964, s. 81; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15, dn. 44.

⁵⁴ YILMAZCAN Dilek, “Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları”, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul 2000, s. 163.

⁵⁵ GÜRSOY Bedri, *Kamusal Maliye, Bütçe*, 2. Cilt, Ankara 1981, s. 72.

⁵⁶ FEYZİOĞLU Bedî Necmeddin, *Nazarî, Tatbikî, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul 1984, s. 15.

⁵⁷ AKSOY Şerafettin, *Kamu Bütçesi*, İstanbul 1993, s. 11; Bütçe hakkının elde edilmesi için yapılan mücadelelerde milletler evvela vergi hakkını kazanmışlardır. Bkz. FEYZİOĞLU, s. 15.

rin vergi alma haklarına sınır koyarak atmaya başlamışlardır”⁵⁸. Keza, devlete sosyal adalet ve refahı sağlama ödevi yükleyen sosyal devlet ilkesinin, bu görevleri gerçekleştirebilmesi için aynı zamanda devlete *“verginin toplanması için talep hakkı vermekte”* olduğu⁵⁹ da ifade edilmek suretiyle, devletin vergiye ilişkin sahip olduğu iktidarının ‘hak’ niteliğinde olduğu belirtilmiş olmaktadır.

Doktrindeki ağırlıklı kullanım ‘vergilendirme yetkisi’ şeklindedir. Vergi hakkı, vergi alma hakkı gibi kavramlar da kullanılmakta ise de bu kavramların tanımı ve açıklamasının yapılmadığı dikkat çekmektedir. Ancak, doktrinde vergi hakkı kavramının genellikle, vergilendirme yetkisinin diğer bir deyişle vergi iktidarının karşılığı olarak vergi alma gücü şeklinde kullanıldığı görülmektedir. Bu bakımdan vergilemenin ‘hak’ olarak nitelendirilmesinin genel itibariyle, teorik tartışmalara girilmeksizin yapılan bir tercih olduğu söylenebilir. Bu yüzden, vergi hakkı kavramının ayrıca bir tanımı da yapılmamaktadır.

Bu kavram farklılıklarının temelinde, devletin vergilemede sahip olduğu gücün hukukî niteliğinin net olarak ortaya konulamaması yatmaktadır. Bu husus doktrinde şöyle vurgulanmaktadır: *“Vergi ilişkisinin ‘alacaklısı’ sıfatıyla harekete geçmek devlet açısından, belli anlayışlara göre bir hak, bir zorunluluk ya da bir yetkidir. Gerçekten belli kamu hizmetlerini yürütme ödevini üstlenen devletin, bu hizmetlerin finansmanını sağlaması da bir görev olarak düşünülebilir. Deyim yerinde ise, vergi alma konusunda idare bir ‘bağlı’ yetki ile donatılmıştır”*⁶⁰. Her ne kadar doktrinde ağırlıklı bir şekilde yetki olarak nitelendirilse de, öncelikle devletin egemenliğine dayanarak sahip olduğu vergiye ilişkin iktidarın/gücün hukukî niteliğini ortaya koymak gerekir. Bu sayede doktrindeki kavram karışıklığının da önüne geçilebilecektir.

Devletin millet egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu fiilî ve hukukî güç, malî iktidar içinde vergi iktidarını ifa-

⁵⁸ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. v-Önsöz.

⁵⁹ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 110.

⁶⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 2.

de eder. Dolayısıyla doktrinde vergilendirme yetkisi olarak ifade edilen kavram, aslında vergi iktidarındır.

Kendinden alınacak vergiye rıza gösterme, bizâtihi millete ait bir haktır. Bu itibarla **vergi hakkı** ise, milletin kendisinden alınacak vergiye rıza göstermesi hakkı olup aynı zamanda bu rızaya dayanarak/bu rıza doğrultusunda vergi alma/salma/koyma konusunda milletin (devlet organları eliyle) sahip olduğu fiilî ve hukukî gücü de ifade eder. Diğer bir deyişle **vergi hakkı**, milletin kendi kendisini vergileme hakkıdır.

Kendi kendisini vergileme hakkı, hem buna rıza gösterme ve hem de vergiyi alma konusunda sahip olunan iktidarı da doğal olarak bünyesinde barındırır –ki ileride ele alınacağı üzere– hak kavramı, güç/iktidar kavramını da ihtiva etmektedir. Kısaca, vergi hakkı millete ait olup vergi iktidarının halkın rızası ve hukukla sınırlandırılması anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla vergi hakkı, vergi iktidarını da içinde barındıran geniş bir kavramdır. Vergi hakkı içinde vergi iktidarını da ihtiva eder. Millet kendisinden vergi alınmasına izin verip rıza göstermekte ve bu rıza doğrultusunda millettten vergi alınmaktadır.

2. Bütçe Hakkı

Devletin vergiye ilişkin iktidarı doktrinde çoğunlukla vergilendirme yetkisi olarak ifade edilmesine rağmen, bütçeye ilişkin iktidar ise bütçe hakkı olarak belirtilmektedir.

Bütçe hakkı, -ileride tarihî gelişim bölümünde görüleceği üzere- vergi hakkından daha sonra doğmuş bir kavramdır. Halktan alınacak vergilerin nasıl keyfîlikten uzak bir şekilde halkın rızası ile belirlenmesi gerekiyorsa; toplanan vergilerin harcanmasında da yine halkın rızası aranmalıdır. Vergi alma ve harcama yapmaya da her yıl ayrıca onay verilmelidir. Bu itibarla vergi hakkı ile harcama yapma hakkı terazinin iki ayrı kefi olarak görülebilir. Bütçe hakkı ise tüm bunların toplamından ve ayrıca bunların her yıl tasdiki ile denetiminden oluşan daha geniş kapsamlı bir hak olarak ortaya çıkmaktadır.

Doktrinde büyük bir çoğunluk tarafından, devletin bütçe konusunda (vergi ve harcamalar üzerinde) sahip olduğu bu iktidar, ‘bütçe hakkı’ olarak ifade edilmektedir. Bütçe hakkı, meclislerin, yürütmenin vergi toplamasına izin ve harcama yapmasına onay vermesine ilişkin hak ve yetkilerinin tümü olarak tanımlanmaktadır⁶¹. Diğer bir deyişe bütçe hakkı, kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının nev’ini ve miktarını, tayin ve tasdik etme hakkıdır⁶²: “*Vergi ve sair kaynaklardan elde edilen gelirlerle kamu harcamalarının nevi ve miktarını belirleme ve tasdik etme hakkına bütçe hakkı (Le droit budgétaire) adı verilir. Tarifte yer aldığı gibi bütçe hakkı 3 aşamada gerçekleşmektedir. *Vergi alma hakkı, *Harcama yapma hakkı *Ve yıllık bütçeyi onama hakkı*”⁶³.

Buna göre, meclis her yıl bütçe kanunu ile “*bir taraftan vergilerin toplanmasına yetki, diğer taraftan toplanan vergilerin harcanmasına izin vermek suretiyle millet adına bütçe hakkını kullanmaktadır*”⁶⁴. Bütçe hakkının tam anlamıyla kullanılabilmesi, kesin hesapların

⁶¹ GÖZLER Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, C. I, Bursa 2011, s. 746; NARTER Recep, “Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S. 1-2, 2012, s. 36; “[B]ütçe gelir ve giderlerinin parlamentodan geçirilerek onlara kanun niteliğinde hukukilik kazandırmak, her şeyden önce bütçe hakkının bir gereğidir”. MUTLUER M. Kâmil/ÖNER Erdoğan/KESİK Ahmet, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul 2013, s. 326.

⁶² SAYÂR Nihad S., *Kamu Maliyesi Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı*, İstanbul 1974, s. 17; GÜRSOY, s. 72; YILMAZ H. Hakan/BİÇER Mustafa, “Parlamentonun Bütçe Hakkının Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 203; BİÇER, s. 10; GÖRGEÇ Sevim, *Bütçe Hakkı İle Seçim Sistemleri Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin 2017, s. 1, 6.

⁶³ YILMAZCAN, s. 163. Ayrıca bkz. BAĞLI Mehmet Selim, *TBMM’nin Bütçe Hakkı Kullanım Durumu: 5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2014, s. 34; Bkz. OKTAR, s. 191.

⁶⁴ PEHLİVAN Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon 2017, s. 206; “[B]ütçe, bir kanun olarak; gelir ve gider öngörülerini kapsar ve ayrıca bunların uygulanmasına, yürütülmesine yetki ve izin verir... kamu gelirlerinin toplanması ve giderlerin gerçekleştirilmesi bakımından “bütçe kanunu”nun çıkartılması büyük önem taşımaktadır”. AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2009, s. 330.

da yasama denetimine tâbi olmasına bağlıdır. Bu itibarla bütçe hakkı, “*yasamanın, yani ulusun hükûmete izin verme hakkı ile bu iznin gerektiği gibi kullanılıp kullanılmadığını denetleme hakkından oluşur*”⁶⁵.

Günümüz temsilî demokrasilerinde, devletin işleyişinin iki ana “asil-vekil” ilişkisi çerçevesinde yürüdüğü ifade edilmektedir. Buna göre, bütçe hakkının esas sahibi millettir (vatandaşlardır) ve ilk aşamada vatandaşlar siyasetçilere yetki vermektedir. Bu aşamada vatandaşlar asil, meclis (siyasetçiler) ise vekil konumundadır. İkinci aşamada, meclis bütçeyi hazırlama ve uygulama yetkisini yürütme organına vermektedir. Bu aşamada ise, meclis asil, yürütme organı (hükûmet) ise vekil durumundadır. Bu görüşe göre, asil-vekil ilişkisinde yer alan meclis, ilk aşamada vekil iken, diğer aşamada ise asil konumda olabilmektedir⁶⁶.

Doktrinde bütçe hakkı yerine, bütçe yetkisi kavramının kullanılmasına da rastlanmaktadır. Nitekim ÇAĞAN, demokratik rejimin gelişmesinde bütçe hakkının, öncü-anahtar kavram olduğunu belirtmekte ve bu hakkın halka, vatandaşlara ait olduğunu vurgulamaktadır. Fakat temsilî demokrasilerde vatandaşların kendilerine ait hakları yetkili temsilcileri aracılığıyla kullandıkları, bu yüzden meclislerin bütçe hakkından değil, bütçe yetkisinden; hükûmetin (yürütme organının) ise bütçe yetki ve görevinden söz edilmesi gerektiği açıklamasını yapmaktadır⁶⁷. ATEŞ de bu görüştedir⁶⁸.

Görüldüğü üzere doktrinde, çoğunlukla bütçe hakkı kavramı tercih edilmektedir. Bütçe hakkının millete ait olduğu hususunda her-

⁶⁵ OKTAR, s. 198.

⁶⁶ “Bütçe, kamu politikalarını karara dönüştürecek siyasal erki elinde bulunduran seçilmişler ile bunlara yönetme erkini kullanma yetkisi veren vatandaş arasındaki asil-vekil (principal-agent) olarak tanımlanan ilişkileri somutlaştıran bir mekanizmadır”. YILMAZ/BİÇER, s. 207; BİÇER, s. 41, 44-46; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 16-17; GÖRGEÇ, s. 6-7.

⁶⁷ ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, 183-184; Bkz. ATEŞ Leyla, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, İstanbul 2017, s. 116, dn. 247.

⁶⁸ “1982 Anayasasının 163’üncü maddesinde yer alan “Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez” hükmüyle **parlamentonun bütçe ile ilgili yetkisini**, yürütme organı ile paylaşması yasaklanmıştır”. Bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 118.

kes hemfikirdir. Sadece bir kaç yazar tarafından meclisin aslında bütçe konusunda hakka değil de yetkiye sahip olduğu ifade edilmektedir⁶⁹. OKTAR ise bütçe hakkının siyasî bir hak olduğunun altını çizmektedir: *“Ancak, tümüyle bir siyasi hak olan bütçe hakkının Anayasa’nın “Mali ve Ekonomik Hükümler” kısmında değil, bütçe hakkına verilen bir önemin de ifadesi olarak, “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümünde düzenlenmesi yerinde olacaktır”*⁷⁰.

Egemenliğin millete ait olması bakımından, vergi ve bütçe hakkının millete ait olduğu konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Nitekim Anayasanın 6. maddesinde **“Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır”** hükmü bulunmaktadır. Millet egemenliğini yetkili organlar eliyle kullanmaktadır.

Bütçe hakkının da vergi hakkı gibi muhtevasında iktidar/güç bulunan bir kavram olduğunu belirtmek gerekir. Bu itibarla bütçe hakkı, hem kamu gelir ve harcamalarının nevi ve miktarını tayin, tasdik ve kontrol hakkı, hem de bunların onayının her yıl tekrarlanması ve tüm bunları gerçekleştirme konusunda millet egemenliğine dayanan fiilî ve hukukî bir güç şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla bütçe hakkı, aynen vergi hakkı gibi, devletin malî iktidarı kapsamında yer almaktadır.

Millete ait olan vergi ve bütçe hakkının, yine milletin içinden çıkan bir parça olan meclisler eliyle kullanılması gerekir. Bu durum, kanunîlik ilkesi olarak ifade edilmektedir. Kanunîlik ilkesi, hem ‘vergide’ ve hem de ‘bütçede’⁷¹ geçerlidir. Millete ait olan bu hakların, yine millet adına, milletin rızasını ortaya koyabilmek için meclisler tarafından kullanılmasına yönelik çok büyük mücadeleler verilmiştir. Bütün

⁶⁹ ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, 183-184; ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 116, 118; YILMAZ/ BİÇER, s. 207; BİÇER, s. 41, 44-46.

⁷⁰ OKTAR, s. 195.

⁷¹ *“[V]erginin yasallığı” ilkesi gibi “bütçenin yasallığı ilkesi”ni de telâffuz etmek gerekir. Bununla birlikte, bütçenin yasallığı ilkesinin, tarihi seyir içinde daha önce kabul edilen verginin yasallığı ilkesinin gölgesinde kaldığı da bir gerçektir”*. OKTAR, s. 191.

bu mücadelelerin temelinde yöneticilerin bu konuda kendilerine ait olan yetkileri keyfî kullanmaları yatmaktadır. Bu yoğun çabalar sonucu elde edilen kanunîlik ilkesi sayesinde, günümüzde gerek vergileri koymak, gerekse bütçeyi onaylamak konusundaki iktidar, münhasıran yasama organına aittir.

Millet adına vergi ve bütçe konusundaki egemenliği kullanan yasama organının sahip olduğu bu malî iktidarın/kudretin hukukî niteliğinin ne olduğunu –tarih içindeki mücadelenin özünü dikkate almak ve muhtemel keyfî kullanımların önüne geçebilmek adına– yeniden, yeni bir bakış açısıyla ele almak zarureti bulunduğu inanıyorum. Özellikle Cumhurbaşkanlığı sistemine geçişle beraber, gerek vergiler ve gerekse bütçe konusunda değişen hükümler ve yürütmeye verilen yetkiler çerçevesinde, meclisin sahip olduğu malî iktidar bağlamında konu yeniden değerlendirilmelidir.

Meclisin sahip olduğu malî iktidarın hukukî niteliğini ortaya koyabilmek için öncelikle demokratik egemenlik teorilerine değinmek ve meclisin millet bakımından taşıdığı önem ve hususiyeti ortaya koymak gerekir.

C. DEMOKRATİK EGEMENLİK TEORİLERİ KAPSAMINDA DEVLETİN SAHİP OLDUĞU İKTİDARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Genel İtibariyle

Devleti oluşturan üç unsurdan ilkinin teşkil eden; bir devletin kurulabilmesi için gerekli olan ilk şey olan ‘insan topluluğu’nun hukuktaki ifadesi “millet”tir⁷². Yine devletin varlığı için bu “millet”in, belli bir ülke üzerinde egemenlik kurması (devletin iktidar unsurunun⁷³ gerçekleşmesi) gerekir.

Egemenliğin kime ait olduğu hususundaki teoriler esas itibariyle, teokratik teoriler (egemenliğin Tanrı’ya ait olarak açıklanması) ve

⁷² GÖZLER, *Anayasa Hukuku*, s. 134, 155.

⁷³ GÖZLER, *Anayasa Hukuku*, s. 162.

demokratik teoriler (egemenliğin halka veya millete ait olarak açıklanması) olmak üzere ikiye bölünür⁷⁴.

Demokratik egemenlik teorisi de halk egemenliği ve millet egemenliği teorisi olmak üzere kendi içindi ikiye ayrılmaktadır. Konunun ele alınabilmesi için, ikisinin temel niteliklerini şu şekilde özetlemek mümkündür⁷⁵:

Halk egemenliği teorisine göre, egemenlik halka aittir. Halk, belirli bir anda/zamanda yaşayan insan topluluğudur. Her vatandaş egemenliğin bir parçasına sahiptir. Buna göre seçmenlik bir haktır, genel oy ilkesi geçerli olup her vatandaş oy kullanabilmelidir. Halk egemenliği, doğrudan veya yarı doğrudan demokrasi sistemlerini gerektirir. Çünkü buna göre, egemenlik başkasına devir ve ferağ edilemez ve halkın iradesi temsil de edilemez. Milletvekilleri halkın temsilcisi de değildirler. Bu itibarla halk egemenliği teorisi, temsili demokrasi kavramına karşıdır. Egemenlik halka ait olduğu için, halkın temsilcileri, halkın emirleri ile bağlıdır. Bu anlayış kuvvetler ayrılığı teorisiyle ve halkın iradesinin gerçekleşmesini engellediği gerekçesiyle anayasa yargısıyla da bağdaşmaz.

Millet egemenliği teorisine göre ise, egemenlik millettir. Millet ise halk kavramından farklı olarak bir ülke üzerinde belli bir anda/dönemde yaşayan bireyleri değil; aynı zamanda geçmişte yaşamış olanları ve gelecekte yaşayacakları da kapsayan geniş bir kavramdır. Dolayısıyla egemenlik tek tek bireylere değil, geçmişte yaşayan ve gelecekte yaşayacak olanlar da dâhil olmak üzere tüm millete bir bütün

⁷⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖZLER, *Anayasa Hukuku*, s. 165 vd.; GÖZLER, *Devlet*, s. 87-95.

⁷⁵ Bkz. GÖZLER, *Anayasa Hukuku*, s. 166-171; GÖZLER, *Devlet*, s. 89-95; Halk egemenliğini savunan Rousseau temsile karşı çıkar: “Ona göre ‘ne olursa olsun, bir ulus kendine temsilciler seçer seçmez, özgürlüğünü de, varlığını da yitirmiş olur’. Yazar dönemin İngiliz parlamenter sistemini kıyasıya eleştirir: ‘İngiliz halkı kendini özgür sanıyorsa aldaniyor, hem pek çok; o ancak parlamento üyelerini seçerken özgürdür: Bu üyeler seçilir seçilmez, İngiliz halkı köle olur, bir hiç derekesine iner’”. Bkz. ÖZDEMİR Ali/AKGÜL Mehmet, “Avrupa Birliği ve Devlet Egemenliği İkilemi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ’a Armağan, C. 19, Özel Sayı 2017, s. 3004.

olarak aittir. Bu teoriye göre seçmenlik bir hak değil görevdir. Bu yüzden oy kullanmak mecburîdir. Seçmenler kendi iradesini değil, milletin iradesini açıkladığı için en yetenekli kişiler seçmen olmalıdır, dolayısıyla genel oy değil, sınırlı oy prensibi söz konusudur. Millî egemenlik teorisi, temsilî demokrasiyi gerektirmektedir. Temsilci (milletvekili) seçildikten sonra seçmenler adına değil, millet adına hareket edecektir. Belli bir andaki seçmen çoğunluğunun iradesini sınırlamaya yönelik olarak tedbirleri almaya müsait olduğu için, kuvvetler ayrılığı ve anayasa yargısı sistemi ile uyum içindedir.

Millî egemenlik teorisi, millet kavramının soyut olduğu ve iradesi olamayacağı; ölmüş ve daha doğmamış kişilerinin irade beyan edemeyeceği yönlerinden eleştirilmektedir. Ayrıca seçimde ortaya çıkanın, milletin bugün yaşamakta olan kısmının yani halkın iradesi olduğu, hatta halkın çoğunluğunun iradesi olduğu ifade edilebilir. Yine her vatandaşın seçmen olmaması dolayısıyla; seçim sonucunun halkın iradesini de değil, seçmen çoğunluğunun iradesini yansıttığının kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁷⁶.

Anayasanın 6. maddesinde yer alan *“Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır”* hükmü muvacehesince, anayasada millî egemenlik ilkesi açıkça benimsenmiştir. Egemenliğin kullanıcısı millet adına yetkili organlardır⁷⁷. Anayasaya göre; *“Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez”* (md. 7); *“Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir”* (md. 8); *“Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır”* (md. 9).

⁷⁶ GÖZLER, *Devlet*, s. 94-95; GÖZLER, *Anayasa Hukuku*, s. 171; KAPANİ, s. 75;

⁷⁷ 1924 Anayasasında millet adına egemenlik hakkını kullanma yetkisi münhasıran Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne verilmekteydi: *“Türkiye Büyük Millet Meclisi milletin yegâne ve hakikî mümessili olup Millet nâmına hakk-ı hâkimiyeti istimâler”* (md. 4).

Anayasamız millî egemenlik ilkesini benimsemiştir. Millî egemenlik veya halk egemenliği teorileri, yüzyıllar öncesine dayanmaktadır. Ancak geçen zaman içinde, milletlerin anlayışında geçirdiği değişimler, yönetim sistemlerinin geçirdiği evrimler de dikkate alınmak suretiyle konuyu yeniden tartışmaya açmak gerekir kanaatindeyim. Nitekim Cumhurbaşkanlığı sistemine geçişle birlikte ülkemizde, yürütme organının yapısı ve meclisin onun üzerindeki kontrolünde bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. Bu teorilerin ikisinden de yararlanılmalı ancak, tarihî süreç içinde yaşanan gelişmeleri ve günümüzdeki durumu da dikkate alarak yeniden yorumlamalıyız.

Çalışma konusunu teşkil eden vergi ve bütçe hakkının milletlerin hayatı üzerindeki önemi çok büyüktür. Nitekim büyük halk hareketleri sonucunda millete ait olan bu malî iktidar alanlarının meclis tarafından kullanılabilmesi mümkün olmuştur. İşte, bu hakların niteliği ve bunlar için verilen mücadelelerin büyüklüğü yüzünden bu hakların bizzat meclis tarafından kullanılması ve bu hususta yürütmeye yetki devri konusunun ehemmiyet ve hassasiyeti; millî egemenlik ve bu bağlamda malî iktidarın en önemli iki sacayağını oluşturan vergi ve bütçe haklarının yeniden ele alınmasını gerektirmektedir. Millî egemenlik teorisinin yeni baştan değerlendirilip meclisin millet hayatındaki rolü ve önemi yeni bir bakış açısıyla tekrar incelenmelidir.

2. Meclisin Niteliği ve Taşındığı Önem

Millî egemenlik, temsilî demokrasiyi gerektirmektedir⁷⁸. Buna göre millet temsilcilerini (milletvekillerini) seçmektedir. Yasama organı millet adına yetki kullanmaktadır. Yine yasama organı belirli sınırlar dâhilinde yürütme organını yetkilendirmektedir. Nitekim anayasada da egemenliğin yetkili organlar eliyle kullanılacağı belirtilmiş ve ardından yasama, yürütme ve yargı “yetki” olarak sayılmıştır. Bu organlar millete ait egemenliği kullanmaktadır ve sahip oldukları iktidarın

⁷⁸ “‘Temsil’ terimi, köken olarak Latince “repraesentare” kavramından gelmekte olup kurum, kuruluş veya hükümet anlamında kullanılmamıştır... “[T]emsil”, en geniş anlamda kamunun en üstün çıkarı doğrultusunda hareket etmek olarak tanımlanabilir”. Bkz. BİÇER, s. 11.

kaynağı bu millet egemenliğidir⁷⁹. Ancak bu noktada yasama organının (meclisin) bizâtihi milletin içinden çıkması hasebiyle özel bir önemi ve yeri bulunmaktadır. Bu bakımdan meclislerin önemine ve sahip olduğu iktidar üzerine ayrıca değinmek gerekir.

Her şeyden önce, meclisler millet hayatında çok müstesna bir yere sahiptir. Milletler kendisini yönetenlerden ziyade, bizzat kendi içinden çıkan meclise güvenmekte ve itibar etmektedir. Tarih içinde yönetenlerin vergilendirme konusunda yaptıkları keyfî davranışlara isyan edilmiş ve bu konudaki karar verme hakkının meclise geçmesine çalışılmıştır. Millet kendi rızasını, meclisin rızasına bağlamış ve kendisinden vergi alınmasında meclisin vereceği rızanın geçerli olduğunu ilan etmiştir. Bu itibarla meclisler, milletin güvendiği yegâne organ olarak kabul edilebilir.

Halk egemenliği teorisinde, her vatandaşın egemenliğin bir parçasına sahip olduğu belirtilmektedir. Bu yüzden, egemenlik başkasına devir ve ferağ edilemez ve halkın iradesi temsil de edilemez. Millî egemenlik teorisi ise, temsilî demokrasiyi benimsemektedir.

Her iki teorinin de kendi içinde tutarlığı ve geçerliği bulunmaktadır. Ancak, günümüzdeki seçim sistemlerinin niteliği, meclislerin yapısı ve milletin sahip olduğu haklar bakımından bu iki teorinin de belli kısımlarının birleştirilmesi gerektiği kanaatindeyim.

Bu itibarla meclislerin oluşumundaki oy verme hakkındaki değişim, kullanılan oylarla ortaya çıkan sonucun tüm milletin iradesini teşkil etmesi ve milletin sahip olduğu hakların meclis tarafından kullanılmasına ilişkin değerlendirmeleri şu şekilde yapmak mümkündür:

⁷⁹ “Hiçbir hükümetin, cumhurbaşkanı, kral ve parlâmentonun, ne kadar büyük kudrete sahip olurlarsa olsunlar, bir demokraside egemen olduklarını iddiaya hakları yoktur; çünkü, bu anayasa organları, bizatihi egemenliğin kendisi olan en üstün, genel ve kesin karar verme iktidarı üzerinde meşru bir hak sahibi değildirler... Demokraside bütün siyasî karar organları, meşru olmaları gerekiyorsa, otoritelerini halktan almaya mecburdurlar. Eğer demokraside halk, millet haline inkılâb etmişse, yani kendi politikkültürel değerlerini kavramış ve duygularına uygun olarak varlığını, bağımsız somut bir bütün halinde idrâk etmişse, millet de kendi yönünden egemen sayılabilir”. Bkz. LEIBHOLZ, 137.

a. Meclislerin Oluşumundaki Oy Verme Hakkının Kapsamındaki Değişim

Meclisler, tarihî süreç içinde çok büyük evrelerden geçerek bugünkü durumlarına gelmişlerdir. Meclislerin ilk örneklerinin ortaya çıkışında 1215 Magna Carta esas alınır, o ilk örnekten günümüze kadar çok büyük değişimler meydana gelmiştir.

Nitekim 1215’ten itibaren meclisler, kralın vergi koyma yetkisini sınırlayan bir konsül anlamında Avrupa’da yayılmaya başlamıştır⁸⁰. Meclislerin bugünkü anlamıyla bir temsil organı haline gelen ilk örneğinin 17. yüzyıl sonlarına doğru İngiliz parlamentosu olduğu ifade edilmektedir⁸¹. İngiliz parlamentosunda 14 ilâ 17. yüzyıl arasında şövalyeler ve burjuvazi ortak hareket etmiştir. 16. yüzyılın sonundan itibaren ise İngiliz parlamentosu, tüm ülke adına hareket eden bir temsil organı olarak kabul görmeye başlamıştır⁸².

Fransa’da da 14. yüzyılda halk meclisleri bulunmaktaydı. Ancak bunlar da İngiltere’de olduğu gibi soylu kişilerden ve kilisenin temsilcilerinden oluşmaktaydı. Gerçek halk temsilcisi niteliği, bu meclislerde yoktu⁸³. Sadece belli kesimi, zümreyi temsil eden meclislerin tüm toplumu temsil etmelerinin söz konusu olamayacağı açıktır.

Magna Carta ile sağlanan özgürlüğün bile halka değil, ancak bazı feodal beylere yönelik olduğu açıktır⁸⁴. Buna rağmen doktrinde, o dö-

⁸⁰ BİÇER, s. 15.

⁸¹ Bkz. BİÇER, s. 15-16.

⁸² Bkz. BİÇER, s. 16.

⁸³ Bkz. AKSOY, s. 16.

⁸⁴ “Magna Carta’nın özgürlük mücadelesinde tarihsel bir ilk temel belge vesaire olduğuna ilişkin, gayet hoş ifadeler. Ne var ki, benim orada asıl merak ettiğim husus şudur: Magna Carta’nın ortaya çıkmasını sağlayan birkaç feodal beyin kralın keyfi vergileme erkine karşı çıkan itirazları veya direnişleri, yönetici erke karşı özgürlüklerin sağlanması bağlamında durumu ‘belli bir kesim’ için belki biraz kurtarıyor, ama o feodal beylerin azâmeti altındaki bireyler için, yani bakkal Hüseyin yahut serf veya köylü Adam için durum, keyfiyet değişiyor mu? İşte ondan çok emin olamıyorum! Sağlanan tam olarak kimin özgürlüğüdür? Birkaç feodalın mı, yoksa geniş halk yığınlarının mı?”. ÇAL Sedat, “Sedat Çal’ın Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 252.

nemlerdeki meclislerin bile vergi ve bütçe hakkından bahsedilmektedir⁸⁵. Dolayısıyla o dönemki meclislerle kıyaslandığında, günümüzdeki meclislerin yapısı ve tarihî örneklerle nazaran çok daha büyük oranda milletin içinden çıktıkları gerçeği karşısında, günümüz meclislerinin vergi ve bütçe hakkına sahip olduklarını rahatlıkla söylemek mümkündür.

Tarih içindeki meclis örneklerinin, bugünkü anlamıyla milleti temsil etmedikleri söylenebilir. Çünkü ilk meclislerin teşkilinde tüm vatandaşın oy kullanması söz konusu değildir. Sadece belli zümrelerin oy vermesiyle seçilen temsilcilerin, milleti değil de o kesimleri temsil ettiklerini söylemek çok da yanlış olmayacaktır. Hatta kadınların oy kullanma hakkının bulunmuyor olması dahi, o dönemki meclislerin milleti temsil etmediğinin en bariz göstergesidir.

Kadınlara oy hakkı tanınması, demokrasinin bir gereğidir⁸⁶. Nitekim kadınlara seçme ve seçilme hakkı ilk defa Amerika Birleşik Devletlerinin Wyoming Eyaletinde 1869 yılında tanınmıştır. İngiltere’de 1918 yılında; ABD, Kanada, Almanya’da 1919 yılında; İsveç’te 1921 yılında tanınmıştır. Türkiye’de ise 1934 yılında tanınmıştır. Türkiye bu hususta birçok ülkeden daha ileridedir. Örneğin kadınlara oy hakkı Fransa ve İtalya’da 1945’te; Belçika’da 1948’de İsviçre’de ise 1971’de ancak tanınmıştır⁸⁷. Toplumun yarısını teşkil eden kadınların oy kullanmadığı bir durumda oluşturulan meclisin, o milletin özünü teşkil ettiğinden kesinlikle bahsedilemez.

Genel oy ilkesine dayanmadan, toplumun tüm kesimine oy hakkı tanımadan oluşturulan meclislerin, milletin içinden çıkmadığını söylemek mümkündür. O şartlarda oluşturulan meclisler elbette temsil niteliğini haizdir. Ancak, milletin tümünü temsil etmedikleri, sadece belli kesimi ve o kesimin menfaatlerini temsil ettikleri de tartışmasıdır.

Günümüzde meclislerin oluşumunda –eski meclislerin oluşumundan farklı olarak– herkesin oy kullandığı, hiçbir zümreye, kesime

⁸⁵ AKSOY, 10-29; GÜRSOY, s. 57-58.

⁸⁶ GÖZLER, *Anayasa Teorisi*, s. 704.

⁸⁷ Bkz. GÖZLER, *Anayasa Teorisi*, s. 704-705.

ayrıcalık tanınmadığı dikkate alındığında, artık meclislerin temsil niteliğinin yeniden tanımlanması gerekir. Kanaatimce meclisler günümüzde taşıdıkları özellikler dolayısıyla, milletin temsilcilerinden ziyade, o milletin bir parçası, cüzüdürler.

b. Sadece Şimdiki Yaşayan Halkın İradesi de Aynı Zamanda Tüm Milletin İradesidir

Millî egemenlik teorisine bir takım eleştiriler yapılmaktadır. Millet kavramının geçmiş ve gelecek nesilleri de kapsadığı, seçimde ortaya çıkan iradenin milletin değil de ‘halkın’ iradesi olduğu ileri sürülmektedir. Ancak bu eleştiri hali hazırda yaşayan ve oy kullanan kişilerin tüm millet adına karar verdikleri gerçeğini örtmemektedir. Milletin dinamik bir kavram olduğu dikkate alındığında, şu anki neslin milletin bir parçası olması hasebiyle, verdiği kararların da milletin kararı olduğu rahatlıkla söylenebilir. Milletin bir parçasını, cüzünü oluşturan şu anki yaşamakta olan neslin (halkın) irade beyanı, özünde tüm millet adına kullanılmış bir irade beyanıdır. Çalışma konusu itibarıyla, vergi ve bütçe hakkını kullanan milletin (şu anki yaşamakta olan neslin) tüm millet adına (gelecek nesiller adına) da karar verdiğinin bilincinde olarak davranması gerektiği sonucuna ulaşılır. Meselâ, geleceğe etkili borçlanmaların, gelecek nesillerin vergi yüklerini artıracaklarını, onları da zor duruma sokacağını bilerek bilinçli davranmak gerekir.

Yine, her vatandaşın seçmen olmaması dolayısıyla, seçimlerde ortaya çıkan iradenin aslında millet iradesi değil, seçmen iradesi olduğu da ifade edilmektedir⁸⁸. Millet iradesi, kayıtsız şartsız herkesin oy kullanıp iradesini beyan etmesi anlamına doğal olarak gelmemektedir. Hukukta nasıl ki küçük, kısıtlı ya da temyiz kudreti olmayan kişilerin fiil ehliyeti bulunmuyor ve irade beyanları hukukî sonuç doğurmuyorsa, benzer durumu millet iradesi için de söylemek gerekir. Yaşı küçük veya kısıtlı (kanunla oy hakkı kısıtlanmış) olanlar dışında herkes genel oy prensibinden hareketle oy kullanabilmekte ve tercihini belirtebilmektedir. Dolayısıyla tam ehliyetli olmayan kişilerin oy kullanımı-

⁸⁸ GÖZLER, *Devlet*, s. 94-95; GÖZLER, *Anayasa Hukuku*, s. 171; KAPANİ, s. 75.

yor olması, seçimlerde ortaya çıkan iradeyi millet iradesi olmaktan çıkarmayacaktır. Milletin (hali hazırda varlığını sürdüren yaşayan milletin/halkın) iradesi de zaten temyiz kudretine sahip tam ehliyetli olan ve iradesini açıklamayı tercih eden (oy kullanan) bireylerin iradesinden oluşacaktır.

3. Meclisler Milletin Temsilcilerinden Ziyade Milletin Bir Parçasıdır

Temsilî demokrasi anlayışında, meclisler milletin temsilcileridir ve millettten aldıkları yetkiye göre hareket etmektedir. Bu anlayışa uygun olarak ÇAĞAN, vergi ve bütçe hakkının millete ait olduğunu, meclisin bu konuda milletin temsilcisi olması hasebiyle sadece yetkiye sahip olduğunu belirtmekte; vergiye ilişkin yetkiyi vergilendirme yetkisi olarak tanımlamakta, bütçe hakkının ise aslında bütçe yetkisi olduğunu vurgulamaktadır⁸⁹.

Milletlerin, vergi hakkı gibi çok hayatî hakları bulunmaktadır. Vergi hakkı gibi bazı haklar, milletlerin hayatında çok önemli bir yer teşkil etmektedir. Gerek kişilerin hürriyet alanları, gerekse devletin varlığı ve devamı bakımından çok hayatî öneme sahiptirler. İşte bu gibi hakların, medenî hukuktaki şahsa sıkı sıkıya bağlı haklarla kıyaslanabileceği kanaatindeyim. Şöyle ki:

Şahsa sıkı sıkıya bağlı (münhasıran şahsa bağlı) haklar, temelde kişiliğin özünü ilgili olup, bizzat ilgili kişi bu hakları kullanmaya karar vermelidir⁹⁰. Nişanlanma, evlenme, evlat edinme, nişanı bozma, boşanma davası açma hakları örnek gösterilebilir. Bu haklar ancak hak sahibi tarafından kullanılabilir ve başkası o kişi nam ve hesabına bu hakları kullanamaz⁹¹. Başkasına devredilemeyen, esas itibarıyla temsil kabul etmeyen (kanunî temsil yolu ile de kullanılamayan), bizzat hak

⁸⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3; ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, 183-184; Ayrıca bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 116, dn. 247.

⁹⁰ ZEVKLİLER Aydın, *Medeni Hukuk*, Ankara 1989, s. 113.

⁹¹ BİRSEN Kemaleddin, *Medeni Hukuk Dersleri*, İstanbul 1963, s. 71; HELVACI Serap/ERLÜLE Fulya, *Medeni Hukuk*, İstanbul 2011, s. 27.

sahibinin kendisi tarafından kullanılması gereken haklardır⁹². Ancak hak sahibi hakkını kullanamaya karar verdikten sonra, bu hakkın kullanılması ile ilgili işlemleri yürütmek üzere bir temsilci atayabilir⁹³.

Nasıl ki kişilerin hayatlarında seçkin yeri olan birtakım haklar, onların şahsına sıkı sıkıya bağlı kabul edilmekte, bizzat ilgili şahıs tarafından kullanılması zorunlu olmakta ve başkalarına devredilememekte ise; milletler bakımından da benzer durumun söz konusu olduğuna inanıyorum. Meselâ savaş kararı vermek, barış yapmak, vergi almak, para basmak gibi. Bu hakların bizzat millet tarafından kullanılması gerekir. Temsilî demokraside bu hakların meclis eliyle kullanılacağı kabul edilmektedir. Hâlbuki kanaatimce bu tür haklar devredilemeyen, temsilci bile kullanılamayan haklar niteliğindedir.

Anayasanın 87. maddesinde, “*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası andlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir*” hükmü yer almaktadır. Yine anayasanın başka maddelerinde ancak kanunla düzenleneceği belirtilen, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması (md. 13 vd.), vergi koyma, değiştirme ve kaldırma (md. 73) gibi hususlar da ancak meclis tarafından yerine getirilebilecektir.

Burada sayılan hakların aslında millete ait haklar olduğu açıktır. Bu hakları ‘milletin manevî varlığına sıkı sıkıya bağlı haklar’ olarak tanımlamak ve başkasına devredilemeyen haklar olarak nitelemek gerekir düşüncesindeyim. İşte bu noktada meclisleri, milletin (haklarının kullanılmasını devrettiği) temsilcisi değil, milletin bir parçası, cüz’ü olarak kabul etmek lüzumu bulunmaktadır. Nitekim tarih içindeki ya-

⁹² ATAAY Aytekin, *Medenî Hukukun Genel Teorisi*, İstanbul 1995, s. 396; KILIÇOĞLU Ahmet, *Medeni Hukuku*, Ankara 2013, s. 65.

⁹³ HELVACI/ERLÜLE, s. 27.

pılarından farklı olarak günümüzdeki meclislerin yapısı, onları milletin özü, parçası haline getirmektedir. Anayasanın 7. maddesinde “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez*” denilmek suretiyle meclisin kanun yapma yetkisinin devredilemeyeceği belirtilmektedir. Bu hüküm de aslında millete ait olan yasama/kanun yapma hakkının, milletin özünü teşkil eden meclis tarafından kullanılacağını ifade etmektedir.

Anayasanın 80. maddesinde “*Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, seçildikleri bölgeyi veya kendilerini seçenleri değil, bütün Milleti temsil ederler*” hükmü yer almaktadır. Her ne kadar hükümde meclis üyelerinin temsilci niteliğinde oldukları belirtilmişse de; meclisler milletin manevî varlığına sıkı sıkıya bağlı hakların kullanılması bakımından, milletin bir parçası olmaları hasebiyle, temsilci sıfatıyla değil, bizzat hakkın sahibi olarak hareket edeceklerdir. Bu hakları belirli sınırlar dâhilinde yürütme organına devredebilecekler, onu yetkilendirebileceklerdir. Diğer bir ifade ile meclis hakkını kullanmaya karar verdikten sonra, bu hakkın kullanılmasıyla ilgili işlemleri yürütmek üzere yetki devredebilecektir⁹⁴. Bu bakımdan meclis bu konularda yetki sahibi değil, hak sahibi kabul edilmelidir. Yürütme ise, kendisine yetki tanıyan temsilci niteliğinde kabul edilebilir. Nitekim Anayasanın 104/2. maddesinde yer alan “*Cumhurbaşkanı, Devlet başkanı sıfatıyla Türkiye Cumhuriyetini ve Türk Milletinin birliğini temsil eder*” hükmü de, yürütme organının temsilci niteliğinde olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla yasama yetkisi tabiri yerine ‘yasama hak ve yetkisi’ tabirinin tercih edilmesinin daha doğru olacağını düşünüyorum. Bunun dışında yasama organı yürütmeye yetki vermektedir. Bu yüzden yürütme yetkisi, yargı yetkisi tabirleri zaten aynen kullanılacaktır.

4. Meclisin Sahip Olduğu Yetkilerin ‘Hak’ Olarak Kabul Edilmesinin Önemi

Kanun yapmak, vergi almak, bütçe yapmak, para basmak, savaş ilan etmek gibi hakları, milletin manevî varlığına sıkı sıkıya bağlı haklar

⁹⁴ Karş. HELVACI/ERLÜLE, s. 27.

olarak kabul ettiğimizde, meclislerin ihtiva ettiği anlamın büyüklüğü daha iyi anlaşılacaktır.

Temsilî demokrasilerde meclislerin milletin temsilcisi olduğu kabul edildiğinde; benzer değerlendirme yürütme organı için de söz konusu olabilecektir. Nitekim Cumhurbaşkanı’nın da millet tarafından seçilmesinin onu milletin temsilcisi yaptığı söylenebilir. Hâlbuki Cumhurbaşkanı’na da belli sınırlar dâhilinde yetkiyi, yine meclis vermektedir. İşte, bu iki temsil arasında net ayrımın ortaya konulması gerekir. Doktrinde, günümüz temsilî demokrasilerinde devletin işleyişinin iki ana “asil-vekil” ilişkisi çerçevesinde yürüdüğü ifade edilmektedir. Buna göre ilk aşamada hakkın sahibi millet (vatandaşlar) siyasetçilere yetki vermektedir. İkinci aşamada, meclis bütçeyi hazırlama ve uygulama [vergi konusunda değişiklik yapma] yetkisini yürütme organına vermektedir. Bu görüşe göre, asil-vekil ilişkisinde yer alan meclis, ilk aşamada vekil iken, diğer aşamada ise asil konumda olabilmektedir⁹⁵. Meclisin millet hayatındaki önemini de ortaya koyabilmek için, meclisin vekil olmaktan ziyade milletin özü olarak milletin adına asil konumda olması gerektiğini söylemek gerekir.

Milletin keyfiliğe gitmeyeceğine inandığı, bu itibarla kendisinden alınacak vergiler için vereceği onaya itimat ettiği yegâne organın meclis olması da meclislerin millet adına kullanacağı iktidarlarda, yetkiden ziyade hakka sahip olduğunu teyit etmektedir.

Doktrinde bütçe hakkının “**yasamanın, yani ulusun hükûmete izin verme ile bu iznin gerektiği gibi kullanılıp kullanılmadığını denetleme hakkı**”ndan oluştuğu yönündeki tanımda da aslında, meclisin bizâtihi milletin kendisi olduğu, özünü oluşturduğu ifade edilmiş olmaktadır⁹⁶.

GÜRSOY da meclislerin milletin gerçek anlamda tek temsilcisi olduğunu bütçe hakkıyla ilişkilendirerek açıklamak suretiyle, aslında meclislerin millet hayatındaki önemini ortaya koymaktadır: “*Millî*

⁹⁵ Bkz. YILMAZ/BİÇER, s. 207; BİÇER, s. 41, 44-46; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 16-17; GÖRGEÇ, s. 6-7.

⁹⁶ OKTAR, s. 198.

*egemenliğin tek ve gerçek temsilcileri olan Meclis'lerden, Devlet adına yapılacak işler, onlara harcanacak paralar, onları karşılayacak gelirler üzerinde nihai ve kesin karar verme hakkı alındığında, milli irade zaafa uğrar; egemenliğin ulusta olması, tüm anlamını yitirir*⁹⁷. Yani, egemenliğin millete ait olması, ancak milletin bir parçası, cüzü olan meclis tarafından egemenliğin kullanılması ile anlam kazanacaktır.

Vergilerin kanunîliği ilkesi [vergi hakkı] bulunsa bile; temsilsiz vergi olmaz boyutu gerçekleşmedikçe hiçbir anlam ifade etmeyecektir⁹⁸. Çünkü vergilerin kanunîliği ilkesi özünde vergi mükelleflerinin yasama organında temsil edildikleri [aslında yasama organının milletin bir parçası olduğu] varsayımına dayanmaktadır. Halk, hangi vergileri yükleneceğine kendisi karar vermelidir⁹⁹. Vergilerin kanunîliğinin önemini tam mânâsıyla ortaya koyabilmek için, meclislerin milletlerin temsilcisi olduğu anlayışının ötesine geçmek, meclisleri milletin parçası, özü olarak görmek gerekir.

Milletin bir cüzü, onun özü olarak kabul edilecek meclislerin hukukî anlamda vergi hakkından bahsedebilmek için, o meclislerin “gerçek anlamda meclis” olmaları gerektiği açıktır. Aksi halde meclislerin vergi konusunda sahip olacakları iktidarın; yine tarih içinde rastlanan hükümdarların sahip olduğu ve keyfî olarak kullanabildikleri vergilendirme yetkisinden pek de bir farkı bulunmayacaktır.

GÜNEŞ, halkın istediği kimseyi seçip meclise gönderemediğini vurgulamakta ve meclisin halkın iradesini yansıtamadığını ileri sürmektedir: “Gerçekten ülkemiz uygulaması[na] bakıldığında gerek seçim sistemi ve gerekse parlamentonun oldukça kalabalık millet temsilcilerinden oluşması düzgün bir şekilde çalışmasını engelliyor, bu bir gerçek. Kötü, çünkü seçmen ya da halk istediği kimseyi seçip meclise gönderemiyor. Daha sonra meclisteki temsilciler de layıkıyla meclis kurallarına uygun olarak verimli bir şekilde çalışma yapmıyorlar. Yani şu anki konumuyla, gerçi bu bütün parlamentolar için geçerli, sadece

⁹⁷ GÜRSOY, s. 57-58.

⁹⁸ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 66.

⁹⁹ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

ülkemiz açısından değil. Parlamento bir lastik damga konumunda... milletvekilleri önüne gelen her şeyi parti disiplinine bağlı olarak gerçek hür iradelerini de gündeme getiremiyorlar. Bir şekilde onaylıyorlar, onaylamıyorlar, yasalar geçiyor ya da geçmiyor. Aynı şekilde bütçe yasası da bu şekilde değerlendirilmiş oluyor”¹⁰⁰.

Bu noktada meclislerin ait oldukları milletin bir parçası olmalarından söz edebilmek için de, meclis üyelerinin (mebusların¹⁰¹ / milletvekillerinin¹⁰²) seçim usulünün de önemli olduğu açıktır. Dar bölge seçim sistemi ile her bölgeden bir meclis üyesi seçilecek olması, bu meclis üyelerinin parti başkanının vekili değil de içinden çıktıkların milletin bir parçası olmaları, milletin iradesini yansıtmaları ve bu bilinçle davranmaları büyük önem taşımaktadır¹⁰³.

¹⁰⁰ GÜNEŞ Gülsen, Tartışma, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, İstanbul 2000, s. 210-211.

¹⁰¹ 19. yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıkan ve milletvekili anlamına gelen mebusun bir diğer anlamı, “gönderilmiş, gönderilen, yollanan”dır. Bkz. AYVERDİ İlhan, *Misallı Büyük Türkçe Sözlük*, İstanbul 2011, s. 782.

¹⁰² Meclisleri milletin temsilcisi değil de milletin özü olarak gördüğümüzde, milletvekillerini de “temsilci” olmadıkları için “vekil” olarak nitelendirmemek daha isabetli olacaktır. Bu yüzden milletvekili yerine meclis üyesi (mebus/parlamentar) kavramlarının kullanılmasının isabetli olacağı kanaatindeyim. Nitekim anayasa incelendiğinde çoğu maddesinde meclis üyesi tabirinin kullanıldığı görülmektedir. Meselâ Anayasanın 80. maddesinde “Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, seçildikleri bölgeyi veya kendilerini seçenleri değil, bütün Milleti temsil ederler” hükmü yer almaktadır. 101. maddede ise her iki kavram da kullanılmıştır: “Cumhurbaşkanı seçilen milletvekilinin Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliği sona erer”. 106. maddede ise, sadece meclis üyeliği kavramı tercih edilmiştir: “Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Cumhurbaşkanını yardımcısı veya bakan olarak atanırlarsa üyelikleri sona erer”. Ancak yerleşik bir kavram olması dolayısıyla çalışma kapsamında milletvekili kavramı da kullanılacaktır.

¹⁰³ Ancak ülkemizde genellikle milletvekili adaylarını parti genel başkanının belirliyor olmasının, bu mânâda meclisleri milletin bir parçası haline getirmediğini düşünüyorum. Hâl böyle olunca, halk istediği kişiyi seçememektedir. Seçilenler de milletin özünü teşkil etmek bir yana, parti başkanının temsilcisi niteliğinde olmaktadır. Belki ilk turda bütün partiler ülke çapında aldıkları genel oy yüzdesine göre belli bir milletvekili çıkarmalı, fakat bunun dışında her seçim bölgesinden tek bir milletvekili çıkacak şekilde düzenleme yapılmalıdır. Ayrıca milletvekili çıkarmak için gereken oy sayısı da aynı olmalıdır. Örneğin bazı bölgelerde 50.000 oyla bir milletvekili seçilirken, bir başka bölgede 200.000 oyla milletvekili

D. MECLİSİN VERGİ VE BÜTÇE İKTİDARININ HAK OLARAK İFADE EDİLMESİ VE ÖNEMİ

Öncelikle, hak ve yetki kavramlarının tanımını şu şekilde belirtmek mümkündür:

Hak, esas itibarıyla hukuk düzeni tarafından bir kişiye aidiyeti kabul edilmiş bir değer, güç veya ayrıcalıktır¹⁰⁴. Hak, devletin yaptırım

li seçilmemelidir. Bir standart getirilmelidir. Böylece seçmenler seçtiği kişiyi ya-
kından tanıyacaklar, seçilen kişi de kendisinin halkın bir parçası olduğu bilinciyle
mecliste daha özgür bir şekilde yasama faaliyetinde bulunabilecektir. Böylelikle
parti başkanlarının ya da daha başka güç odaklarının, baskı gruplarının etkisine
fazla girmeden, kendisini seçen toplumun bir parçası olarak fikri ve vicdanı hür
şekilde hareket edecektir. Bu da milletin menfaatlerinin, kamu yararının ger-
çekleşmesine çok daha fazla hizmet edecek niteliktedir. Ayrıca milletvekillerinin
meclise devam durumu da seçim öncesi kamuoyuna açıklanmalı, halk da seçtiği
kişilerin meclise devam durumunu ve çalışkanlığını kontrol edebilmelidir. Keza,
ülke standartlarının çok üzerinde maaş, emekli maaşı, diğer tüm malî hak ve
imkânlar ile yine ülke gerçekleriyle bağdaşmayan ‘rekor sürede’ emeklilik hakkı
imkânı tanınması; milletvekillerinin millettan ziyade kendilerine bunu ‘bahşen-
den’ lidere itaatini gerektiren bir başka gerçektir. Bu düzen içinde, millet adeta
seçimde figüranlık vazifesini yerine getirmiş olmaktadır. Milletvekilliğini zengin-
lik, makam, mevki sahibi olma fırsatı olarak görme anlayışını terk etmek gere-
kir. Verilecek hakların, parçasını teşkil ettikleri milletin sahip olduğu standartlar
ortalamasında olması gerekir. Bu standartlar yükseldiği ölçüde ancak onlarınki
de yükselmelidir. Millete menfaatini üstün tutan, ona hizmeti ön plana alan bir
anlayış yerleştirilmelidir. Meclis, ancak bu sayede gerçek anlamda ait olduğu
milletin bir parçası olacak ve meclisin vergi hakkı da bu durumda gerçek
mânâsını bulacaktır. Yoksa, hem iktidarı ve hem de meclisiyle ülke gerçeklerin-
den kopuk bir yönetim kaçınılmazdır.

Bir hususu da belirtmek gerekir: Milletin parçası olacak meclis üyelerinin elbet-
te ki o milletin değerlerini benimsemiş olmaları, -en azından- onlara saygı duy-
maları da şarttır. Aksi düşünülemez. Nitekim birbirine bir takım manevî bağlarla
bağlanmış insanların oluşturduğu topluluğu millet olarak tanımlayan sübjektif
millet anlayışını ilk defa 1882 de ortaya atan Ernest Renan’a göre, ortak mazi,
hatıra, amaç, ideal, istikbal, ülkü birliği gibi hususlar bu tür sübjektif/manevî
bağlar arasındadır. Diğer bir ifadeyle, ortak maziye sahip olup gelecekte de bir-
likte yaşama arzu ve kararlılığına sahip insan topluluğu millettir (GÖZLER, *Ana-
yasa Hukuku*, s. 157-158). Millî değerlere karşı çıkan ve hatta onları yıkmaya ça-
lışan kimselerin o milletin bir parçası olamayacakları açıktır. Örneğin millî mar-
şına saygı göstermeyen bir meclis üyesinin, o milletin bir parçası olup o milletin
menfaatine çalışmayacağı; dolayısıyla bu zihniyetteki kişilerin meclis üyesi ol-
malarının çelişkisi ortadadır.

¹⁰⁴ ATAY Cevdet, *Hukuka Giriş*, Bursa 2012, s. 180.

gücüyle desteklenmiş yetki olarak da tanımlanmaktadır¹⁰⁵. Hak kavramının içinde, iktidar/güç de bulunmaktadır.

Yetki kısaca, hukukî işlem, kamu hukuku işlemleri yapma yeteneği¹⁰⁶ anlamına gelmekte olup “*bir kimse veya kurula verilen bir görevi yasaların tanıdığı imkânlarla göre belli şartlarla yürütmeyi sağlayan, hak, salâhiyet*”¹⁰⁷ olarak da tanımlanabilir.

Hak, aslında yetkiyi de kapsayan daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Belli bir konudaki hakkın sınırlarının belirlenip başka bir kişi ya da organa verilmesi, esas itibariyle yetkiyi teşkil etmektedir. Yetki, bir işi yapmaya hakkı olmak anlamına gelmektedir. Yetki, aynı zamanda, -tanınan alana ilişkin- bir güç ve iktidarı da ifade etmektedir¹⁰⁸. Diğer bir ifadeyle yetki, bir işi yapıp yapmama hakkı, gücü, bu konuda sahip olunan serbestliği kapsamaktadır¹⁰⁹.

Hukukta hak sahibi kural olarak gerçek veya tüzel kişiler olabilir. Özellikle kamu hukukunda tüzel kişiliği olmayan kurum, kuruluş ve yapılarda yetki ve görevden söz edildiği ifade edilmektedir¹¹⁰. Devlet de egemenlik hakkına sahiptir: “*Devletin kişilere karşı olan hakları veya yetkileri de **egemenlik** (hâkimiyet) kavramı içinde toplanmaktadır*”¹¹¹. Devlet tüzel kişiliğe sahip olarak haklara sahiptir. Bu bağlamda egemenlik hakkı ve buna bağlı olarak -bu çalışmanın konusu itibariyle- malî iktidara dâhil haklar da devlete aittir. Millet, vergi ve bütçe hakkını yasama organı aracılığıyla kullanmaktadır (Vergilerin kanunîliği; bütçenin kanunîliği ilkeleri). Bu yüzden yasama organının vergi ve bütçe hakkı olarak ifade etmekte herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

¹⁰⁵ KILIÇOĞLU, s. 55.

¹⁰⁶ ATAY, s. 198.

¹⁰⁷ AYVERDİ, s. 1356.

¹⁰⁸ KARATEPE Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, *Türk İdare Dergisi*, Yıl 63, S. 392, Eylül 1991, s. 65.

¹⁰⁹ ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007, s. 19-23.

¹¹⁰ KILIÇOĞLU, s. 56; ATAY, s. 197.

¹¹¹ BİLGE, s. 291.

Hukuk, haklar ve yükümlülükler düzenidir. Diğer toplumsal düzen kurallarından farklı olarak taraflara sadece yükümlülükler yüklenmez, aynı zamanda haklar da tanır. Bu itibarla bir hukukî ilişkide taraflardan birinin “hak”kı aynı zamanda karşı tarafın “yükümlülüğü”nü teşkil eder¹¹². Dolayısıyla milletin kendi kendisini vergileme hakkı olan vergi hakkı, mükelleflerin vergi ödevini (vergi ödeme yükümlülüğünü) de ifade eder.

Yasama organının sahip olduğu vergi hakkının temeli, egemenliktir. Egemenlik millete aittir. *“Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır”* (Anayasa madde 6). Devlet bu egemenliği millet adına kullanmaktadır. Devletin egemenlik hakkı olarak ifade edilmektedir¹¹³. Devletin egemenlik hakkına dayanarak sahip olduğu malî iktidar kapsamındaki vergi ve bütçe hakkı, devletin sahip olduğu en mühim haklardandır. Esas itibarıyla millete ait olan bu haklar, yasama organı aracılığıyla kullanılmaktadır. Milletin özünü teşkil eden yasama organı, vergi ve bütçe hakkına sahiptir.

Yukarıda ele alındığı üzere doktrinde mevcut durumda devletin vergiye ilişkin iktidarı ağırlıklı olarak vergilendirme yetkisi; bütçeye ilişkin iktidarı ise bütçe hakkı olarak ifade edilmektedir. Ancak bunlardaki esas hak sahibinin halk/millet olduğu ifade edilerek meclisin bu konulardaki iktidarının “yetki” olduğu da vurgulanmaktadır.

Böyle bir ifade tarzı, özellikle vergi hakkının önemini azaltmakta ve yasama organının bu konulardaki münhasır yetkiye sahip olmasının önemini hafifletmek suretiyle yürütmeye daha geniş yetki tanınmasının önünü açıp bu durumu sıradanlaştırmaktadır.

Yasama organının “vergilendirme yetkisi” tabiri tercih edildiğinde, uygulamada kavram karışıklıkları da olabilecektir. Meselâ ÇAĞAN, “parlamentonun vergilendirme yetkisi”, “yürütme organının vergilendirme yetkisi”, “yerel idarelerin vergilendirme yetkisi” kavramını kul-

¹¹² GÖZLER Kemal, *Hukuka Giriş*, Bursa 1998, s. 318.

¹¹³ BİLGE, s. 291.

lanmaktadır¹¹⁴. GÜNEŞ ise yürütme organının “düzenleme yetkisi” olarak ifade etmektedir¹¹⁵. Ayrıca sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde yürütme organının vergi konusunda sahip olduğu iktidarı, “yürütmenin vergilendirme yetkisi” olarak ifade etmektedir¹¹⁶.

Vergi konusundaki devlet iktidarını, yasama ve yürütme organı arasındaki fark gözetmeksizin “yetki” olarak nitelendirmek, uygulamada kavram karmaşasına yol açmak yanında, sahip olunan hak ve yetkinin sınırlarında da karışıklığa yol açabilecektir. Bu da yürütme organının kendisine tanınan yetki sınırlarını her daim zorlamasına ve hatta sınırları aşmasına sebep olabilecektir. Nitekim uygulamadaki zorluklar şu şekilde ifade edilmektedir: *“Her şeye rağmen yasama ve yürütme güçlerinin vergilendirme alanındaki düzenleme yetkilerinin sınırını belirlemek kolay değildir. Bu konuda vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenlemelerin yasama organı, vergilendirmenin tekniğine ve ayrıntıya ilişkin düzenlemelerin yürütme organı tarafından yapılması gerektiği ileri sürülebilirse de bu ölçüt yetki ayrımını kesin olarak gerçekleştirememektedir. Öte yandan çağdaş demokratik gelişim, güçler ayrılığı kuramının yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayırım açısından yumuşaması sonucunu doğurmuş, kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur”*¹¹⁷.

Yasama organının vergi hakkına sahip olduğunu; belirli sınırlar dâhilinde yürütme organına yetki verdiğini kabul etme durumunda, uygulamadaki sorunlar azalacağı gibi, meclisin vergi hakkı da (vergilerin kanunîliği ilkesi de) gerçek önemini bulacaktır. Bu durumda meclis vergi hakkına, yürütme organı da vergi yetkisine sahip olacaktır. Olağanüstü durumlarda da yürütme organının sahip olduğu iktidar, vergi hakkı olarak değil, yine vergi yetkisi olarak ifade edilecektir.

¹¹⁴ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 100, 108, 204; Ayrıca bkz. s. 51, 55; 67, 70, 73; 78, 80, 82.

¹¹⁵ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 151 vd.; Doktrinde yürütme organının vergilerin temel öğelerine ilişkin sahip olduğu yetki, “yürütme organının vergilendirme alanında Anayasa çerçevesinde sahip olduğu özel düzenleme yetkisi” olarak da ifade edilmektedir. Bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 36.

¹¹⁶ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 165.

¹¹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 35-36; Ayrıca b.kz. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 268.

Meclisi, milletin temsilcisi olarak görme anlayışına da değinmek gerekir. Meclisler genel itibariyle milletin temsilcisi olarak görülmektedir. Vergiler hususunda ‘temsilsiz vergi olmaz’ ilkesi, bu mânâda meclislerin sahip olduğu iktidarın meşruiyet kaynağını teşkil etmektedir. Temsil kavramının 17. yüzyıldan itibaren siyasî temsil anlamında kullanıldığı, doktrinde ifade edilmektedir¹¹⁸. Fakat temsil kavramının, o kavramın hukukî temellerine değinilerek anlamlandırılması gerekir. Hukukta, temsil ilişkisinde özünde kural olarak, ‘başkasının’ nam ve hesabına yahut da kendi namına, başkasının hesabına iş yapma vardır. Temsilcinin ise ‘yetkili’ olması esastır. Ayrıca temsil hususu incelenirken; şahsa sıkı sıkıya bağlı hakların temsil kabul etmeyen nitelikte haklar olduğunu ve o tür haklarda ilgili kişinin bizzat o işlemi kendisinin yapması gerektiğini de dikkate almak gerekir. Vergi Usul Kanunun 10. maddede ise kanunî temsil düzenlenmektedir. Bir vergi sorumlusu olması hasebiyle kanunî temsilci, yine ‘başkasının’ vergi borcundan (ve/veya şekli vergi ödevlerinden) sorumlu tutulmaktadır.

Temsil ilişkisinin özünde hep ‘başkasının’ hesabına hareket, başkası için bir görevi yerine getirme gibi hususlar bulunduğu dikkate alındığında; özellikle malî hukuk bakımından, ‘temsilin’ (temsilci olma

¹¹⁸ “Temsil” terimi, köken olarak Latince “repraesentare” kavramından gelmekte olup kurum, kuruluş veya hükümet anlamında kullanılmamıştır. Siyasal toplumsal ve hukuksal bir içerik taşıdığından dolayı da sürekli değişme ve gelişme içinde, dinamik bir yapı olarak tarihsel bir olgu olarak gelişim gösteren “temsil”, en geniş anlamda kamunun en üstün çıkarı doğrultusunda hareket etmek olarak tanımlanabilir... Orta Çağ süresince, “temsil” kavramı Hristiyanlık literatüründe Papalık bağlamında mistik bir kavram olarak kullanılmıştır. 16. yüzyılın sonunda “temsil”, yetkilendirilmiş vekil (agent) veya yardımcı gibi birinin adına hareket etmek anlamında kullanılmıştır... “Temsil” kavramı, 17. yüzyıldan itibaren ise “siyasal temsil” anlamında kullanılmaya başlanmıştır. Siyasal temsil, demokrasinin gelişimine koşut olarak nitelik kazanmıştır. Bu anlamda, demokrasinin tarihsel gelişme çizgisi üzerinde bulunduğu noktaya göre siyasal temsil olgusu da bir anlam yüküyle donanmıştır. Günümüz anlamıyla siyasal temsilin geliştiği temsili demokrasinin, antik Yunanistan’da gelişen demokrasi düşüncesi bir yana bırakılacak olursa, kapitalist dönüşümle birlikte tarih sahnesine çıktığı kabul edilmektedir... 19. yüzyılda; demokrasi teorisi, halk (demos), vatan-daşlık, seçim sistemi, rıza ve ulusal devletin sınırları ile bağlantı kurmuştur... Bu kurumsallaşma demokrasinin, günümüz pratiği olan temsili demokrasiye dönüşmesini sağlamıştır”. BİCER, s. 10-11.

niteliğinin) meclisten ziyade siyasî iktidar-yürütme organı bakımından uygun düştüğü görülecektir. Siyasî iktidar-yürütme organı, milletin temsilcisi niteliğindedir. Meclis-yasama organı ise milletin özü niteliğinde olup bizâtihi milletin bir cüzüdür. Bu bağlamda vergi ve bütçe hakkının da sahibidir. Vergi ve bütçe hakkına bu şekilde yaklaşmak gerekir. Bu hakların özü ve konunun önemi, bu şekilde bir yaklaşımı zorunlu kılmaktadır. Meclisin bu niteliğinin benimsenmesi ve bu yön-deki bilincin yerleşmesi, vergi ve bütçe hakkıyla ilgili birçok sorunun da çözümünü beraberinde getirecektir. Bu itibarla temsilsiz vergi olmaz yerine ‘rızasız vergi olmaz’ ilkesini esas kabul etmek ve bu rızanın temsil kabul etmeyen, doğrudan verilmesi gereken bir rıza olduğunu benimsemek gerekir. Bu rıza, milletin özünü teşkil etmesi hasebiyle ancak ve ancak hak sahibi (millet/meclis) tarafından verilebilecektir. Bu sayede millet, kendi kendini vergilemiş olacaktır.

Bir hakkın kural olarak kişinin/hak sahibinin kendisine karşı kötüye kullanılması mümkün değildir. Başkalarına yönelik kötüye kullanım olabilir ama kişi kendisine karşı kendi hakkını kural olarak kötüye kullanamaz. Yetkide ise, kural olarak temsil ilişkisi bulunmaktadır ve başkasından alınan yetkinin kullanımı söz konusudur. Bu yüzden yetkide kötüye kullanım ihtimali her zaman için muhtemeldir. Nitekim tarih içinde vergiye ilişkin yetkiyi/iktidarı elinde bulunduran iktidarlara bu güçlerini keyfî biçimde kötüye kullanmalarına rastlanılmıştır. Yine günümüzde de yeterli denetim olmadığı takdirde, iktidarlar açısından keyfî kullanım ortaya çıkabilecektir. Bunun yaptırımını da azil, yeniden seçmeme, yetkinin geri alınması gibi durumlar olabilir.

Vergi hakkı, devletin kişilerden sınırsız vergi alma imkânını ifade eden bir kavram olarak anlaşılmamalıdır. Hak, millettir. Millet kendisinden alınacak vergiye meclis eliyle rıza göstermektedir. Yine, millet kendisinden vergi almak için yürütme organını yetkilendirmektedir. Vergileme yetkisi yürütme organıdır. Diğer bir deyişle meclis, milletin kendisidir, özüdür. Bu itibarla hak sahibidir. Siyasî iktidar/hükûmet/yürütme organı ise milletin temsilcisi niteliğindedir. Yürütme organı, milletin kendisini yönetmesi için yetki verdiği, kendisine

temsilci atadığı organdır. Vergi ve bütçe hakkı meclisin; vergileme ve bütçeleme yetkisi (bu konularda kanunlarla sınırlı çizilen çerçeve dâhilinde düzenleme yetkisi) ise yürütme organının olarak kabul edilmelidir. Bu anlayış meclisin önemini gerçek anlamda sağlayacak ve siyasî iktidarın keyfiliğe gitme ihtimalini önlemeye yönelik olacaktır¹¹⁹.

İşte, yasama organının vergi ve bütçe konusunda sahip olduğu gücü “hak” olarak tanımlamak, kural olarak meclisin bu hakkını keyfi olarak kullanmayacağı varsayımına da uygun olacaktır¹²⁰. Tarih içindeki mücadelelerin de ana gerekçeleri ve sonucu arasında kanaatimce, meclislerin vergi ve bütçe hakkını keyfi olarak kullanmayacakları varsayımı yatmaktadır. Bu yüzden milletler sadece kendi içlerinden çıkan meclislere güvenmişler, siyasî iktidarın yetkilerini sınırlandırmışlardır.

¹¹⁹ Yürütme organının yaptığı düzenlemeler, meclisteki bir kanun düzenlemesi gibi tartışılıp gündeme gelmemektedir. Böyle olunca da düzenlemelerin hızlı olması yanında, icabında taraflı olması da söz konusu olabilmektedir. Örneğin bir bakanın yakınının girdiği işle ilgili vergi oranının indirilmesi, yürütme organının keyfi davranabileceği ihtimalini göstermektedir: “*Son günlerde Maliye Bakanı Kemal Unakıtan’ın oğlu Abdullah Unakıtan’ın ‘Unakıtan Yumurta’yı vitrine çıkar-masıyla çok sık konuşulan pastörize yumurta konusunda, KDV yönünden de ilginç bir durum var. Bir kararname ile likit ve pastörize yumurtanın KDV’si, yüzde 18’den yüzde 8’e indirildi*”. Bkz. KIZILOTLU Şükrü, “Unakıtan Yumurtaya Kemal Abi Paranteziyle 10 Puan KDV İndirimi”, *Hürriyet Gazetesi*, 16 Şubat 2006. Bu örnek ile ilgili ayrıca bkz. “*Hürriyet gazetesi yazarı Şükrü Kızılot’un gündeme getirdiği vergi indirimi işlemi şöyle gerçekleşti:... Bakanlar Kurulu’nun 27 Aralık 2004’te imzaladığı bir kararname ile aralarında Unakıtanlar’ın şirketinin kuruluş hedefinde bulunan pastörize yumurtanın da yer aldığı bazı gıda ürünlerinin KDV’sinde indirimle gidildi. Pastörize yumurtanın yüzde 18 olan KDV’si, normal yumurtadaki yüzde 8’e çekildi. Yeni vergi 1 Ocak 2005’ten itibaren uygulandı. Kuş gribinin görülmesiyle başlayan süreçte de Unakıtan markalı pastörize yumurta, altyapısı hazır olarak sektöre giriş yaptı*”. UNAKITAN’a Vergi İndirimi Tartışması, <http://www.milliyet.com.tr/unakitan-a-vergi-indirimi-tartismasi/ekonomi/> haberdetayarsiv/17.02.2006/146530/default.htm (E.t. 05.01.2019).

¹²⁰ Karş. “*Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Bu konuda yargı organına görevler düşmektedir*”. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 39; ÇAĞAN; *Vergilendirme Yetkisi*, s. 7; bkz. ve karşı. Vergilerin kanunîliği ilkesinin alt ilkesi olan temsilsiz vergi olmaz ilkesinin “*özünde vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı yatmaktadır*”. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

Milletin özünü oluşturan meclisin vergi ve bütçe konusunda verdiği onay, tüm milleti kapsayıcıdır. Doktrinde vurgulanan “*eğer bir milletvekili vergi ödemeyi kabul ediyorsa o millet vergisini öder*” ifadesi de bu hususu teyit etmektedir¹²¹.

Milletlerin meclise güvenmeleri ve buna bağlı olarak vergi ve bütçe hakkının meclise ait olması, bu hakların bireylerin özgürlükleri ile yakından ilgili olmasıyla da açıklanabilir. Vergi ve bütçe hakkının milletlerin hayatında çok büyük bir önem taşıdığının, bu hakların kişilerin temel hak ve özgürlük alanlarıyla çok yakından ilgili olduğunun kesinlikle ihmal edilmemesi, tarih içindeki büyük mücadelelerin unutulmaması ve bunlar neticesinde elde edilen kazanımların kaybedilmesine göz yumulmaması gerekir. “*Parlamentoların kurulması esas itibari[le] hükûmdarların malî sahadaki ifratlarına, yâni bir taraftan şiddet ve baskılarına, diğer taraftan da israflarına karşı halkı korumak endişesine dayanmaktadır. Bu suretle, verginin, millet veya mümessilleri tarafından tasvip edilmesi [onanması], şahsî özgürlüğün en eski prensiplerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır*”¹²².

Yine doktrinde ifade edilen “[v]ergi ilişkisinin alacaklısı sıfatıyla harekete geçmek devlet açısından, belli anlayışlara göre bir **hak**, bir zorunluluk ya da bir yetkidir”¹²³ ifadesi de devletin (ve dolayısıyla bu gücü kullanan yasama organının) vergi konusunda hak sahibi olarak kabul edilebileceğini vurgulamaktadır.

Yasama organı sahip olduğu hak doğrultusunda, yürütme organına sınırlı düzenleme yetkisi tanımaktadır. Yine idarî mercilerin de idare hukuku kuralları çerçevesinde, kendi alanları ile ilgili düzenleme,

¹²¹ “Türkiye’de doğmuş olan bir Batılı demiş ki: “**Eğer bir milletvekili vergi ödemeyi kabul ediyorsa, o millet vergisini öder.**” Bu özdeyişi çok anlamlı ve doğru bulduğumdan konuşmanın başlığına koydum”. PUR Hüseyin Perviz, *Osmanlı’dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumuna 1838-2012*, İstanbul 2012, s. 597, 598.

¹²² “Bu bakımdan, tarihte bir çok halk ayaklanmalarının, sırf maddî cebre dayanarak alınmak istenen sözde vergiler yüzünden meydana geldiğini hatırlatmak kâfidir”. DİKMEN, s. 81; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

¹²³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 2.

ayrıntıları açıklama yetkileri bulunmaktadır. Bunlar ileride ilgili bölümlerde ele alınacaktır.

Bu açıklamalar doğrultusunda, yasama organının sahip olduğu vergi ve bütçe hakkı ile yürütme organının sahip olduğu vergi ve bütçe yetkisini şu şekilde ifade edebiliriz:

*Her şeyden önce vergi ve bütçe hakkı, egemenliğe sahip olması hasebiyle, millete aittir.

***I. AŞAMA (YASAMA ORGANI AÇISINDAN):** Millete ait olan bu haklar, milletin özü olan, onun parçasını, cüzünü teşkil eden meclise ait olup meclis tarafından kullanılmaktadır. Dolayısıyla meclis vergi ve bütçe hakkına sahiptir. (Yasama organının vergi ve bütçe hakkı)

***II. AŞAMA (YÜRÜTME ORGANI [CUMHURBAŞKANI] AÇISINDAN):** Meclis yürütme organına belli sınırlar içinde yetki tanımaktadır. Yürütme organı bu sınırlar dâhilinde vergiye ilişkin düzenleme yapmaktadır. Buna yürütme organının vergiye ilişkin (sınırlı) düzenleme yetkisi ya da kısaca yürütme organının (Cumhurbaşkanının) vergi (vergileme) yetkisi denilebilir. Yine bütçeyi hazırlamak ve uygulamak yürütme organına ve idareye aittir. (Yürütme organının vergi ve bütçe yetkisi).

Her yetkinin esas itibariyle sınırlı olarak verilen bir hak niteliğinde olduğu göz önünde tutulduğunda, 'yürütme organının vergileme konusundaki sınırlı yetkisi' şeklinde ifade etmeye de gerek bulunmaktadır. Yetki, özü itibariyle tanındığı alana münhasır olmak üzere zaten bir sınırlılığı ifade etmektedir. Bu itibarla yürütme organının vergi ve bütçe yetkisi denilmesi, kapsamı ifade etmek için doğru ve yeterli niteliktedir.

***III. AŞAMA (İDARE AÇISINDAN):** İdare organlarına ise, idare hukukunda geçerli ilkeler çerçevesinde düzenleme yapma yetkisi tanınmaktadır. Uzmanlığa ilişkin, ayrıntıları, teknik konuları düzenleme, açıklama yapma yetkisi idareye tanınmıştır. Bu itibarla vergi idaresinin vergiye ilişkin talî konularda açıklama, düzenleme yetkisi bulunmaktadır.

Yine idarelerin kendi bütçelerini hazırlayıp Maliye Bakanlığına göndermesi, kural olarak kendileri ile ilgili ödenekleri çerçevesinde harcama yapmaları, ihaleye çıkma yetkileri bulunmaktadır.

Bunlar da genel itibariyle idarenin düzenleme yetkisi olarak ifade edilebilir. İdarenin bağlı yetkisinin bulunmadığı durumlardaki takdir yetkisini ifade etmektedir¹²⁴.

Gerek yürütme organının vergi ve bütçe yetkisi, gerekse de idarenin vergi ve bütçe konusundaki düzenleme yetkisi¹²⁵; esas itibariyle idarenin takdir yetkisinin bir yansımasından ibarettir¹²⁶. Bütün bu düzenleme yetkilerini (gerek yürütme organının ve gerekse idarenin

¹²⁴ Bu çalışma kapsamında vergi hakkı ve bütçe hakkı ele alınacaktır. Bu itibarla meclisin bu konularda sahip olduğu hak ile yürütmeye tanınan yetkiler esas inceleme konusunu oluşturacaktır. İdareye verilen yetkilere ise sadece kısaca değinilmekle yetinilecektir. İdarenin vergi hukuku alanında sahip olduğu takdir yetkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 50 vd.

¹²⁵ Elbette idarenin belli yönde hareket etmesinin gerektiği bağlı yetki durumları hariç olmak üzere.

¹²⁶ “Düzenleyici işlemler, idarenin düzenleme yetkisine dayanılarak meydana getirilmektedirler. Bu yüzden öncelikle idarenin düzenleme yetkisinin ortaya konulması gerekir. Düzenli hale koyma, tanzim ve tertip etme mânâlarına gelen düzenleme, hukukî açıdan, kural koyma ile eşanlamlıdır. Düzenleyici işlem (kural işlem) yapabilme yetkisi birinci derecede, aslî olarak yasama organına aittir. Ancak anayasanın ve kanunların açıkça izin verdiği hallerde idare tarafından da düzenleme yetkisi kullanılabilir... Dolayısıyla idarenin düzenleme yetkisi, idarenin yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için anayasa ve kanunlara aykırı olmamak kaydıyla genel ve soyut düzenlemeler yapabilme, normlar koyabilme yetkisi olarak tanımlanabilir... Takdir yetkisi ile düzenleme yetkisi birbirine sıkı surette bağlıdır. Düzenleme yetkisi, idarenin normal yetkileri arasında bulunmaktadır ve düzenleyici işlemler, idarenin takdir yetkisinin yansımasından başka bir şey değildir. Diğer bir ifadeyle düzenleyici işlemler, takdir yetkisinin kullanılmasından ibarettir. İdare bir işlemi yapıp yapmamak hususunda veya o işlemin içeriğini belirlemede takdir yetkisine sahipse, idarenin bu alanda düzenleme yetkisine de sahip olacağı kabul edilmelidir. Buna göre düzenleme yetkisi, idarî işlem yapan makamların takdir yetkilerini kullanmak için başvuracakları yollardan biri olarak tanımlanabilir”. Takdir yetkisi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 31-32. Ayrıca bkz. GÜNEŞ Turan, *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, AÜSBF Yayınları No: 191-173, Sevinç Matbaası, Ankara 1965., s. 49, 88-91; GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2004 s. 207-209; SARICA Ragıp, *Türkiye’de İcra Uzununun Tanzim Salâhiyeti*, Türk Hukuk Kurumu, İstanbul 1943, s. 9, 29.

yetkilerini) idarenin takdir yetkisi başlığı altında toplamak da mümkündür.

III. VERGİ VE BÜTÇE HAKKININ SINIRLARI

Vergi ve bütçe hakkı, egemenliğe dayanmakla beraber bu hakların kullanımı belli sınırlara tâbidir.

Tarih içinde mutlakiyetçi dönemde vergi hakkının sınırsız olduğu doktrinde ifade edilmektedir: *“Mutlakiyetçi dönemde iktidar sahipleri, ülkeleri üzerindeki mülkiyet haklarına dayanarak üstün yetkilere sahipti; vergi koyma güçleri de egemenlikleri ölçüsünde mutlak ve sınırsızdı. Bu dönemde tek hukuk düzeni vardı. Özel hukuktan farklı olarak kamu hukukunun ortaya çıkması, siyasal iktidarı ellerinde bulunduranların sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlaması ile gerçekleşmiştir. Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur”*¹²⁷.

Mutlakiyetçi dönemlerde vergi koyma gücünün mutlak ve sınırsız olduğunu belirtilse de, aslında burada geçen mutlak ibaresinin doğrudan doğruya sınırsızlık ya da keyfîlik anlamına gelmediği doktrinde vurgulanmaktadır. Buna göre, ‘mutlak’ ibaresi, devletin hükmetme gücünün kesin ya da şartsız nitelik arz ettiğini ifade etmektedir. Yoksa egemenliğin hiçbir değerle sınırlı olmadığına ilişkin bir anlama kesinlikle gelmemektedir¹²⁸.

Mutlak egemenlik, her istenilenin yapılmasına dayanak teşkil eden sınırları olmayan bir güç değildir. *“Nitekim Bodin, ‘mutlak’ olma niteliğinin mutlakiyetçilik olarak yorumlanamayacağını belirttiikten sonra, ayrıca egemen gücün kullanılması bakımından da ilahî yasalar, krallığın doğal yasaları ve devletler hukuku ilkeleri biçiminde bir takım sınırlamalar öngörmektedir. Düşünüre göre; mutlak monarşi, her şeyden önce, monarkın doğal yasaları çiğnediği, özgür insanlara köle*

¹²⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 6-7; ÇAĞAN bu anlayışa göre, egemenliğin dilediği gibi davranabilme gücü tanıdığını ileri sürmektedir. BKZ. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 1.

¹²⁸ SUNAY, s. 39.

*muamelesi yaptığı, uyruklarının mallarını kendi malı gibi kullandığı zorba bir yönetim olmayacaktır. Çünkü, egemen yöneticinin yasaları üstünde, Tanrısal iradenin yansıması olan doğal yasalar bulunmakta ve bunlar, krala bir takım yükümlülükler (andlaşmalara uymak, özel mülke saygı göstermek, **keyfi olarak vergi toplamamak** gibi) getirmektedir*¹²⁹. Bu itibarla iktidarlar, bu sınırlamalara uydukları ölçüde meşruiyet kazanacaktır. Hobbess da egemenin keyfi hareketlerde bulunan bir güç olmadığını vurgulamaktadır. Buna göre, “*egemen, her koşulda devletin kurulma nedeni olan güvenliği sağlamak zorunda olup; bu doğrultuda herkesin yasalar önünde eşitliği, **vergi alanında eşitlik**, mülkiyetin korunması vb. hususlar gözetilmelidir*”¹³⁰. Dolayısıyla mutlak egemenlik anlayışında sınırsız zannedilen egemenliğin, orada bile tam anlamıyla sınırsız nitelik taşımadığı anlaşılmaktadır.

ÇAĞAN, günümüzde egemenliğin sınırsız ve mutlak olma düşüncesinin terkedildiğini ileri sürmektedir. Buna göre artık egemenliğin, “*gerek ülke içinde, gerek uluslararası alanda devlete nispi emretme gücü ve bağımsızlık tanıdığı, hukuk içi ve hukuk dışı sınırlara bağlı olduğu kabul edilmektedir*”¹³¹. Ancak, yukarıda da görüldüğü üzere, mutlakiyetçi dönemlerde bile aslında bir takım sınırlamalara tâbi olan egemenlik, günümüzde artık denetime tâbi olarak daha da sınırlandırılmış bir vaziyettir.

Vergi hukuku (ve tabii ki vergi hukukunun bağlı olduğu malî hukuk) birkaç yüzyıllık yeni bir hukuk dalı olup yoğun mücadeleler sonucu ortaya çıkmıştır. Bu demokrasi mücadelelerin temelinde ise, iktidarların sahip olduğu vergi gücünün (ilerleyen dönemlerde ise buna ilaveten harcama ve bütçelere ilişkin gücün de) sınırlandırılması hedefi yatmaktadır. İktidarların vergi ve bütçeye ilişkin yetkileri sınırlandırılmış, bu konudaki güç millet adına meclisler eliyle kullanılmaya başlanmıştır. Demokrasilerde egemenliğin sınırlandırılmış olması şu şekilde ifade edilmektedir: “[D]emokraside egemen, yani halk, hukukla,

¹²⁹ SUNAY, s. 40.

¹³⁰ Bkz. SUNAY, s. 40.

¹³¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2.

özellikle anayasayla bağlıdır ve bu bakımdan karar verme hürriyeti, bundan büsbütün yoksun bırakılmasa bile sınırlandırılmıştır”¹³².

Yasama organının vergi ve bütçe konusunda hakka sahip olması, sınırsız hareket edeceği anlamına gelmez. Bu hakları kullanırken belli sınırlar içinde hareket etmek mecburiyeti vardır. Tarih içinde yoğun mücadeleler neticesinde ortaya çıkıp şekillenen bu hakların özünde kişileri korumak düşüncesi vardır. Çünkü bu haklar kişilerin özgürlük alanlarıyla çok yakından ilgilidir¹³³. Kişilerin korunabilmesi için sadece yürütme organına tanınan yetkilerin sınırlandırılması yetmeyecektir. Meclislerin sahip oldukları hakların da belli sınırlara tâbi olması gerekir.

Vergi hukukunun (ve malî hukukun) özünü, esas itibariyle, iktidarların sahip oldukları gücün sınırlandırılması ve böylelikle kişi hürriyetlerinin güvence altına alınması düşüncesi oluşturmaktadır.

Nitekim devletin vergi hakkının sınırı aynı zamanda, kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını teşkil ettiği için, hukuk devletinde vergi hakkının kullanımı sınırlanıp denetim altında tutulmalıdır¹³⁴.

Hukuk kuralları, diğer toplumsal düzen kurallarından farklı olarak, karşılıklı hak ve yükümlülükleri düzenlemektedir. Bu bağlamda, devlet iktidarını da bağlayan ve ona da bir takım yükümlülükler getiren özelliğe sahiptir¹³⁵. Malî hukuk da (vergi, harcama ve bütçe huku-

¹³² LEIBHOLZ, s. 137.

¹³³ “[V]erginin, millet veya temsilcileri tarafından onanması (tasvip edilmesi) kişisel özgürlüğün en eski ilkelerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır”. GÜNEŞ, Yasallık, s. 15.

¹³⁴ “[D]evletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır”. AyM, 17.11.2011, E. 2010/11, K. 2011/153, RG. 14.02.2012, S. 28204.

¹³⁵ “[H]ukuk kurallarının, toplumdaki en üstün iktidar (devlet) tarafından konulmuş olmasına rağmen, kişilerin yanı sıra, kendisini oluşturan devlet iktidarını da bağlayıcı bir özelliğe sahip olduğu belirtilmelidir. Çünkü çağdaş toplumlarda hukuk kuralları, toplumda yaşayan insanlara sadece ödev ve yükümlülükler yüklemeyi, onlara aynı zamanda bazı hak ve özgürlükler de sağlar”. AKINCI Şahin/AKYILMAZ Bahtiyar/DOĞAN Vahit vd, *Hukuka Giriş*, Editör: DÜLGER İbrahim, Konya 2010, s. 17.

ku bağlamında), bir hukuk dalı olması hasebiyle taraflara karşılıklı haklar ve ödevler yükler. Bu itibarla devlet sadece vergi hakkına sahip değildir, aynı zamanda bir takım ödevlerin de yükümlüsüdür. Bu ödevler vergi hakkının sınırlarını oluşturur¹³⁶. Benzer durumu bütçe hakkı açısından da söylemek mümkündür. Bu bakımdan, devletin egemenliğine dayanarak sahip olduğu vergi ve bütçe hakkı kapsamında uymak zorunda olduğu ödevler, bu hakların doğal olarak sınırını teşkil etmektedir.

Yasama organının sahip olduğu yasama hak ve yetkisi, aslî bir yetkidir. Ancak bu aslî yetki her şeyden önce hukukun genel, evrensel ilkeleriyle sınırlıdır. Bu hususta hukuk devleti ilkesinin, vergi ve bütçe hakkının ana sınırını teşkil ettiğini söylemek mümkündür¹³⁷. Nitekim hukuk devleti kavramının, devlet egemenliğinin sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıktığı ve demokrasi ile birlikte geliştiği dikkate alındığında bu sonuca ulaşılmaktadır. Hukuk devleti, temel anayasal bir ilke olarak, devletin tüm işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin güvence altına alınmasını, kişilerin kendilerini güven içinde hissetmelerini hedeflemektedir. Bu noktada, hukuk devleti ilkesinin aslında yasama ve yürütme organının keyfî hareketlerini önlemede önemli bir sınır özelliği taşıdığı rahatlıkla söylenebilir¹³⁸. Yine, hukuk devleti ilkesinin hem malî hukuk

¹³⁶ “Vergilendirme yetkisi, bir kamu hukuku kavramı olarak, devlete yalnız haklar değil, uymak zorunda olduğu belli ödevler de yükler. Bu ödevler vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturur”. ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 6; “Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese bir ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi gerekir. Ancak, devletin de üzerine düşen görevi yerine getirmesi gerektiği açıktır. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır”. AyM, 22.12.2011, E. 2010/118, K. 2011/170, RG. 19.05.2012, S. 28297.

¹³⁷ Hukuk devleti ilkesi ve dikey eşitliğe yönelik olan sosyal devlet ilkesi, vergi hukukunu ilgilendiren temel anayasal ilkeler niteliğindedir. Bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 1-2, yıl 2003, s. 253-254.

¹³⁸ Karş. “Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşımaktadır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alan-

kurallarının konulmasında, hem de bu kuralların uygulanması ve yorumunda yasama organının konuya ilişkin hakkını ve yürütme organının yetkilerini sınırlandırdığını söylemek mümkündür¹³⁹.

Jhering'in ortaya koyup Jellinek'in geliştirdiği teoriye göre, kendi yetkilerini kendisi belirleyen devlet, kendi koymuş olduğu hukuka da bizzat kendi iradesi ile riayet eder. Aynı şekilde kendisinin de içinde bulunduğu devletlerarası toplumun hukukuna da bizzat kendi iradesi ile kendisini uymaya mecbur tutar¹⁴⁰. Anayasa Mahkemesinin bir kararında hukuk devleti, *"her eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstünlüğü kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet"* olarak tanımlanmıştır¹⁴¹. Anayasa Mahkemesi bir başka kararında da hukuk devletini benzer şekilde, toplum hayatında adalet ve eşitliğe uygun hukuk düzeni kurup bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan devlet olarak tanımlamıştır: *"[H]ukuk devleti demek, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalet ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir"*¹⁴².

Esas itibarıyla vergi ve bütçe hakkının özellikleri ve kapsamı anayasal kurallarla belirlenir. Hakkın kullanılması şekli ve sınırları da

larına müdahale etmektedir. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Bu konuda yargı organına görevler düşmektedir". ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 39; ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 144-145.

¹³⁹ Karş. ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 145.

¹⁴⁰ ÖZMAN, s. 67.

¹⁴¹ AyM, 27.3.1986, E. 1985/31, K. 1986/11, RG. 09.05.1986, S. 19102.

¹⁴² AyM, 27.01.1977, E. 1976/43, K. 1977/4, RG. 21.04.1977, S. 15916.

anayasalarda düzenlenir¹⁴³. Nitekim anayasadaki ilgili hükümler de (vergi ödevi ile ilgili 73. madde ile bütçe ve kesin hesap ile ilgili 161. madde) hakkın sınırlarını teşkil eder¹⁴⁴. KANETİ de malî iktidarın öneme değinmekte ve bu iktidarın anayasal ilkelerle sınırlandığını ifade etmektedir¹⁴⁵. KARAKOÇ da vergilemenin kişi hak ve özgürlük alanına yöneltile en etkin müdahalelerden biri olduğunu belirtmekte ve devlet organlarının uymakla yükümlü olduğu ilkelerin anayasalarda düzenlendiğini vurgulamaktadır¹⁴⁶.

Anayasa Mahkemesi ise bir kararında, devletin vergi hakkının anayasal ilkelerle sınırlandırıldığını şu şekilde ifade etmiştir: Devletin vergi hakkı, *“vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa’nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır”*¹⁴⁷.

¹⁴³ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 6.

¹⁴⁴ Bkz. ve karş. ÜZELTÜRK Hakan, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, *Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, 25. Maliye Sempozyumu, Ankara 2011, s. 125.

¹⁴⁵ “Devletin sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirmesi, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün devlete aktarılmasını ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüştürülmesini gerekli kılmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi, bir başka deyişle devletin işlerlik kazanması, bu sürecin sağlıklı düzeyde yürütülmesine bağlıdır. Bir benzetme yapmak gerekirse, kamu gelirleri ve kamu harcamaları, devletin damarlarında dolaşan kan gibidir. Kamusal yaşamda böylesine önem taşıyan devletin mali egemenliği, onun varlığının önkoşulu ve zorunlu sonucudur. İşte devletin işlemesi ve toplumsal yaşam bakımından böylesine önem taşıyan devletin mali egemenliği anayasal ilkelerle çerçevelenmiş bulunmaktadır”. KANETİ, *Anayasal Temeller-I*, s. 158.

¹⁴⁶ KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 289.

¹⁴⁷ AyM, 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, RG. 04.04.2018, S. 30381; AyM, 24.06.2010, E. 2008/116, K. 2010/85, RG. 30.11.2010, S. 27771; “Anayasa’nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır”. AyM, 15.10.2009, E. 2006/119, K. 2009/145, RG. 08.01.2010, S. 27456; “Anayasa’nın 73. maddesinde yerini bulan ‘vergide yasallık’ ilkesi, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisinin anayasal ilkelerle sınırlandırılmasıdır... Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına

Anayasada açıkça yer verilmemiş hususlarda hukukun genel ilkelerinin uygulanacağı da tabiidir. Örneğin vergi kanunlarının geçmişe yürümesi ile ilgili olarak anayasamızda herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen, hukukî güvenlik ilkesi bağlamında vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi kabul edilmektedir¹⁴⁸.

Yasama organı da belli sınırlar çerçevesinde yürütme organına ve idareye yetki tanımaktadır. Bu bakımdan yürütme organı ve idare de –yasama organının yetkisinin aslî olmasının aksine, gücünü yasamadan alan türev yetkiler olması hasebiyle¹⁴⁹– gerek anayasadaki temel ilkeler ve gerekse kendisine yetki tanıyan kanunlarla sınırlı yetkiye sahiptir.

Devletlerin vergi ve bütçe hakkı, iç hukuk dışında, milletlerarası antlaşmalarla da sınırlandırılabilir. Örneğin eskiden gümrük tariflerini belirleme yetkisi tartışmasız devletlerin millî egemenlik alanı içinde yer almaktaydı. Günümüzde ise bu hak milletlerarası antlaşmalarla sınırlandırılmaktadır¹⁵⁰. Devletlerin taraf oldukları milletlerarası ve milletler üstü antlaşmalarla ve hatta bu kapsamda teşkil edilen mahkemelerin içtihatlarıyla vergi hakları sınırlandırılmaktadır¹⁵¹. Bu kuralların getirdikleri müeyyideler devletleri bağlamakta ve iç hukuk düzenlemelerinden de önce gelebilmektedirler. Bu tür sözleşme

vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürütülmemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir". AyM, 17.11.2011, E. 2010/11, K. 2011/153, RG. 14.02.2012, S. 28204.

¹⁴⁸ “Hukukun temel ilkelerinden olan yasaların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, anayasamızda yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak deyimlenmekle beraber, vergi hukukunda da esas olarak geçerliliğini korumaktadır”. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 135; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 88-89.

¹⁴⁹ “Yürütmenin türevselliği ilkesi gereğince yürütme organının bir konuda düzenleme yapabilmesi için yasama organınca yetkilendirilmesi gerekmektedir”. AyM, 02.05.2018, E. 2017/143, K. 2018/40, RG. 05.06.2018, S. 30442.

¹⁵⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2, 271.

¹⁵¹ ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 125; ÜZELTÜRK Hakan, “Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 244.

hükümleri ve yargı kararları, iç hukuk üzerinde doğrudan etkili olup hukukun gelişmesini sağlamaktadır¹⁵².

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek 1 Nolu Protokol’ün 1’inci maddesinde yer alan “*Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez*” hükmü de bir yönüyle vergi hakkının sınırlarını ifade etmektedir¹⁵³.

Vergi ve bütçe hakkı ile ilgili sınırlar aslında, hukuk devleti kavramı ile hukukun üstünlüğü ilkesinin hayata geçirilmesi yoluyla, kişilerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı hedeflemektedir¹⁵⁴.

Burada ilk başta görev yasama organına düşmektedir. Yasama organı hukukun üstünlüğü ilkesine uygun olarak, anayasal ilkeler çerçevesinde kanun yapmalıdır¹⁵⁵. Adam SMITH, iktidarların, diğer iktidarlardan kişilerin cebindeki parayı almaktan daha hızlı öğrendikleri bir şeyin olmadığını söylemektedir¹⁵⁶. İşte bu noktada kişileri iktidarların keyfî hareket etmelerinden koruyup adil bir denge sağlayacak olan meclislerdir. Yürütme organına tanınan yetkilerin daraltılıp meclislerin vergi ve bütçe konusundaki haklarının pekiştirilmesi gerekmektedir.

¹⁵² ÜZELTÜRK, *Mükellef Hakları*, s. 244.

¹⁵³ Bkz. ÖZTÜRK İlhami, “Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hissesinde Hukuki Niteliği ve Anayasal kanunilik İlkesine Uygunluğu”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilemler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 6, S. 11, 2017, s. 73.

¹⁵⁴ ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 125.

¹⁵⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 39-56; “[M]ali güce göre vergilendirme ilkesi **yasama organına yüklediği kaçınma ödevi** açısından pozitif anayasa hukuku açısından değer taşımaktadır”. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 55.

¹⁵⁶ Bkz. ÜZELTÜRK, s. 139.

Vergi ve bütçe hakkının sınırlarının hayata geçirilmesi bakımından en önemli görev ise aslında yargı organına düşmektedir. Çünkü gerek anayasada ve gerekse kanunda yer alan sınırlamalar, ancak bağımsız bir yargı denetimi sayesinde gerçek anlamlarına sahip olabilecektir¹⁵⁷. Nitekim tarih içindeki mutlakiyet dönemlerinde bile iktidarların belli sınırlamalara tâbi olduğu göz önüne alındığında, yargı denetiminin önemi daha iyi anlaşılacaktır. Yargı denetimi aynı zamanda hukuk devletinin olmazsa olmaz unsurudur. Bu husus, Anayasa Mahkemesinin bir kararında şöyle vurgulanmaktadır: *“Aslında yargı denetimi, hukuk devleti ilkesinin öteki öğelerinin de güvencesini oluşturan temel öğedir. Çünkü insan haklarına saygılı olmayan ve davranışlarında hukuka ve Anayasa'ya uymayan bir yönetimi, bu tutumundan caydıran ve onu meşruluk ve hukukilik sınırı içinde kalmak zorunda bırakan güç, yargı denetimi gücü ve yetkisidir”*¹⁵⁸. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi, yasama organının vergi ve bütçe hakkını kullanmasını denetime tâbi tutmak suretiyle, hukukun üstünlüğünü ve kişilerin hak ve hürriyetlerinin korunmasını sağlamada eşsiz bir fonksiyon ifa etmektedir¹⁵⁹.

Doktrinde de mutlakiyet dönemlerinde iktidarların bir takım ilahî kanunlar, krallığın doğal kanunları gibi sınırlamalara tabi olduğu belirtilmekte fakat *“bu tür sınırlamaların, herhangi bir müeyyideye ve denetim gücüne sahip olmamaları”* da vurgulanmaktadır. Bu durumun hükümdarların egemenliğinin ve mutlak monarşilerin pratikte

¹⁵⁷ Yargının bağımsız olması büyük önemi haizdir. *“Yasama ve yürütme organının denetimi altında olmak bu organlara bağımlı bir yargı anlamına gelir. Siyasal erkin etkisinde kalan yargı objektifliğini ve insan hakları ve temel özgürlükleri etkin bir şekilde koruyabilme kapasitesini kaybeder. Bangalor Yargı Etiği İlkelere ilişkin yargı bağımsızlığı bölümünde yer verilen (1/3) “Hâkim, yasama ve yürütme organlarının etkisi ve bu organlarla uygun olmayan ilişkilerden fiilen uzak olmakla kalmayıp, aynı zamanda öyle görünmelidir” prensibiyle, bu organlarla olan ilişkilerin bile, bağımsızlığı zedeleyebilecek nitelikte olduğu vurgulanmıştır”*. YET, s. 10.

¹⁵⁸ AyM, 27.01.1977, E. 1976/43, K. 1977/4, RG. 21.04.1977, S. 15916.

¹⁵⁹ *“Ancak Yüksek Mahkeme yasa koyucunun yerine geçerek kendi adalet anlayışını ortaya koymamalı, fakat Anayasanın eşitlikle ilgili kurallarına açıkça aykırı yasa hükümlerini iptal edebilmelidir”*. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 41.

sınırsız yönetimler olarak anlaşılmalarına yol açtığı ileri sürülmektedir¹⁶⁰.

Dolayısıyla vergi ve bütçe hakkı konusunda anayasada ve kanunlarda sınırlamalara yer verilmesinin yanı sıra, denetime ilişkin düzenlemelere de yer verilmesi şarttır. Aksi halde bu hak ve yetkilerle ilgili olarak getirilen sınırlamalar kâğıt üzerinde kalacak ve yetkinin adeta sınırsız kullanımı söz konusu olabilecektir¹⁶¹. Bu itibarla, gerek vergi hakkının ve gerekse bütçe hakkının denetiminin sağlanması, en az bu hakların varlığı kadar büyük öneme sahiptir. Bağımsız ve tarafsız bir denetim sağlanamadığında, gerçek mânâda bu hakların varlığından ve/veya bu hakların millete ait olup millet tarafından kullanıldığından bahsedebilmek mümkün olmayacaktır.

İşte, hak ve yetkilerin sınırlandırılmasında, yargı organının sahip olduğu rolün önemi tartışmasızdır. Meclisin sahip olduğu hakkın kullanımının denetimi anayasa yargısı tarafından gerçekleştirilecektir¹⁶². Meclisin belli sınırlar dâhilinde yürütme organı ve idareye tanıdığı yetkiler ise idarî yargı organlarının denetimine tâbi olacaktır. Sayıştay ise her ikisi üzerinde denetim gerçekleştirecektir. Bu sayede idarenin kendisine verilen yetkiyi hukuka uygun olarak kullanması sağlanacaktır. Bağımsız ve tarafsız yargı, mevcut kuralların uygulanmasının, sınırlara riayet edilmesinin ve dolayısıyla kişilerin hukukî güvenliklerinin teminatını teşkil edecektir.

Bütün bunlara ilaveten, yürütme organı ve idarenin vergi ve bütçe ile ilgili uygulama bakımından önemi inkâr edilemez. Kanunlar

¹⁶⁰ SUNAY, s. 40.

¹⁶¹ Karş. Hinsley, egemenliğin sınırsız olmasının egemenliğin ‘özü’ ile ilgili değil, ‘kullanımı’ ile ilgili bir sorun olduğunu belirtmektedir. Yazara göre, “*kullanımı kapsamında sınırsız olma özelliği, sadece diktatörlüklerde değil, demokratik devletlerde de kendini gösteren bir özellik olabilmektedir*”. Bkz. SUNAY, s. 40.

¹⁶² Halk egemenliği teorisinde kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, halk iradesini engelleyen onu sınırlandıran bir müessese olması hasebiyle kabul edilmez. Ancak böyle bir yaklaşım da meclisi denetimsiz bırakmak anlamına gelecektir. Her ne kadar meclis, milletin özünü, parçasını teşkil etmek hasebiyle milletin iradesinin gerçek mânâda tecelli ettiği bir kurum olsa da bu durum, kesinlikle meclisin/meclisin kararlarının denetimsiz bırakılmasının gerekçesini teşkil etmeyecektir.

ne kadar mükemmel olursa olsun, adil bir uygulama sağlanamadıkça, istenen sonuçlar elde edilemeyecektir¹⁶³.

Nitekim doktrinde vergi hakkı ile ilgili olarak bu hususa vurgu yapılmaktadır: *“Vergi hukukuna egemen olan ve tarihi kökleri bulunan prensipleri hayata geçirmek başta İdare’nin görevidir. İdare bu görevini yerine getirmez ve hukukun üstünlüğü ilkesine uymazsa mükelleflerin de uymasını beklemek hayalperestlik olur”*¹⁶⁴.

IV. TARİHİ GELİŞİM

Vergi ve bütçe hakkının, günümüzdeki anayasal sınırlara tâbi bir kavram olarak ortaya çıkmasının tarihini 17. yüzyılın sonlarına kadar geriye götürmek mümkündür. Bütçe hakkı, vergi hakkını da içine alan bir kavram olmasına rağmen, vergi hakkından daha sonra tüm unsurlarıyla birlikte tamamlanıp yerleşmiştir¹⁶⁵.

Halkın, mutlak iktidarın sınırlanmasına yönelik talebi ilk olarak kendisini vergi alanında göstermiş, daha sonra ise bütçe hakkı olarak kavram tekâmül etmiştir. Bu talep ve girişim parlamentoların da doğuşuna yol açmıştır. Çünkü halk, kendisinden alınacak vergileri ve bunlardan yapılacak harcamaları belirlemeyi ve bunların denetlenmesini meclislere bırakmıştır¹⁶⁶. *“Önce vergilerin, daha sonra kamu harcamaları-*

¹⁶³ “Örneğin, etkin bir denetimin olmayışı da verginin genelliği ve eşitliğini zedeler. Denetimsizlik, vergi kanunlarına uymayanlar lehine, uyanlar aleyhine adaletsizlik yaratır, piyasadaki rekabeti bozar... Devletin denetimde zaaf göstermesi, vergi almaması veya alamaması da Anayasayı ihlal sonucunu doğurur. Tahsilâtın tahakkuka oranı, aynı zamanda bu anayasal buyruğu yerine getirme oranını da gösterir”. Bkz. DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkelere”, *Dünya Gazetesi*, 05 Mayıs 2016.

¹⁶⁴ ÜZELTÜRK, Serüven, s. 139.

¹⁶⁵ “Vergileri tasdik hakkı tamamen yerleştikten sonra, diğer kamu gelirlerinin de Parlamentonun tasdikine tâbi tutulması tedricen, fakat daha kolaylıkla mümkün olmuştur. 18. Asırda, bütün kamu gelirlerinin Parlamentonun tasdikinden geçmesi prensibi, İngiltere’de yerleşmiştir... Vergi hakkından bütçe hakkına ulaşılabilmesi için, giderlerin de milletvekillerinin onayına sunulması lâzım gelmiştir”. FEYZİOĞLU, s. 17.

¹⁶⁶ NARTER Recep, “Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı”, *EÜHFD*, C. XVI, S. 1-2, 2012, s. 36.

nın halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentoların kontrolü altına alınması, parlamenter demokrasilerin doğmasına yol açmıştır”¹⁶⁷.

Anayasal hareketlerin ve demokrasinin ortaya çıkmasının ateşleyici gücünü, esas itibarıyla iktidarların vergiye ilişkin güçlerini keyfi olarak kullanmalarına duyulan tepkilerin oluşturduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergi ve bütçe hakkının, anayasal hareketlerin ve demokrasinin ortaya çıkması ile eşzamanlı olarak şekillendiği söylenebilir. Bu bakımdan malî hukukun, anayasa hukukundan daha önce bir hukuk dalı olarak ortaya çıktığı belirtilmektedir¹⁶⁸.

Vergi gücünün halk lehine ilk kez sınırlandırılmasını sağlayan mücadelelerin tarihini ise 13. yüzyıla kadar götürmek mümkündür. 1215 Magna Carta (Büyük Ferman) ile kralın vergi gücünün sınırlandırılması, tarihteki ilk örnek olarak kabul edilmektedir¹⁶⁹. Önce iktidarların vergi gücünün sınırlandırılması ve bu gücün meclislere geçmesine yönelik başlayan mücadeleler, daha sonra içine harcamaları da almış, akabinde vergi ve harcamaların her yıl meclislerce onaylanması kabul edilmiştir. Böylece iktidarı elinde bulunduranların sahip olduğu vergi ve harcama (bütçe¹⁷⁰) hakkı, meclislere geçmiştir.

¹⁶⁷ ÇAĞAN Nami, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 2, 1985, s. 199.

¹⁶⁸ DİKMEN, s. 81.

¹⁶⁹ “Burada aslında temel belge Magna Carta’ya öncülük eden ve 1100 senesinde I. Henry tarafından kabul edilen “Charter of Liberties” ya da “Coronation Charter” olarak bilinen ve Kralın soylulara ve kiliseye karşı davranışlarını sınırlayan ve bazı temel haklar sağlayan Özgürlükler Anlaşması’dır. Bununla birlikte temsilsiz vergi olamayacağı yönündeki düzenlemenin bu belgede yer almaması Magna Carta’yı vergi alanında öncü konuma getirmektedir”. DANZIGER Danny/GILLINGHAM John, 1215: *The Year of Magna Carta*, New York 2005’ten nakleden: ÜZELTÜRK, Serüven, s. 119. Dünyada vergi hakkının resmen belirtildiği ilk hukukî belge Magna Carta’dır. AKSOY, s. 11.

¹⁷⁰ Bütçe kelimesi ilk defa bugünkü anlamı ile 17. yüzyılda İngiltere’de kullanılmıştır. AKSOY, s. 4-5. Dolayısıyla eskiden devlet yöneticilerinin bugünkü anlamıyla bütçe hakkından tam mânâsıyla bahsetmek mümkün değildir. Elbette ki vergi, harcama gibi konularda egemenlikten kaynaklanan iktidarlara bulunmaktaydı. “İngiltere’de vergi salınması için halk temsilcilerinin izninin alınması ilkesinin yerleşmesine rağmen, **toplanan kamu gelirlerinin, kamu harcamaları olarak kullanılması hakkı** uzun yıllar Krala ait bir hak olarak görülmekteydi”. AKSOY, s. 14.

Bütçe hakkı, aynen vergi hakkı gibi büyük bir önem taşımaktadır. Her ikisi de tarih içinde yoğun mücadeleler sonucunda meclislere geçmiştir. *“Vergiler halk tarafından ödendiğine göre, hangi verginin ne kadar toplanacağına da halkın temsil makamı olan parlamentonun karar vermesi esas hale getirilmiştir”*¹⁷¹.

Teokratik egemenlik teorilerine göre, egemenliğin kaynağı Tanrı’dır. Günümüzde demokratik egemenlik teorileri kapsamında, egemenliğin kaynağı millettir. Egemenlik, devlet tarafından kullanılmaktadır. Bu itibarla yukarıda da ele alındığı üzere, meclislerin ‘vergi ve bütçe hakkına’; yürütme organının ise ‘vergi ve bütçe yetkisine’ sahip olduğu söylenebilir. Ancak tarihî süreçte, egemenliği Tanrı’nın adına kullanan iktidarların vergi yetkisinden ziyade, o dönemin şartlarında vergi hakkına sahip olduklarından bahsetmek daha isabetli olacaktır.

A. İNGİLTERE

Vergi ve bütçe hakkının meclislere geçmesine yönelik ilk adımlar İngiltere’de atılmıştır.

Ortaçağa kadar iktidarların (kralların/hükümdarların) mülk gelirlerinin harcamaları rahatça karşılayabildiği dönemlerde önemli sorunlar meydana gelmemiştir. Ancak mülk gelirleri artan harcamaları karşılayamadığında, iktidarların çok sık vergi almaya başlaması halkın tepkisini arttırmıştır. Tarihte ilk defa 1215 Magna Carta ile vergi almak meclisin onayına bağlanmıştır. Bundan sonra aşama aşama kamu harcamalarının ve dolayısıyla yapılacak kamu hizmetlerinin de meclisçe tespit edilmesi kabul edilmiştir. Böylece vergiler ve harcamalar meclisin onayına bağlanmış ve bu onayın (izin ve yetki verme işlemi-nin) her yıl tekrarlanmasıyla kabul edilmesiyle bütçe hakkı tarihî gelişimini tamamlamıştır¹⁷².

1189 yılında Richard (Aslan Yürekli Richard) İngiltere kralı oldu. Krallığı süresinin yaklaşık on yılını İngiltere’den ayrı savaşlarda geçirdi ve bu yüzden ağır vergilere başvurdu. Hatta bir keresinde, serbest bı-

¹⁷¹ BİLİCİ Nurettin/BİLİCİ Adem, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2016, s. 112.

¹⁷² Bkz. AKSOY, s. 10.

rakılması karşılığında ödenecek fidye için de çok büyük meblağlarda vergi toplanması zorunda kalındı. 1199’da ölümünün ardından kardeşi John kral oldu. Papa’ya meydan okuması ardından aforoz edilmesi üzerine, İngiliz kilisesini vergilendirip topraklarına el koydu. Bütün bu olaylar, ağır vergilerin devamı ve yetkilerin kötüye kullanılması ayaklanmalara yol açtı. Papa ile anlaşarak kısa vadede sorunu ertelese de Fransa ile uzun süreli yapılan savaş ve alınan yeni vergiler sonucunda, baronlar önceki kralların kendilerine vaat ettiği özgürlükleri talep ettiler. Neticede 19 Haziran 1215’te Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi) imzalanmıştır. Süreç, kesintilerle devam etse de Magna Carta daha sonraki birçok hukukî belgeye kaynaklık etmiştir¹⁷³.

Magna Carta’nın 12. maddesinde *“Hükümdar, kendini esaretten kurtarmak, oğluna asalet ünvanı vermek-şehzadelik yetkileri tanımak için bir defaya mahsus olmak üzere büyük kızını evlendirmek için, halktan katılma payı (vergi) isteyebilir. Bu durumlar dışında kalan hal-lerde ancak Common Council (Avam Kamarası) karar verirse halk vergi ödemeye çağrılabilir. Halkı vergi ödemeye davet eden irade, ister Kraldan, ister Avam Kamarasından gelsin yükleyeceği yük, makul ve mutedil olmak gerekir”*¹⁷⁴.

Magna Carta ile kralın vergi hakkı sınırlandırılmış, ayrıca halkın ödeyeceği verginin ölçülü ve makul olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Fermanın 12. maddesi temsilsiz vergi olmaz ilkesinin temelini oluşturmaktadır¹⁷⁵. Vergi hukuku bakımından söz konusu maddenin kanunîlik ilkesinin belgeye dayanan kökenini teşkil ettiği söylenebilir¹⁷⁶. Özgürlükleri belirlemekten çok, toplum güçleri arasında bir denge kurmaya çalışan bu belge, ilk kez iktidarın yetkilerinin sınırlan-

¹⁷³ ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 118-120.

¹⁷⁴ GÜRSOY, s. 58; AKSOY, s. 12; *“No scutage nor aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom”*. Bkz. ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 120; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 33-34.

¹⁷⁵ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 34.

¹⁷⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, *“Hukukî Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”*, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 198.

dırılması ve temsilsiz vergi olmaz ilkesine yönelik adım atılmış olması hasebiyle önem taşımaktadır¹⁷⁷. Vergi ile ilgili bazı ilkeler yanında meclisin vergi hakkı da kabul edilmiş olmaktadır. Böylece demokrasi-nin, millet egemenliğinin ortaya çıkmasında önemli bir adım atılmış olmaktadır¹⁷⁸. Ancak günümüzdeki meclislerin o dönemdeki meclis-le re nazaran, milleti temsil hususunda daha ileri seviyede olduğunu (milletin özünü teşkil etme vasfına daha haiz olduğunu) belirtmek ge-rekir. Çünkü o dönemlerde halkın ileri gelenleri (İngiliz Lordları) halkın temsilcisi olarak kabul edilmekteydi¹⁷⁹. Ancak böyle bir temsilin mille-tin menfaatlerinden ziyade, ileri gelenlerin menfaatine hizmet edece-ği de açıktır. Günümüzdeki meclislerin niteliğini değerlendirirken bu gibi hususları da dikkate almak gerekir.

17. yüzyılın ilk yarısında İngiltere’de Kral I. Charles, parlamento-nun vergiler konusundaki yetkilerini kullanmasını engellemeye çalış-mıştır. Fakat gelen baskılar karşısında 1628 yılında kabul edilen Peti-tion of Rights (Haklar Dilekçesi) ile parlamentonun vergiler konusun-daki yetkisi vurgulanmıştır¹⁸⁰. I. Charles, gelirler yetersiz kalınca do-nanmanın ihtiyaçlarını karşılamak üzere Ship Money denilen yeni bir donanma vergisi koydu. Yeni verginin meclisin onayından geçmeden konulması üzerine başlayan ayaklanma sonrasında kral, meclisin ona-yını almadan keyfî idareye başvurduğu için 1649 senesinde idam edil-

¹⁷⁷ MUTLU Aysel Ceren, “Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hu-kuksal Perspektifi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 98, 2012, s. 126.

¹⁷⁸ Bu ferman ile kralın yetkilerinin sınırlandırılmış olması aslında, teokratik ege-menlik teorilerinde belirtilen kralların Tanrısal kökenli bir iktidara sahip oldukla-rı ve yeryüzünde Tanrı’yı temsil ettikleri inancına da ters düşmüş olmaktadır. Bkz. AKSOY, s. 12. Böylece demokrasiye ve demokratik egemenliğe giden bir anlayış ortaya çıkmaktadır. Magna Carta’nın günümüzü de derinden etkilediği bir gerçektir. Ancak ilerlemenin yavaşlığı da dikkat çekicidir. ÜZELTÜRK bu hu-susu şöyle ifade etmektedir: “*Magna Carta etkilerini sonraki zamanlara da ta-şımış gücünden bir şey kaybetmemiştir. Bugün hala bu felsefenin toplumlarda tam olarak anlaşılamadığı görülmektedir. Bu da insanlığın ilerlemesinin ne ka-dar yavaş ve zahmetli olduğunu göstermektedir*”. ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 120; Ayrıca bkz. EĞİLMEZ Mahfi, *Değişim Sürecinde Türkiye*, İstanbul 2018, s. 190.

¹⁷⁹ Bkz. GÜRSOY, s. 74. Sened-i İttifak’ta âyanın halkın temsilcisi kabul edilmesi gibi.

¹⁸⁰ ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 121; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 36, 37-38.

di ve akabinde vergi ve bütçe hakları parlamentoya iade edildi¹⁸¹. Yerine geçen II. Charles da meclis denetimlerine yeterli önemi vermeyince 1688 halk ayaklanması meydana geldi. Bunun sonucunda 1689 Bill of Rights (Haklar Kanunu/Beyanname) kabul edildi. Bu beyanname, parlamento ile devlet başkanı arasında yapılmış bir antlaşma niteliğindedir. Buna göre, *“Parlamento tarafından kabul ve ilân edilmedikçe hiçbir kimse vergi, hediye, katılma payı ya da bağış adı altında bir ödemede bulunmaya zorlanamaz”*. Böylece vergi hakkının meclise ait olduğu bir kez daha kesin bir şekilde kayda alınmış oldu¹⁸². Tarihte bütçe hakkına dair ikinci en önemli metin olarak kabul edilmektedir¹⁸³.

Vergi hakkı ile ilgili gelişmeye nazaran, kamu harcamalarının üzerindeki meclis onayı ve denetimi çok daha yavaş gerçekleşmiştir. Masraflar üzerindeki meclis denetimi, yani hükümdarın neyi, nereye, ne miktarda ve niçin harcadığının meclislerce karara bağlanması çok daha yakın tarihte ortaya çıkmıştır. Zamanla vergi yükünün ağırlaşması, halkın bilinçlenmesi ve demokratik yönetimde yeni mesafelerin alınması neticesinde, halk temsilcileri toplanan vergilerin harcanmasını da denetlemeye başlamıştır¹⁸⁴. 14. yüzyılın ortalarından sonra İngiliz Parlamentosu, koyduğu vergilerin yine kendisinin belirttiği kamu hizmetleri için harcanması gerektiğini birçok kararında ifade etmiştir. Örneğin II. Charles, Hollanda ile yapılan savaş dolayısıyla vergi konulması için parlamentoya müracaat ettiğinde, parlamento kralın vergi alma talebini sadece o savaşın finansmanında kullanılması şartıyla kabul etmiştir. Bu da parlamentonun kamu harcamaları üzerinde dolaylı da olsa bir denetim sağladığını¹⁸⁵ ve ilgili harcamaya belli şartlarla onay verdiğini göstermektedir.

¹⁸¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. SAYÂR, s. 19-20; GÜRSOY, s. 59; AKSOY, s. 12.

¹⁸² GÜRSOY, s. 60; AKSOY, s. 13; ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 121; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 39.

¹⁸³ BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 42; DOĞAN kadir Caner/ŞENTÜRK Suat Hayri, “İngiltere’de On Yedinci Yüzyıl Devrimler Çağı ve Parlamentarizmin Gelişimi Doğrultusunda Bütçe Hakkı”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 7 S. 14, Aralık 2017, s. 366.

¹⁸⁴ GÜRSOY, s. 74-75.

¹⁸⁵ AKSOY, s. 13.

Önceleri sadece askerî harcamalar üzerinde söz konusu olan meclis onayı, daha sonra millet adına bütün kamu gelir ve harcamalarının parlamento tarafından yıllık olarak onayına dönüşmüştür¹⁸⁶.

İngiltere’de vergi salınması için parlamentonun onayının alınması ilkesi daha önce yerleşmiş olmasına rağmen; toplanan vergilerin kamu harcamaları olarak kullanılması hakkı, uzun yıllar krala ait bir hak olarak kalmaya devam etmiştir. Ancak kral toplanacak vergiyi kabul ettirebilmek için, bu geliri nereye harcayacağını kendiliğinden parlamentoya sunmakta idi. Parlamentonun yeterince güçlü olmadığı dönemlerde kamu harcamalarının parlamento tarafından onaylanması sistematik bir hak haline gelememiştir. Ancak 1689’dan sonra bütçe hakkı esaslı bir şekilde ortaya çıkmıştır¹⁸⁷. İngiltere’de gelir ve giderlerin her yıl yeniden tasdiki (“yıllık tasdik hakkı”) da 1689’da kullanılmaya başlanmıştır¹⁸⁸.

1689 Bildirisinden sonra da parlamentonun, kralın tüm malî faaliyetleri üzerindeki denetimi gelişmeye devam etmiştir. 1760 yılında Kral III. George’un hanedana ait bütün gelir kaynaklarını devlete devretmesi sonucunda, parlamentonun devlet bütçesinden ödenmek üzere krala bir ödenek ayırmasıyla bütçe hakkı daha da gelişmiştir. Böylece “*bütçe hakkı tümüyle halk temsilcilerine intikal etmiştir*”¹⁸⁹. İngiltere’de 1911’den beri vergileme alanında parlamentonun seçilmiş üyelerinden oluşan Avam Kamarası yetkilidir. Lordlar Kamarası bir ay içinde Avam Kamarası tarafından kabul edilen malî nitelikli bir kanun tasarısı hakkında karar vermediği takdirde tasarı kanunlaşmaktadır. Bu düzenin temelinde Avam Kamarası’nın milleti (vergi mükelleflerini) temsil ettiği düşüncesi yatmaktadır¹⁹⁰.

¹⁸⁶ AKSOY, s. 13-14.

¹⁸⁷ GÜRSOY, s. 60-61; AKSOY, s. 14.

¹⁸⁸ FEYZİOĞLU, s. 18.

¹⁸⁹ AKSOY, s. 14; “1760’da kral III. George kendisine ve ailesine ait tüm gelir kaynaklarını devlete devretmiş, parlamento tarafından bağlanan ve devlet bütçesinden ödenen bir ödeneği kabul etmiştir. Bu olayla parlamentonun kralın gelir ve giderleri üzerindeki denetimi tamamlanmışsa da 1866’ya kadar giderler üzerinde hazinenin tam kontrolü sağlanamamıştır”. Bkz. GİRAY Filiz, *Maliye Tarihi*, Bursa 2006, s. 64.

¹⁹⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 79; GİRAY, s. 67.

B. FRANSA

Bütçe hakkının İngiltere’deki 13 ilâ 16. yüzyıllar arasındaki gelişme safhalarını yaklaşık bir yüzyıllık farkla Fransa’da da görmek mümkündür. Fransa’da ortaçağda, malikâne gelirleri ile karşılanamayan masraflar bakımından kral vergi koyabilmek için *Etats Généraux* denilen halk meclislerinin onayını almak zorundaydı. Ancak bu meclisler hakikî halk temsilcilerinden ziyade baronlar, burjuvalar, rahipler gibi imtiyazlı sınıflardan oluşmaktaydı¹⁹¹.

Fransa da İngiltere gibi 17. yüzyıl başlarında sömürgeciliğe girişmiştir. Amerika’yı İngiltere’ye bırakmak durumunda kalınca ilk olarak Senegal’le birlikte Afrika’da sömürge edinmeye başlamıştır. Hâlen, resmîyetle sömürmeyi bırakmış olduğu 14 Afrika ülkesinden koloni vergisi, hediye vergisi vb. adlar altında vergi almaya devam etmektedir. Bu ülkeler millî rezervlerinin %85’ini Fransız Merkez Bankasına yatırmak zorundadır¹⁹². Sömürülen ülke örneklerinde görüldüğü üzere, vergi (ve bütçe) hakkı, egemenliğin içindeki en mühim iktidarlardır.

Fransa’da bütçe hakkının “*millet meclisleri tarafından gereğiyle kullanılması*” ancak 1789 Fransız İhtilâli sonunda gerçekleşebilmiştir¹⁹³. Bu ihtilâl sonrası kabul edilen Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları

¹⁹¹ Fransa’da 1314 ilâ 1614 arasındaki dönem genel meclisler devri olarak kabul edilir. Bu tarihten Fransız İhtilâli’ne kadar olan zaman diliminde ara sıra meclisler toplanmışsa da bunların halkı temsil eden karakterde olmadığı ifade edilmektedir. Bkz. SAYÂR, s. 24; AKSOY, s. 17; YILMAZCAN, s. 164; III. Selim de bu halk meclislerinden etkilenmiş ve 1789’da saray dışından bir konsey oluşturup onlardan bir reform raporu yazmalarını istemiştir. Bkz. PUR Hüseyin Perviz, *Osmanlı’da Vergi İsyanları*, İstanbul 2015, s. 68.

Soylular toplam nüfusun % 2’si gibi küçük bir oranını teşkil ettiği halde, geniş imtiyazlara sahipti. Keza din adamlarından oluşan ruhban sınıfı da toplam nüfusun % 1 kadarını oluşturmasına rağmen tarıma elverişli toprakların % 10’una sahipti. Bunlar da geniş vergi muafiyetlerine sahipti. Bkz. GİRAY, s. 68.

¹⁹² Ayrıntılı bilgi için bkz. NİMİR Faical Adam, *Fransa’nın Afrika’da Uyguladığı Sömürge Vergileri*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2018.

¹⁹³ SAYÂR, s. 24, 26; Bu gecikmeye rağmen Fransız bütçe sistemi Kıta Avrupası ülkelerini daha geniş ölçüde etkilemiş ve Türk bütçe sistemine de örnek teşkil etmiştir. Bkz. AKSOY, s. 20.

Bildirgesinin 13 ve 14. maddelerinde “*vergi tüm yurttaşlar arasında imkânları ölçüsünde (güçleriyle orantılı) eşit olarak dağıtılır... Bütün yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeye serbestçe rıza göstermeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını izlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakları vardır*” denilmektedir. Bu bildirge 1791’den itibaren tüm Fransız Anayasalarının başlangıç bölümünde yer almaktadır¹⁹⁴.

1789 Anayasasında vergilerin meclis tarafından onaylanacağı hükmü yer almasına rağmen, toplanan kamu gelirlerinin kullanma şekline yani, kamu giderlerine ilişkin bir hüküm bulunmamaktaydı¹⁹⁵. 1791-1793 Anayasalarında ise açıkça vergilerin ancak milletin temsilcilerinin onayı ile konulabileceği, kamu harcamalarının nevi ve miktarının da millet temsilcilerinin tasvip ve tasdikinden sonra gerçekleştirilebileceği kabul edilmiştir¹⁹⁶.

Fransız İhtilâli ile bütçe hakkının millete geçtiği söylenebilirse de, bütçe hakkının o esnada tam anlamıyla teşekkül ettiğinden bahsetmek de mümkün değildir. Çünkü o dönemde meclisin hâkimiyeti esas itibarıyla vergileme ile sınırlı kalmış, kamu harcamaları ise uzun yıllar meclis denetimi dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla bütçe hakkı Fransız İhtilâlinden sonra da tam anlamıyla kurulamamıştır¹⁹⁷. Ancak 1862’de III. Napolyon döneminde çıkarılan Genel Muhasebe Kararnamesi ile bütçe hakkı Fransa’da çağdaş anlamdaki niteliğine kavuşmuştur¹⁹⁸.

¹⁹⁴ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 41; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 21.

¹⁹⁵ FEYZİOĞLU, s. 20.

¹⁹⁶ SAYÂR, s. 26; “1791 Anayasası da “*Âmme mükellefiyetleri her sene teşriî kuvvet tarafından müzakere ve tasdik olunacak ve sarahaten yenilenmedikleri takdirde müteakip birleşimin son gününden sonra mer’iyette kalam[a]yacaktır*” hükmünü koymak suretiyle verginin yıllık olma prensibini açıkça tespit etmiştir”. FEYZİOĞLU, s. 21.

¹⁹⁷ GÜRİSOY, s. 82-83, 74; FEYZİOĞLU, s. 19-20; GİRİAY, s. 68.

¹⁹⁸ GÜRİSOY, s. 83; 1791 ve 1948 Anayasalarında da yer aldığı üzere, 1958 Anayasasında da vergilerin meclis tarafından her yıl onaylanması gerektiği açıkça hükme bağlanmıştır. Bkz. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 83.

C. ALMANYA

Almanya’da vergi ve bütçe hakkı, İngiliz ve Fransız örneğini takip etmiş, onların paralelinde bir gelişim göstermiştir¹⁹⁹. 15. yüzyıldan itibaren kamu harcamalarının artması ve yeni gelirlere ihtiyaç duyulması üzerine, çoğunluğunu din adamları ve asilzadelerin oluşturduğu Genel Meclislerin (landstande) izni alınmak suretiyle vergiler artırılmaya başlanmıştır. 1791 ve 1793 Fransız Anayasalarının etkisi altında kalan bazı Alman eyaletlerinde de keyfî vergi almaya duyulan tepkilerin neticesinde kurulan millet meclisi niteliğindeki Landtag’ların izniyle kamu gelirlerinin ve harcamalarının miktarları belirlenmiştir²⁰⁰.

Almanya’da feodalite çok uzun süreler devam etmiştir. 1834’te onsekiz Alman devleti arasında gümrük birliği kurulmuş, 1871’de bu devletler, Alman Devleti olarak birleşmiştir²⁰¹. Eyaletlerde başlayan bu düzenlemeler akabinde, Prusyalı III. Friedrich Wilhelm 1847’de meclise vergileri onay hakkını vermiştir. 1850 Prusya Anayasası ile kurulan meşrutî idare, kamu gelir ve harcamalarının millet meclisleri tarafından tayin ve tespitini açık ve kesin suretle kabul etmiştir. İngiltere ve Fransa’ya nazaran bütçe hakkı Almanya’da daha geç tesis edilmiştir²⁰². Bu dönemde Mebusan ve Âyan Meclisi olmak üzere ikili bir yapı kurulmuştur. 1862’de Mebusan Meclisi hükûmetin savunma harcamalarını kabul etmeyince zamanın hükûmet başkanı Bismarck sadece Âyan Meclisinin onayı ve kralın tasdiki ile bütçeyi yürürlüğe koymuştur. 1866 yılına kadar devam eden bu uygulamanın kralın özür dilemesi ve güvence vermesiyle sona ermesi üzerine, bütçe hakkı tekrar millet meclisi tarafından kullanılmaya başlanmıştır²⁰³. 1920 Weimar Anayasasından sonra vergiler yaygın olarak kararnamelerle düzenlenmiştir. 1949 tarihli Bonn Anayasasında ise vergilerin kanunîliği

¹⁹⁹ AKSOY, s. 20.

²⁰⁰ AKSOY, s. 20-21.

²⁰¹ GİRAY, s. 73.

²⁰² SAYÂR, s. 27; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 43.

²⁰³ AKSOY, s. 22; “Kralın bu hareketi, görüşünde aldanmamış ve harpten muzaffer çıkmış bir hükûmetin bile, anayasa ile millete tanınmış olan bütçe hakkı karşısında eğilmesine güzel bir misâl teşkil eder”. SAYÂR, s. 28.

açık bir şekilde ifade edilmemekte, alelâde vergi kanunları içinde verginin tanımı şeklinde ifadesini bulmaktadır²⁰⁴.

D. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

ABD eskiden İngiltere'nin büyük bir sömürgesi durumunda idi ve İngilizler kendi parlamentolarında kararlaştırdıkları vergileri Amerika'dan tahsil etmekteydi²⁰⁵. Ancak, İngilizlerin kendi parlamentolarının koyduğu vergileri sömürgelerinden tahsil etmesi, buradaki halkın tepkisini çekmekteydi. Konuya İngiliz bakış açısıyla yaklaşan Adam SMITH, Amerika'daki durumla ilgili olarak, sömürgelerin kendi meclisleri ya da İngiltere parlamentosu tarafından vergilendirilebileceğini belirtmiş ve sömürgelerden az vergi alındığını iddia etmek suretiyle sömürgelerin gerçekte parlamentoda temsil edildiklerinin kabul edilebileceğini ileri sürmüştür²⁰⁶.

1765'te çıkarılan Pul Kanunu ile yeni bir vergi konulması üzerine, on üç koloniden gelen temsilciler New York'ta toplandılar. *"Verilen paralar, Amerikan halkının İngiltere kralına ancak bir hediyesi olabilir, fakat vergi olamaz. Sömürgelerin paralarını krala vermeğe İngiliz parlamentosunun hak ve salâhiyeti yoktur"* tarzında eleştiriler yapıldı²⁰⁷. Bu itirazlar sonucu konan vergi kaldırıldı ise de 1767'de kâğıt,

²⁰⁴ Bkz. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 43-44.

²⁰⁵ SAYÂR, s. 21; GİRAY, s. 75.

²⁰⁶ "Sömürgeleri ya kendi meclisleri ya Büyük Britanya Parlamentosu vergiye bağlayabilir... İngiltere Parlamentosu, imparatorluğun parlamentoda temsil edilmeyen bölgelerine hiçbir zaman kullanabileceğinden fazla yük bindirmek için en ufak bir eğilim göstermemiştir. Parlamento nüfuzuna karşı ellerinde dayatacak hiçbir imkân olmadığı halde, Guernsey ve Jersey Adalarından, Büyük Britanya'nın herhangi bir yerindekine göre daha hafif vergi alınmaktadır. Parlamento, sömürgelerden (yerinde ya da yersiz olarak doğru diye kabul edilen) vergi alma hakkını kullanmaya çalışırken, şimdiye değin onlardan, anayurttaki yurttaşlarınca ödenene adil bir oranda yaklaşacak kadar bile bir şey istememiştir. Bundan başka, sömürgelerin yardım payı, arazi vergisinin yükselişi yahut alçalışı oranında çoğalıp azalırsa, parlamento, aynı zamanda kendi seçmenlerine vergi salmadan, sömürgelerden vergi alamaz. Öyle olunca, sömürgeler gerçekte parlamentoda temsil ediliyor sayılabilirler". Bkz. SMITH Adam, *Milletlerin Zenginliği*, Çeviren: DERİN Haldun, İstanbul 2016, s. 681, 683-684.

²⁰⁷ SAYÂR, s. 22.

boya, cam, kurşun ve çay üzerine yeni vergiler konuldu. Bunun üzerine çeşitli şehirlerde İngiliz mallarına genel bir boykot ilan edildi. Boykot sonucu İngiliz parlamentosu, hükümlerlik haklarının sembolü olarak gördüğü çay dışında diğer ürünlerdeki vergiyi kaldırdı. Bu verginin varlığının İngiliz parlamentosunun vergi ve denetim hakkını elinde tutması anlamına gelmesi, isyan hareketleri başlattı. 16 Aralık 1773 gecesi Boston limanında halk İngiltere’den gelen çay yüklü gemilere saldırıp çayları denize döktü. İngilizlerin geri adım atmaması ve kararlarında inat edip yeni vergiler koyması, Amerika’nın bağımsızlık mücadelesini başlatmış ve 4 Temmuz 1776’da Amerika bağımsızlığını ilan etmiştir. Altı yıldan fazla devam eden savaştan sonra 1783’te yapılan barış antlaşması ile İngiltere Amerika’nın bağımsızlığını tanımıştır. “*Bu suretle vergi ve bütçe hakkı Amerikan halkını temsil eden meclislere*” geçmiştir²⁰⁸. İngiltere’deki mücadeleler vergi hakkının meclise geçmesi ve hukukla sınırlanmasına yönelik olduğu halde; Amerika’da bağımsızlığın ve dolayısıyla vergi hakkının kazanılmasına (ve vergi hakkının hukukla sınırlanmasına) yönelik olmuştur²⁰⁹.

ABD, başkanlık sistemini ilk denemiş ve başarılı sonuç almış bir ülkedir. Hukuk sistemini İngiltere’den almış olmasına rağmen, bağımsızlığını kazandığı tarihte İngiliz bütçe sistemi henüz nihâî şeklini almadığı için bütçe yapısı İngiltere’dekinden farklılık arz etmektedir²¹⁰.

Amerika’nın bağımsızlık mücadelesini yürüten toprak ağalarının (çiftçilerin) devlet maliyesi hakkındaki bilgilerinin azlığı dolayısıyla ABD Anayasasında malî konularla ilgili çok ayrıntılı hükümler bulunmamaktadır. ABD Anayasasına göre vergi ve bütçe hakkı Temsilciler Meclisi ve Senato’dan oluşan ve federal devletin yasama organını teşkil eden Kongre’dedir. Anayasada “*Her çeşit vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler koymak, borçlanma kararı vermek kongrenin yetkileri arasındadır... Kanun gerekli tahsisi yapmadıkça, Hazine hesabına harcama yapılamaz. Topluma ait paraların gelir ve gider durumunu*

²⁰⁸ SAYÂR, s. 23-24; GİRÂY, s. 75-76.

²⁰⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 20; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 40.

²¹⁰ GÜRİSOY, s. 85-86; AKSOY, s. 22-23.

gösteren düzenli hesaplar, zaman zaman yayınacaktır” şeklinde hükümler bulunmaktadır²¹¹.

Vergileme münhasır yasama yetkileri arasındadır. Bu kuralın tek istisnası, Başkanın Birleşik Devletler Tarife Komisyonunun önerisi üzerine gümrük vergisi oran ve tarifelerini düzenleme yetkisidir. Kongre, gümrük vergileri dışında vergi hakkını duyarlı bir şekilde korumaktadır²¹².

ABD’de kuruluş yıllarında bütçe çalışmaları İngiliz bütçe sisteminin etkisi altında idi. Örneğin bütçeyi önce komisyon halinde toplanan kongre üyelerinin tümü inceler, ayrıntılı tartışılıp görüşüldükten sonra kanunlaşır. Zamanla başkanın gücü artmış ve bütçenin hazırlanması yürütmenin yetkileri arasına girmiştir²¹³.

E. TÜRKİYE

Ülkemizde bütçe hakkının büyük zorluk ve gecikmelerden sonra ancak 19. yüzyılın sonuna doğru 1876 (1293) Kanun-u Esasî ile milletin temsilcilerine geçtiği söylenebilir²¹⁴. Bundan önce vergi ve bütçe yetkisi padişaha aitti. Osmanlı Devletinde de vergi isyanları olmuştur. Ama Tanzimat Fermanı ve devamındaki fermanlar, batıdaki gelişmelerden farklı olarak, bir halk hareketine dayanmaksızın padişahın tek taraflı iradesi ile yetkilerini sınırlamasından ibarettir. Batıdaki gelişmelere benzer şekilde vergi ve bütçe hakkının meclise geçmesi zaman içinde aşama aşama gerçekleşmiştir.

Çıkan isyanlar içinde ana örnek Celâlî İsyanlarıdır. 16. yüzyılda yüksek vergi ve diğer ekonomik sıkıntılara yönelik başlamıştır²¹⁵. 1903 yılında II. Abdülhamid döneminde mevcut vergilere ek olarak konulan

²¹¹ GÜRSOY, s. 86; GİRAY, s. 77; AKSOY, s. 23; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 58.

²¹² Federal Yüksek Mahkeme yürütme organına gümrük vergisi tarifesini düzenleme yetkisi tanıyan kanunu anayasaya aykırı bulmamıştır. Bkz. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 58.

²¹³ GÜRSOY, s. 87; AKSOY, s. 24.

²¹⁴ SAYÂR, s. 29.

²¹⁵ PUR, *İsyan*, s. 113-114; Patrona Halil İsyanı da temelinde bir vergi isyanıdır. Bkz. PUR, *İsyan*, s. 133 vd.

“şahsî vergi” ile “hayvan vergisi” adlı iki vergi halk ayaklanmasına yol açmıştır²¹⁶. İlk ayaklanmalar Kastamonu ve Erzurum’da meydana geldi. En etkili Erzurum’da oldu²¹⁷. Diğer vilayetlere yayılmadan 25 Mart 1907’de II. Abdülhamid tarafından her iki vergi de tümden kaldırıldı²¹⁸. Bu vergi ayaklanmalarının 1908’de ilan edilen II. Meşrutiyeti tetiklediği ifade edilmektedir²¹⁹. Dolayısıyla, devletin zayıflamasıyla beraber halk hareketlerinin daha etkili oldukları söylenebilir.

Ülkemizdeki gelişmelere benzerlik bakımından Magna Carta ile kıyaslama yapılabilecek ilk belge, Sened-i İttifak’tır. Osmanlı’da “vergi hakkının başlangıcı” Sened-i İttifak’a dayanmaktadır²²⁰.

II. Mahmut’un tahta geçmesinin ardından sadrazamlığa getirilen Alemdar Mustafa Paşa başkanlığında 29 Eylül 1808’de yapılan toplantıda âyan ile devletin ileri gelenleri arasında kabul edilerek imzalanmıştır. Her ne kadar olaylar ve gelişmeleri bakımından farklılık olsa da vergileme hakkı konusunun ortaya çıkması ve hükümlerine de uyulmamış olması sebebiyle Magna Carta ile benzerliğinin bulunduğunu ifade etmek mümkündür²²¹. Âyan başlangıçta mültezimlere karşı halkı korurken daha sonra mültezimlerle uzlaşmışlar ve kendileri de iltizam almaya başlamışlardır. Devletin zayıflamasıyla birlikte güçlenmişler il-

²¹⁶ MEYDAN Sinan, “Abdülhamit Rejimini Sarsan Vergi Ayaklanmaları”, *Sözcü Gazetesi*, 17 Aralık 2018; “Karşı çıkışın nedeni; Türk kökenli köylü, esnaf ve tüccardan aşar vergisi, koyun ve keçiden alınan ağnam vergisine ek olarak koyun, keçi vergisinin alınması idi. Bu verginin adı “hayvanat-ı ehliye rusmu” ile ayrıca var-sıllığı dikkate alınmaksızın Türk köylü, esnaf ve tüccardan yeni ve ek bir vergi olarak alınması istenen “şahsi vergi”lerin ilk kez gayrimüslimlerden alınan “Baş-cizye” vergisi ile örtüşmesi, bu örtüşmede en önemli unsurun Müslüman ve gayrimüslim mükellefler olarak verginin sadece erkeklerden alınması benzerliği idi”. Bkz. PUR, *İsyan*, s. 97.

²¹⁷ PUR, *İsyan*, s. 97; MEYDAN, agm.

²¹⁸ PUR, *İsyan*, s. 105; MEYDAN, agm.

²¹⁹ MEYDAN, agm.

²²⁰ OKTAR, s. 192; Ayrıca bkz. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 22.

²²¹ ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 122; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 9; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 34; Sened-i İttifak’ta vergi ile bağlantılı hükümler bulunmasına rağmen, bütçe ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. GÜNAY Ayşe, *Mali Disiplinin Sağlanmasından Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2006, s. 303.

tizam yönteminin genişlemesiyle birlikte belli yörelerin gelirleri ömür boyu malikâne gelirleri olarak âyana ihale edilmeye başlanmıştır. Bu itibarla Sened-i İttifak, devletin merkezî otoritesinin zayıfladığını gösteren belge niteliği taşımaktadır²²².

Sened-i İttifak'ın 3. şartında âyanın devlete vergilerle ilgili bir taahhüdü bulunmaktadır: *“Devletin kuvvetlenmesi hepimizin maksat arzusu olduğundan bu hususu sağlamaya hep beraber karar verdiğimizden, kuvveti artması için asker toplama gayretimiz gibi; gerek halkın malının ve gerekse devlet gelirlerinin muhafazasını da taahhüt eder, vergilerin zamanında halktan alınarak, zamanında devlete ödenmesine ve ziyan olmamasına gayret etmeyi ve padişahın emirlerinin yerine getirilmesine her kim karşı koyarsa hepimiz birden bunu terbiye etmeyi kabul eder ve taahhüt eder”*²²³.

Sened-i İttifak'ın 7. şartı ise vergilerle ilgilidir: *“Fakir ve reaya'nın korunması esas olduğundan hanedan ve vazifeliler tarafından idareleri altında olan kazaların asayişine, fukara ve reayadan vergi alınmasındaki mutedil harekete dikkat edilmesi lazım olduğundan zulüm ve düşmanlığı ve **vergilendirmeyi vekiller ve vazifeliler ve memleket hanedanları aralarında müzakere ederek ne yolda karar verilerse onun devamına ve yerleştirilmesine** ve bunun dışına çıkılarak zulüm ve düşmanlık meydana gelmemesine dikkat olunmalı ve her hanedan birbirinin hareketine dikkat ederek bir zulüm ve düşmanlık görüldüğü takdirde Devlet-i Aliye'ye haber verilmeli, hep beraber önüne geçilmelidir”*²²⁴.

Sened-i İttifak'ın bu hükmüne göre, *“fukara ve reayananın himayet ve siyanetinin esas olduğu”* belirtilmekte, bunların vergilendirilmesinde *“hadd-i itidale riayet”* olarak belirtilen ölçülülük esasına göre hareket edileceği belirtilmektedir. Ayrıca aynı maddede vukelâ

²²² ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 33-34.

²²³ Ahmet Cevdet Paşa, *Osmanlı İmparatorluğu Tarihi*, İkinci Cilt, İstanbul 2016, s. 592.

²²⁴ Ahmet Cevdet Paşa, s. 594; Ayrıca bkz. GİRAY, s. 169; GÖZLER Kemal, <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm> (E.t. 30.11.2018).

ve memleket hanedanları zulmün kaldırılmasını (ref’i mezalim ve ta-addi) amaçlamaktadırlar. Bu kapsamda vergilendirme konusunda ayan ve padişah temelinde yapılacak görüşmeler belirleyici olarak kabul edilmiştir”²²⁵.

Diğer anayasal gelişmelere geçmeden önce, borçlanmanın da devletin egemenliğinin devamı konusundaki önemi dolayısıyla, 1838 Baltalimanı Antlaşmasına değinmek gerekir²²⁶. 16 Ağustos 1838’de İngiltere ile imzalanan antlaşmayı aynı yıl Fransa ve sonra da diğer Avrupa devletleri ile yapılan antlaşmalar izlemiştir. Bu antlaşmalarla ülke açık pazar haline getirilmiş, yabancı tüccara ülkede serbest ticaret yapma imtiyazı tanınmıştır²²⁷. Bu antlaşmalar, kapitülasyonların son büyük aşaması niteliğindedir²²⁸. Antlaşmanın getirdiği düzenlemelerin bir bölümü Osmanlı Devletinin uyguladığı tekel düzeni ile dış ticaret vergilerine ilişkindi. Tekel (yed-i vahit) düzeni ile devlet bir malın herhangi bir yöredeki dış ticaretini, özellikle de ihracatını bir kişinin tekeline bırakabiliyordu. Ayrıca belli hammadde ve gıdaların darlık çekilen yıllarda ihracatını yasaklayabiliyordu. Kapitülasyonların yeni imzalanan bu ticaret antlaşmasına aykırı olmayan hükümleri de aynen uygulamaya devam edecekti²²⁹. Baltalimanı Antlaşması ile dış ticaretteki bu tekeller ve devletin savaş gibi olağanüstü durumlarda vergi koyma hak ve yetkisi kaldırılmaktaydı. Bu antlaşmanın hükümlerine göre, ek vergi konulamaması gibi durumlar neticesin-

²²⁵ ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 122.

²²⁶ Baltalimanına giden süreç hakkında bkz. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 38-39.

²²⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 39; Kasım 1838’de Fransa; Eylül 1939’da Sardunya; Ocak 1840’ta İsveç ve Norveç; Mart 1840’ta İspanya ve Felemenk; Nisan 1840’ta Belçika; Ekim 1840’ta Prusya; Mayıs 1841’de Danimarka ile antlaşmalar yapıldı. Bkz. YILMAZ Faruk, *Osmanlı’nın Borç Batağı Duyûn-ı Umûmiyye*, İstanbul 2011, s. 39.

²²⁸ YILMAZ, s. 39; “1838’de imzalanan bu anlaşma, Osmanlı Türkiyesi’nin yüzyıllardır süregelen egemenliğinin “ekonomik bağımlılığa” dönüşme noktasıdır”. KURTOĞLU Ramazan, *Türkiye Ekonomisi (1838-2010) Mali Bağımlılık, Büyüme, Krizler ve Siyasi Sonuçları*, İstanbul 2017, s. 67.

²²⁹ PAMUK Şevket, *Türkiye’nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, İstanbul 2014, s. 97-98; GİRAY, s. 185-186.

de, 1854'te Kırım Savaşı esnasında dış borçlanmaya gidilmek zorunda kalındı²³⁰.

Bu antlaşmadan önce hem ihracat hem de ithalattan % 3 oranında gümrük vergisi ile devletin içindeki bölgeler arasında da malların geçişinden % 8 oranında iç gümrük vergisi alınmaktaydı. Antlaşma ile iç gümrükler yabancı tüccara uygulanmamıştır. Yine ihracata uygulanan vergiler % 12'ye çıkarılmış, ithalatta alınan vergi ise % 5 olarak tespit edilmiştir²³¹. Bu antlaşmanın uzun vadeli sonucu olarak, bağımsız dış ticaret politikası takip edebilme imkânının ortadan kalktığı söylenebilir²³². Kapitülasyonlar sebebiyle Osmanlı Devleti bağımsız bir gümrük politikası izleyememekteydi. Avrupa Devletleri koruyucu gümrük politikası izlerken yapılan antlaşmalarla Osmanlı Devletinin de böyle davranmasının önüne geçiliyordu. Yerli tüccar iç gümrük vergilerine tabi olduğu halde, yabancı tüccar bundan muaf tutuluyordu²³³.

3 Kasım 1839 tarihinde Tanzimat Fermanı (Gülhane Hatt-ı Hümayûnu) yayımlandı²³⁴. Genel ıslahatın yanı sıra malî konularda da ısl-

²³⁰ “Kırım Savaşı’nın gerektirdiği yeni harcamalar ve gelir-gider dengesinde yarattığı büyük açık, Avrupa para piyasalarında borçlanma sürecini başlattı... Koşullar oldukça cazipti, elde edilen komisyonlar borç olarak sağlanan miktarların yüzde 10, hatta 12’sine ulaşabiliyordu”. PAMUK, s. 118; EĞİLMEZ, s. 126; PUR, İsyen, s. 126.

²³¹ PAMUK, s. 98; GİRAY, s. 186; PUR, İsyen, s. 128.

²³² “Antlaşmanın kendi başına Osmanlı sanayiini yıktığını ileri sürmek yanıltıcı olur. Kaldı ki, gerileyen ya da yıkılan yapıların geleneksel zanaatlara dayandığını, fabrika düzenine geçiş sürecinde olmadıklarını da biliyoruz. Ancak, uzun vadeli olarak bakıldığında bu antlaşmanın Osmanlı hükümetlerinin bağımsız dış ticaret politikası izleyebilme seçeneğini ortadan kaldırdığını da görüyoruz”. PAMUK, s. 101.

²³³ “Osmanlı idarecileri gümrük vergilerinin koruyucu yönünden çok malî yönüne önem veriyorlardı. Bu nedenle çoğu kez ihracat gümrük vergileri, ithalat gümrük vergilerinden daha yüksekti... İç vergiler bakımından da Osmanlı Devleti, malî egemenliğinden yoksun bırakılmıştı. 1863 yılından beri temettü vergisi, müruriye vergisi ve pul vergisi yerli tüccar ve işletmelere uygulandığı halde, yabancı tüccar ve kurumlara uygulanamıyordu”. ÇAĞAN, Vergilendirme, s. 40; PUR, İsyen, s. 129; KURTOĞLU, s. 613.

²³⁴ “1839 Tanzimat Fermanı bir anayasal gelişmedir. Çünkü imparatorluk tebaasının dinini kamusal hizmetlere ve katılıma yansıtmada eşitlik getiriyordu. Asıl önemlisi vergi meselesinde kanuna dayanılıyor, ceza ve muhakemata insan hayatı açısından teminat getiriliyordu. Bu kurumlar 1856 Islahat Fermanı ile daha da geliştirildi”. ORTAYLI, Yakın Tarih, s. 13.

lahat yapılmaktaydı. Vergide iltizam usulü kaldırılmakta, vergi adale-
tini sağlamak için hane esası yerine, ödeme gücü esası getirilmekteydi:
“*Ahâli-i memalikten her ferdin emlâk ve kudretine göre vergiyi
münasip tâyin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması...*”²³⁵.

Tanzimat Fermanı’nda bütçe fikri yer almaktaydı ancak bu fikrin
geliştirilmesi 1855’te çıkarılan bütçe nizamnamesine göre bütün gelir
ve giderlerin “Muvazene Defteri”ne yazılması ile sağlanabilmiştir²³⁶.
Ancak “*Tanzimat devrinde tahmin, tahdit, tevzin ve tasdik esaslarına
dayanan, Batı anlayışına uygun genel bütçe fikrinin doğup yerleşme-
sine rağmen, bütçe hakkının millet temsilcilerine verilmesi hususunda
ileri bir hareket yapılamamıştır*”. Çünkü Tanzimat dönemindeki mec-
lislerde halk tarafından seçilen temsilciler bulunmamaktaydı²³⁷. 1874
yılında çıkarılan bütçe nizamnamesiyle bütçenin kontrolü ile ilgili hü-
kümler tamamlanmıştır²³⁸.

1856 yılında ilan edilen Islahat Fermanında vergide adalet ilkesi
vurgulanmış, din ayrımı yapılmaksızın vergileme yapılması kuralı geti-
rilerek vergide eşitlik ilkesi pekiştirilmiş, cizye kaldırılmış yerine asker-
lik bedeli uygulaması başlamıştır²³⁹. Bütçe hususunda ise Muvazene
Defteri Nizamnamesine uygun tatbikat yapılması bir kere daha hükme

²³⁵ SAYÂR, s. 45-46; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 35; GİRAY, s. 179-184.

²³⁶ SAYÂR, s. 47; GÜRSOY, s. 112. “1855 tarihli Muvazene Defteri Nizamnamesi ile devlet bütçesinin nasıl hazırlanacağı, ne surette müzakere ve tasdik olunacağı, tatbikatının ne şekilde murakabe edileceği hususları açık ve kesin hükümlere bağlanmıştır”. SAYÂR, s. 48; İlk Osmanlı bütçesinin 1850 yılındaki olduğunu ileri süren görüşlerin yanında 1863-64 veya 1864-65 yılındakinin olduğu da ileri sürülmektedir. Bkz. ŞENER Abdüllatif, “Osmanlı Bütçeleri ve Türkiye’de Bütçe Hakkının Ortaya Çıkışında Cumhuriyet Öncesi Gelişmeler”, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, C. XII, S. 99, Ağustos 1988, s. 71’den nakleden: GÜNAY, s. 286-287.

²³⁷ SAYÂR, s. 49; AKSOY, s. 31.

²³⁸ SAYÂR, s. 52; Bkz. GÜRSOY, s. 113-114.

²³⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 36; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 22; İltizam usulünün kaldırılmasının ardından mültezimlerin yerine muhassıl denilen geniş yetkili memurların geçmesi, vergi tahsilinde vali ve âyanın rolünün sona erdirilmesi gibi düzenlemeler de Islahat Fermanı kapsamında gerçekleştirilmiştir. Bkz. GÜNAY, s. 305; Islahat Fermanında yabancılara önemli ayrıcalıklar tanınmıştır. Meselâ, yabancı sermayeye madencilik, demiryolu ve tarım işletmeciliği gibi ayrıcalıklar getirilmiştir. Bkz. KURTOĞLU, s. 78.

bağlanmışır²⁴⁰. 1875 yılındaki Adalet Fermanı ile Hristiyan tebaanın ödediği askerlik bedeli azaltılmışır²⁴¹.

1875 sonbaharında Osmanlı Devleti borç ödemelerini yarı yarıya indirdiğini açıkladı, ertesi yıl tüm borç ödemelerini durdurduğunu ilan etti²⁴². Bu hal, hazinenin iflâsı anlamına gelmekte olup devlet maliyesi üzerinde esasen mevcut bulunan yabancı alacaklı devlet kontrolünün daha da şiddetlenmesine ve böylece vergi ve bütçe haklarına, dolayısıyla devletin egemenlik hakkına müdahale edilmesine yol açmışır²⁴³.

1876'da 'anayasal monarşinin bir belgesi'²⁴⁴ niteliğinde olan Kanun-u Esasî kabul edilmiştir. Osmanlı'da vergi hakkının başlangıcı Sened-i İttifak'a dayansa da "bütçe hakkının başlangıcı" ise Kanun-i Esasîye dayanmaktadır²⁴⁵. "1876 (1293) da ilân edilen ilk Anayasa ile **hem vergi hakkı, hem de bütçe hakkı** –kısmen olsun– Meb'usan Meclisi ile Âyan Meclisinden kurulu bir «**Meclis-i Umumî**»ye verilmişti. Batı demokrasilerinde olduğu gibi, kanunî dayanağı olmamaksızın, kimseden vergi, resim adı altında para tahsil edilmemesi, Devlet gelir ve masraflarının her yıl bütçe kanunu ile fasıl, fasıl tasdik edildikten sonra icra edilmesi hakkındaki açık hükümleri ihtiva eden Anayasada, ayrıca vergilerin tahsiline bütçe kanunu ile her yıl yeniden mezuniyet verilmesi esası da yer almakta idi"²⁴⁶.

Kurulan meclisin temsilcilik alışkanlığının günümüzden daha ileri olduğu ifade edilmektedir²⁴⁷. Ancak meclisin kurulması, imparatorluk

²⁴⁰ SAYÂR, s. 49; AKSOY, s. 31.

²⁴¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 36; GÜNAY, s. 305-306.

²⁴² "1875 yılına gelindiğinde Osmanlı Devleti'nin dış borçları 200 milyon sterline yaklaşıyordu. Anapara ve faiz ödemeleri ise yılda 11 milyon sterlin tutuyordu. Buna karşılık aynı yıllarda Osmanlı maliyesinin tüm gelirleri 18 milyon sterlin dolaylarındaydı". PAMUK, s. 120; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 42.

²⁴³ SAYÂR, s. 52.

²⁴⁴ ORTAYLI, *Yakın Tarih*, s. 12; ORTAYLI, *Osmanlı'da Değişim*, s. 246.

²⁴⁵ OKTAR, s. 192.

²⁴⁶ SAYÂR, s. 53; Bkz. GÜRSOY, s. 116.

²⁴⁷ "Anadolu eşrafı idare, belediye meclislerine, çeşitli çalışma kurullarına seçim yapma alışkanlığını edinmişti... Şurası bir gerçek, temsilcilik alışkanlığı ve süresi bakımından bu adamlar, her yasama döneminde üyelerinin üçte ikisinin değiştiği bugünkü meclislerimizden çok daha tecrübeliydi". Bkz. ORTAYLI, *Yakın Tarih*, s. 16.

bünyesinde yaygın seçim yapılmadan, her vilayetin seçilmiş sayılan vilayet idare meclisi üyelerinden bazılarının mebus diye başkente gönderilmesinden ibarettir²⁴⁸. Nitekim 1830’da kurulan Meclis-i Ahkâm-ı Adliye de padişah emri ile belirlenen üyelerden oluşmaktaydı²⁴⁹. İlk Meclis-i Mebusân’da da özellikle tâbi millet mensupları için adeta tayin ile gelme durumu söz konusudur²⁵⁰. Vilayet idare meclisi üyelerinin seçimi de günümüzden oldukça farklıdır. “*Mesela Tanzimat başlangıcında vilayetlerde ahaliye vergi salacak Muhassıllık meclislerine yerli halktan temsilciler için yapılacak seçimin sade ve ilginç: seçmen vasfına sahip, yeterli miktarda vergi veren, saygın ve yetişkin erkek nüfus toplanacak; önerilen adayı isteyenler bir tarafa, istemeyenler öbür tarafa geçecekti... Aslında mebus dediklerimiz, yukarıdaki garip seçim usulüyle seçilen vilayet idare meclisleri üyeleri arasından adeta tayinle gelmişlerdi*”²⁵¹. Ancak o dönemde Avrupa’daki durumun da çok farklı olmadığını gözardı etmemek gerekir. Britanya ve kıta Avrupası’nda bile genel oy hakkına sahip olmak, gizli oy-açık tasnife geçmek uzun mücadeleler sonucunda gerçekleştirebilmiştir²⁵².

Bu itibarla, tarih içindeki meclis üyelerinin milletin tam anlamıyla temsilcisi olduklarını söylemek çok da mümkün değildir. Yine, belli zümrelerden gelenlerin meclis üyesi olmaları durumu söz konusudur. Ancak günümüzdeki meclis üyelerinin, eski dönemlerle kıyaslandığında, nispeten milletin özünü teşkil ettikleri söylenebilir. Kadınlara seçme ve seçilme hakkının verilmiş olması, hatta bu konuda dünyaya örnek teşkil edecek durumda olmamız da bunu göstermektedir. Fakat yine de meclislerin gerçek anlamda milletin özünü teşkil eden, onun

²⁴⁸ ORTAYLI, *Yakın Tarih*, s. 15.

²⁴⁹ GÜRSOY, s. 110.

²⁵⁰ “*Bu kimseler genel bir oyla değil, geldikleri vilâyetin valisinin seçimiyle, adeta tayin edilerek bu göreve gelmişlerdir... Esasta bu üyelerin (liva ve vilâyet idare meclisi üyesi) bir seçilmiş üye olmaktan çok, vali ve mutasarrıflar tarafından adeta tayin edilen kimseler olduğu, hem ilgili nizamnâmeden hem de uygulamadan biliniyor*”. Bkz. ORTAYLI İlber, *Osmanlı’da Değişim ve Anayasal Rejim Sorunu*, İstanbul 2015, s. 256.

²⁵¹ ORTAYLI, *Yakın Tarih*, s. 95-96.

²⁵² ORTAYLI, *Yakın Tarih*, s. 93-94.

bir parçasını oluşturan yapıya sahip olmaları için bir takım temel düzenlemelerin mutlaka yapılması gerektiği; günümüzde hâlâ bu vasıftan ister istemez uzakta bulunulduğunu da ifade etmek gerekir.

Kanun-u Esasî’de yer alan malî hükümler şöyle belirtilebilir²⁵³:

Madde 25: “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz”. Madde 96: “Tekâlifî Devletin hiçbirisi bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz’ ve tevzi ve istihsal olunamaz”.

Madde 97: “Devletin bütçesi varidat ve mesarifatı takribiyesini mübeyyin kanundur. Tekalifi Devletin vaz’ ve tevzi ve tahsil emrinde müstenit olacağı kanun budur”. Madde 98: “Bütçe yani Muvazenei Umumiye Kanunu Meclisi Umumide madde be madde tetkik ve kabul olunur”. Madde 99: “Muvazenei Umumiye Kanunu müteallik olduğu senenin dühulunde mevkii icra konulabilmek için lâyihası Hey’eti Mebusana Meclisi Umuminin küşadı ita olunur”. Madde 100: “Bir kanunu mahsus ile muayyen olmadıkça emvâli Devletten muvazene haricinde sarfiyat caiz olamaz”.

Yukarıdaki hükümler doğrultusunda, vergi ve bütçe hakkının anayasal bağlamda ilk olarak Kanun-u Esasî’de düzenlendiğini söylemek mümkündür. Gerek vergilerin alınmasının ve gerekse de kamu harcamalarının sarf ve kontrol yetkisinin Kanun-u Esasî ile anayasal esaslara bağlanmış olması; vergi ve bütçe hakkının kısmen de olsa ilk defa olarak millete tanınmış olmasını ve aynı zamanda bunun teminatını da ifade etmektedir. Fakat yürütme organının da çok geniş yetkileri bulunmaktaydı. Meselâ meclisin bütçeyi kabul etmemesi halinde, eski bütçenin bir yıl daha uygulanması yetkisi Padişaha verilmişti²⁵⁴.

²⁵³ Madde metinleri için bkz. GÖZÜBÜYÜK A. Şeref/KİLİ Suna, *Türk Anayasa Metinleri*, Ankara 1982, s. 27 vd. <https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876 ilkmetinler/1876-ilkhal-turkce.pdf> (E.t. 12.12.2018); ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 37.

²⁵⁴ “Fakat gene de en geniş yetkiler Hükümdara tanınmıştı. Bu bakımdan teşriî meclis adeta istişarî bir organ mahiyetini taşımakta idi. Faraza, Hükûmet tarafından teklif edilecek bir bütçenin Meb’usan Meclisi tarafından kabul edilmemesi ihtimaline karşı, meclisi feshetmek ve eski bütçesini bir yıl daha tatbik etmek salâhiyeti Padişaha verilmişti”. Bkz. SAYÂR, s. 54. Ayrıca bkz. FEYZİOĞLU, s. 29; GÜRİSOY, s. 117; AKSOY, s. 32; GÜNAY, s. 307-309.

Kanun-u Esasî de ayrıca kesin hesap kanunu ve Sayıştay denetimi sistemleri de kabul edilmiştir²⁵⁵. 1908’de ilan edilen İkinci Meşrutiyet ve akabinde yapılan anayasa değişikliklerinde, malî hükümlerle ilgili düzenleme bulunmamaktaydı²⁵⁶. II. Meşrutiyetle birlikte Mebusan ve Âyan Meclislerinin 1909 bütçesini onaylamasıyla, bütçe hakkının tekrar millete geçtiği ifade edilmektedir²⁵⁷. Ülkemizde gerçek mânâsıyla tanzim, tasdik ve tatbik edilen ilk bütçenin 1909 (1325) bütçesi olduğu kabul edilmektedir²⁵⁸. 1911 yılında, bütçenin gayri safî usulde hazırlanmasını düzenleyen Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlüğe konulmuştur²⁵⁹.

1879 yılında Osmanlı Devleti ile Galata Bankerlerinin temsilcileri arasında yapılan görüşmeler sonucunda damga, alkollü içecekler (müskirat), balık avı, tuz, tütün resimleri ile İstanbul, Bursa, Edirne, Samsun’un ipek öşründen oluşan altı gelir kaynağının on yıllık geliri kurulan Rüşum-u Sitte (altı vergi) İdaresine bırakılmıştır. Bu idarenin kuruluşu, Düyun-u Umumiye’nin kuruluşuna giden yolu açmıştır²⁶⁰.

1881 yılının Aralık ayına denk gelen hicrî Muharrem ayında Muharrem Kararnamesi ile dış borçların miktarları indirilip ödeme şartları yeniden belirlenmiştir. Buna karşılık, devletin içinde yabancı alacaklıların temsilcisi olarak çalışıp vergi gelirlerinin bir bölümünü yabancı alacaklılar adına toplayacak olan Düyun-u Umumiye İdaresinin kurul-

²⁵⁵ FEYZİOĞLU, s. 28.

²⁵⁶ “Daha ziyade Padişahın yetkilerini hedef alan bu değişiklikler, “Bütçe Hakkı” üzerinde bir yenilik getirmemiştir”. GÜRSOY, s. 118. <https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876-1/1876-1-degisiklik.pdf> (E.t. 12.12.2018).

²⁵⁷ SAYÂR, s. 57; Kanun-u Esasî’de yürütmeye verilen geniş yetkiler dolayısıyla, Türkiye’de gerçek anlamda bütçe hakkının başlangıcı olarak 1909 bütçesi kabul edilmektedir. Bkz. OKTAR, s. 192.

²⁵⁸ FEYZİOĞLU, s. 30. Ayrıca bkz. SAYÂR, 50-51.

²⁵⁹ “İkinci Meşrutiyet devrinde vergi ve bütçe haklarının millet temsilcilerine geçmesi, Kanun-u Esasî ile güven altına alınmış, bütçelerin tatbikatı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun hükümleri dahilinde cereyan etmiş, devlet gelir ve masraflarına hâkim olan kanunî esaslar sürekli bir bütçe düzeninin kurulmasına hizmet etmiştir”. Bkz. SAYÂR, s. 57, 58; GÜRSOY, s. 119; AKSOY s. 33.

²⁶⁰ GİRAY, s. 192-193; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 42; EĞİLMEZ, s. 130.

ması kabul edilmek zorunda kalınmıştır. Düyun-u Umumiye İdaresi, yabancı tahvil sahiplerinin temsilcilerinden oluşuyordu, başlıca görevi dış borçlara karşılık gösterilen gelirleri, alacaklılar hesabına tarh ve tahsil etmekte²⁶¹. Tuz ve tütün tekelleri, damga resmi, balıkçılık ve alkollü içkilerden alınan vergiler, ham ipekten toplanan öşür ile Doğu Rumeli Vilayetinin ödediği yıllık vergi bu yeni kuruluşa teslim edilmiştir²⁶². Bu vergileri toplamada Düyun-u Umumiye, Osmanlı Devletinin yerini almıştır. Devlet bu düzenli gelirlerden mahrum olunca daha da yoksullaşmıştır²⁶³.

Düyun-u Umumiye'nin kurulması ile Maliye Bakanlığı'nın yanında ikili bir malî idare oluşmuş bulunmaktaydı. II. Abdülhamid döneminin sonlarına doğru eyaletlerde vergileri toplamak üzere Düyun-u Umumiye'nin 720 şubesi bulunmaktaydı. Buralarda başlangıçta çalışan sayısı 5500 iken, 1912'de 9000'e çıkarılmıştır. Bu sayı Maliye Bakanlığında çalışanların sayısından fazla olup Düyun-u Umumiye devlet gelirlerinin yaklaşık % 30'unu denetim altında tutuyordu²⁶⁴. Daha sonra, görev ve yetkisi dışında kalan bazı vergilerin tahsili de bu idareden istendi. Örneğin, demiryolu yapımını üstlenen yabancı şirketle-

²⁶¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 43; PAMUK, s. 122; 237 milyon lira tutarındaki borç miktarı, Muharrem Kararnamesi gereğince 141 milyon liraya indirilmiştir. Bkz. SAYÂR, s. 56; GÜRSOY, s. 117; EĞİLMEZ, s. 131.

²⁶² PAMUK, s. 122; “*Düyun-u Umumiye idaresine bırakılan gelirler üç kısma ayrılırlar: A. Dış Gelirler: Bu gelirler Osmanlı Devletine bağlı devletlerce ödenmesi gereken vergilerdi. Bunlar: Bulgaristan Eyaletler Vergisi, Doğu Rumeli Vergisi, Berlin Anlaşması gereğince, Osmanlı Devletinin borçlarının Sırbistan, Bulgaristan, Yunanistan ve Karadağ’a düşen bölümlerinden gelen gelir, Kıbrıs gelir fazlasından oluşmaktadır... B. İç Gelirler: Bu grup içinde en önemli gelirler tuz ve tütün tekelleriydi. Osmanlı’da Avrupa’daki anlamda tekel yoktu. Sadece tüketiciden bandrol yöntemiyle Tütün Vergisi alınmaktaydı. Ülkede tütün üretimi ve satımı serbestti. Ancak Düyun-u Umumiye İdaresi Tütün Vergisine el koyarak, gerçek bir tekelliliğe girişmiştir. “Tütün Rejisi” adlı bir şirket kuruldu... İç gelirler kapsamında ayrıca Damga Pulu Resmi, Alkollü İçkiler Resmi, İpek Öşrü, Tömbeki Resmi yer almaktadır... C. Bağımsız Gelirler: Bunlar; Ticaret sözleşmelerinin yeniden incelenmesi suretiyle gümrük tarifesinde değişme yapıldığı takdirde gümrük gelirlerinde ortaya çıkacak fazlalık, kazanç yönetmeliği yaygınlaştırıldığında o günkü kazanç vergisine göre ortaya çıkacak fazlalıklardır”*. Bkz. GİRAY, s. 196-197.

²⁶³ GİRAY, s. 196.

²⁶⁴ GİRAY, s. 194; KURTOĞLU, s. 110; EĞİLMEZ, s. 131.

re, o hatların geçtiği illerin âşarı güvence olarak gösterilmişti. Düyun-u Umumiye idaresi, bu gelirlerin ilgili şirketler adına tahsili için de görevlendirildi²⁶⁵. Ayrıca demiryolu yapımı için şirketlere “kilometre garantisi” tanınmaktaydı. Şirketlere bir imtiyaz olarak kilometre başına belli bir gelir garanti ediliyordu. İşletme sonucu o miktara ulaşamazsa, aradaki fark devlet tarafından ödenmekteydi²⁶⁶.

PAMUK, Düyun-u Umumiye İdaresinin kurulması sonucunda, nispi olarak parasal istikrar, dış ticaretin daha hızlı büyümesi ve daha fazla yabancı yatırımlar çekilmesi gibi olumlu bir takım etkilerin ortaya çıktığını belirtmektedir. Fakat bunun yanında, devletin önde gelen gelir kaynaklarının yabancı alacaklıların kontrolüne geçtiğini ve olumsuz malî şartlar yüzünden özellikle 20. yüzyılın başında siyasî ve iktisadî bağımlılığın arttığını da ifade etmektedir. Bu örnek, günümüze ders olacak şekilde; *“bütçe açıklarını denetim altına almadan büyük miktarlarda dış borçlanmaya [girişilmesinin] oldukça pahalıya mal olduğunu”* da göstermektedir²⁶⁷. Nitekim Düyun-u Umumiye’ye bırakılan iç ve dış gelirler, bu idarenin onayı olmaksızın değiştirilemeyecektir. Hatta idarenin kendisi yürürlükteki mevzuata aykırı olmamak kaydıyla, kendine bırakılan gelirlerin idaresinde değişiklik yapma yetkisine de sahipti²⁶⁸. Bu örnek bile Düyun-u Umumiye’nin Osmanlı Devletinin malî kaynaklarını denetim altına alan ve böylece onun hükümlerlik hakkını zedeleyen bir idare olduğunu göstermektedir²⁶⁹. Bu idare, devletin lehinden ziyade alacaklı devletler lehine faaliyette bu-

²⁶⁵ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 45.

²⁶⁶ YILMAZ, s. 126; “[D]evletin imkanları yetersiz olduğundan, tekrar yabancı sermayedarlara imtiyaz verilmesi mecburiyeti doğmuştur. Yeni imtiyazlarda çoğunlukla kilometre garantisi sistemi uygulanmıştır. Buna göre, Osmanlı Devleti demiryolunu yapacak şirkete kilometre başına belirli bir geliri garanti ediyordu. Eğer işletme sonucu o miktara ulaşamazsa aradaki farkı devlet ödeyecekti. Demiryolu imtiyazları çoğunlukla 99 yılı kapsayacak bir süre için verilmekteydi”. Bkz. ENGİN Vahdettin, “Osmanlı Devleti’nin Demiryolu Siyaseti”, <https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=351932&/Osmanli%C4%B1-Devletinin-Demiryolu-Siyaseti/-Do%C3%A7.-Dr.-Vahdettin-Engin-> (E.t. 13.12.2018); KURTOĞLU, s. 185.

²⁶⁷ PAMUK, s. 125.

²⁶⁸ GİRAY, s. 197; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 44.

²⁶⁹ EĞİLMEZ, s. 131; GİRAY, s. 195.

lunmuştur²⁷⁰. Düyun-u Umumiye İdaresinin kurulması ile birlikte, artık Osmanlı Devletinin bağımsız bir malî politika izlemesine imkân kalmamıştı²⁷¹. Bunun sonucu olarak da “*vergi ve bütçe haklarına yabancılar tarafından müdahale edilmek suretile, devletin egemenlik hakkı ihlâl edilmiştir*”²⁷². Baltalimanı antlaşmasının bağımsız bir malî politika izlenebilmesini önlemesi ve doğurduğu diğer şartlar neticesinde imzalanmak durumunda kalınan Muharrem Kararnamesi ve Düyun-u Umumiye İdaresinin kurulması ile egemenliğin kapsamındaki iktidarlardan en mühimi olan malî iktidarın kaybedildiği rahatlıkla söylenebilir.

23 Nisan 1920’de Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin kurulması ile vergi ve bütçe hakkı artık tam anlamıyla Meclis’e geçmiştir. Millete ait olan hak, milletin özünü teşkil eden meclis tarafından kullanılacaktır.

Mecliste ilk kabul edilen kanun, bir vergi kanunu olmuştur²⁷³. 1921 Anayasasında (Teşkilât-ı Esasîye Kanunu) vergi ve bütçe hakkı ile ilgili hüküm yer almamaktaydı²⁷⁴. Ancak o dönemde, çatışmayan hükümler bakımından 1876 Kanun-u Esasî de uygulanmaya devam etmekteydi²⁷⁵.

5 Ağustos 1921’de Mustafa Kemal’e Başkomutanlık yetkisi verildi. 7-8 Ağustos 1921’de ise Tekâlîf-i Milliye Emirleri (Millî Vergiler)²⁷⁶ yayımlandı. Aynî bir takım yükümlülükler de içeren on adet emirden

²⁷⁰ “*Düyunu Umumiye İdaresi, Birinci Dünya Harbi Esnasında Osmanlı Devletine ve gerçekte Osmanlı Türkiyesi’ne ait olan avans parayı bile hükümete teslim etmez. Ama aynı zamanda İtalya’nın Trablusgarp Savaşı için çıkardığı devlet tahvillerini yüzü kızarmadan satın alır. Keza bu tahvilleri Osmanlı Bankası da satın almıştır. Böylelikle Türk milletinin parasıyla Osmanlı devletinin düşmanlarını finanse ederler*”. KURTOĞLU, s. 183.

²⁷¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 44.

²⁷² SAYÂR, s. 56.

²⁷³ Ağnam Vergisinin eskiden olduğu gibi 4 kat alınmasına devam edilmesine dair bir kanundur. Bkz. GİRAY, s. 206.

²⁷⁴ Bkz. GÜNAY, s. 310.

²⁷⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 23.

²⁷⁶ “*Arapça “tekliif” sözcüğünün çoğulu olan “tekâlîf”, “mükellef olma”, “Külfet yüklenme”, “sorumluluk” anlamındadır. Çoğunlukla da “vergi” sözcüğü karşılığı kullanılmaktadır*”. ÖZDEMİR Hikmet, *Tekâlîf-i Milliye*, İstanbul 2001, s. 24.

oluşmaktadır²⁷⁷. Meclise ait olan vergi hakkının üç ay süreyle Başkomutana tanınması, “*mâliye politikası açısından, ordunun gereksinmelerini ivedilikle karşılamak için kaçınılmaz bir zorunluluk*”tur²⁷⁸.

Cumhuriyetle birlikte vergi ve bütçe haklarının tam anlamıyla millete bırakıldığı, vergi ve bütçede kanunilik ilkesinin hâkim olduğu doktrinde açıkça ifade edilmektedir²⁷⁹.

24 Temmuz 1923’te imzalanan Lozan Antlaşması ile kapitülasyonlar kaldırılmış, Düyun-u Umumiye İdaresinin yetkileri sonlandırılmıştır. Düyun-u Umumiye İdaresi alacaklıların temsilcisi olarak borçların ödenmesine aracılık etmiş, 1933 yılında ise idare Maliye Bakanlığına bağlanmıştır. Osmanlı Devletinden kalan borçların % 70’i Türkiye’nin üzerine kalmış, borçların tamamı ise 1954 yılında ödenmiştir²⁸⁰. Lozan Antlaşmasına bağlı olarak beş yıllık süre için imzalanan Ticaret Sözleşmesinde 1916 tarihli Osmanlı Gümrük Tarifelerinin geçerli olacağı hükme bağlanmıştır. Bu yüzden, Türkiye’nin yerli sanayiini korumaya yönelik gümrük ve vergi politikası uygulamasına beş yıl için imkân bulunmamaktaydı. Türkiye ilk bağımsız gümrük tarifesini 1929’da yürürlüğe koyabilmiştir²⁸¹.

Cumhuriyet Döneminin ilk anayasası 1924 Anayasası’dır. Bu anayasanın 84. maddesinde “*Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir*” şeklinde vergilerin tanımı yapılmış; 85/1. maddesinde ise “*vergiler ancak bir kanunla tarh ve cibayet olunur*” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre vergi hakkı yasama organına aittir. Anayasada vergilerin kanuniliği düzenlenmiş fakat idareye yetki verilip verilmeyeceği konusunda bir hüküm yer almamıştır. Anaya-

²⁷⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 48; GİRAY, s. 206-208; Bu on emir ayrı ayrı yayımlanmış olup her biri kendi içinde ayrı maddeler içermektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZDEMİR, s. 33-47; KURTOĞLU, s. 276.

²⁷⁸ MÜDERRİSOĞLU Alptekin, *Kurtuluş Savaşı’nın Mâli Kaynakları*, Ankara 1974, s. 368-370’dan nakleden: ÖZDEMİR, s. 22-23.

²⁷⁹ SAYÂR, s. 59; FEYZİOĞLU, s. 30.

²⁸⁰ YILMAZ, s. 304; GİRAY, s. 209; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 49; AKYOL Taha, *Bilinmeyen Lozan*, İstanbul 2014, s. 320-321; Lozan’da dış borçların taksimi konusunda verilen kararın değerlendirilmesi için bkz. YILMAZ, s. 303; EĞİLMEZ, s. 132.

²⁸¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 50; AKYOL, s. 326.

sanın 95. maddesine göre, “*Muvazenei umumiye kanunu müteallik olduğu senei maliyenin dühulünde mevkii icraya konulabilmek için lâyihası ve merbutu bütçeler ve cetveller nihayet teşrinisaninin iptida-sında Meclise takdim olunur*”. 96. maddede ise “*Devlet emvalinden muvazene haricinde sarfiyat caiz değildir*” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler, bütçe hakkının tam ve açık ifadeleridir²⁸². Bu bakımdan bütçe hakkının en gelişmiş ve en noksansız şekliyle 1924 Anayasasında ve Cumhuriyet döneminde teessüs ettiği rahatlıkla söylenebilir²⁸³. Kanun-u Esasîde bulunan, meclisin toplantı halinde olmadığı zamanlarda kararname ile ödenek alma veya meclisin feshi halinde eski yıl bütçesinin yine kararname ile aynen sürdürülmesine karar verme yetkilerinin yürütme organına tanınması uygulaması ortadan kaldırılmıştır²⁸⁴.

1924 Anayasasının sadece erkeklere seçme ve seçilme hakkı tanıyan 10. maddesi, 1934 yılında değiştirilerek kadınlara da seçme ve seçilme hakkı tanınmasıyla, genel oy ve eşitlik ilkesi getirilmiştir²⁸⁵.

1961 Anayasasının 61. maddesinde vergilerin kanunîliği “*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur*” şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddenin sonuna 1971 değişiklikleriyle “*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir*” hükmü eklenmiştir. Böylece kanunîlik ilkesine sınırlı bir istisna getirilmiştir.

Anayasanın 126. maddesine göre, “*Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle*

²⁸² FEYZİOĞLU, s. 31; “1924 tarihli Anayasa, “Bütçe Hakkı”nı en geniş ve en noksansız biçimde tesis etmiştir”. GÜRSOY, s. 120, 121.

²⁸³ GÜRSOY, s. 120; GÜNEŞ Gülsen, “Vergi Hukuku –Ana Çizgileri ile Bir Hukuk Dalının Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Gelişimine Eleştirel Bakış–”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum*, 30-31 Ekim 2003, s. 73.

²⁸⁴ FEYZİOĞLU, s. 32; AKSOY, s. 34-35.

²⁸⁵ ATEŞ Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, İstanbul 2006, s. 74.

yapılır. Kanun, kalkınma plânları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usûller koyabilir. Genel ve katma bütçelerin nasıl yapılacağı ve uygulanacağı kanunla gösterilir. Bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz”.

Anayasanın 94. maddesine göre ise “Genel ve katma bütçe tasarıları ile milli bütçe tahminlerini gösteren rapor, mali yılbaşından en az üç ay önce, Bakanlar Kurulu tarafından, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur... Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Meclislerinin genel kurullarında, Bakanlık ve daire bütçeleriyle katma bütçeler hakkındaki düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önermeleri, üzerlerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oya konur”.

Bu hükümler, 1982 Anayasamızda da hemen hemen benzer ifade şekliyle bulunmaktadır. 1938 yılında çıkarılan kanunla düzenlenen iktisadî devlet teşebbüslerinin meclis tarafından denetlenmesine yönelik hüküm, 1961 Anayasasının getirdiği yeniliklerdendir. Ayrıca kesin hesap kanunu hakkında daha ileri hükümler ihtiva etmektedir²⁸⁶.

1961 Anayasası, vergilendirmeye ilişkin hüküm ve ilkeler bakımından kendinden önceki anayasalara kıyasla daha geniş ve ayrıntılı olarak hazırlanmıştır. 1961 Anayasasının en belirgin özelliklerinden biri, kanunların anayasaya uygunluğunun denetimini benimsenmesi ve bu suretle vergilerin kanunîliği ilkesinin soyut bir ideal olmaktan çıkarılmasıdır²⁸⁷.

²⁸⁶ GÜRSOY, s. 123-124; AKSOY, s. 35-36.

²⁸⁷ ARIKAN Zeynep, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994, s. 172; OCAKÇIOĞLU Bora, “Bütçe Hakkının Kapsamına ve Gerçekleşmesine İlişkin Sorunlar (Yorum)”, *Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)*, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982, s. 452.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HAKKI

I. TANIMI ve ÖNEMİ

Vergi hakkı, muhtevastındaki vergi iktidarı bağlamında, devlet egemenliğine dayanan en hayatî iktidarlardan birisidir²⁸⁸. Doktrinde vergi hakkı kavramını kullanan yazarlar, bunu doğrudan vergilendirme yetkisi karşılığında kullanmaktadırlar. Doktrinde vergilendirme yetkisi olarak ifade edilen kavram, aslında vergi iktidarısıdır. Bu itibarla **vergi iktidarı**, “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğı hukukî ve fiilî gücü”dür²⁸⁹. Devletin millet egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğı fiilî ve hukukî güç, malî iktidar içinde vergi iktidarını ifade eder.

Vergi hakkı kavramı ise, vergi iktidarını da bünyesinde barındıran daha geniş bir kavramdır. Kendinden alınacak vergiye rıza gösterme, bizâtihi millete ait bir haktır. Bu itibarla **vergi hakkı**, milletin kendisinden alınacak vergiye rıza göstermesi hakkı olup aynı zamanda bu rızaya dayanarak/bu rıza doğrultusunda vergi alma/salma/koyma konusunda milletin (devlet organları eliyle) sahip olduğı fiilî ve hukukî gücü de ifade eder. Diğer bir deyişle **vergi hakkı**, milletin kendi kendisini vergileme hakkıdır.

Vergi hakkı, bu bağlamda hem milletin vergiye rıza gösterme konusunda sahip olduğı hakkı, hem de o hakkın kullanılması için ge-

²⁸⁸ “Çağdaş anlayış vergilendirme yetkisini, kamu hukuku yaklaşımı çerçevesinde, devlet egemenliği temeline dayandırır”. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 4.

²⁸⁹ Karş. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3.

rekli olan iktidarı kullanmayı da kapsar. Kendi kendisini vergileme hakkı, hem buna rıza gösterme ve hem de vergiyi alma konusunda sahip olunan iktidarı da doğal olarak bünyesinde barındırır. Kısaca, vergi hakkı millete ait olup vergi iktidarının halkın rızası ve hukukla sınırlandırılması anlamına gelmektedir.

Anayasanın 6. maddesinde yer alan “*Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır*” hükmü doğrultusunda; millet rızasını ‘meclis eliyle’ verecek ve vergi iktidarı aynı şekilde ‘meclis eliyle’ kullanacak, yürütme organını meclis eliyle yetkilendirebilecektir.

Vergi hakkı, devletin egemenliği ile doğrudan alâkalıdır. Devletin egemenlik alanının sınırları, aynı zamanda vergi hakkının da sınırlarını oluşturmaktadır²⁹⁰. Devletler egemenlikleri ölçüsünde (ve elbette hukuk kurallarıyla sınırlı olarak) vergi hakkını serbestçe kullanabileceklerdir. Dolayısıyla vergi hakkını zedeleyebilecek, devletin vergi alma iktidarını zayıflatabilecek herhangi bir düzenleme/dış müdahale, devletin egemenliğini de sorgulatır hale getirecektir.

Vergi alma hakkı, doğrudan devletin varlığının devamı ile yakından ilgilidir. Vergi hakkı, devletin varlığının ön şartı niteliğinde olup onun sürekliliğini sağlar²⁹¹. “*Devlet kavramının ilk belirtisi malî talepte bulunmasıdır*”²⁹². Vergi hakkı, egemenliğin sahibi olan millete aittir. Meclis de milletin özünü teşkil etmesi hasebiyle vergi hakkının millet adına sahibidir. Devletin malî talepte bulunabilmesi de ancak meclis eliyle, kanun çıkarmak suretiyle mümkün olabilecektir. Vergi hakkı açıkça bunu gerektirir.

²⁹⁰ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 84.

²⁹¹ KANETİ, *Anayasal Temeller-I*, s. 158; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3.

²⁹² “*Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için, düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur; çünkü devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir*”. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 4; “*Zira, devletin varlığını sürdürebilmesinin ilk ve en önemli koşullarından biri, düzenli malî kaynaklara sahip olmasıdır*”. ULUATAM/METHİBAY, s. 17.

Vergi hakkının (milletin özünü teşkil eden) meclise ait olduğunu ifade eden kanunîlik ilkesinin de içinde bulunduğu madde, Anayasanın 73. maddesidir. Bu maddenin başlığı “**Vergi Ödevi**”dir ve sistematik olarak Anayasanın “*Temel Haklar ve Ödevler*” başlıklı ikinci kısmının, “*Siyasî Haklar ve Ödevler*” başlıklı dördüncü bölümünde yer almaktadır.

KARAKOÇ, siyasî hakların kural olarak vatandaşlara tanınmasına rağmen, ödevin vatandaş-yabancı ayrımı yapılmaksızın herkese yönelik olduğunu ifade etmekte ve “Vergi Ödevi” başlıklı maddenin mevcut yerinin uygun olduğunu vurgulamaktadır²⁹³. OKTAR ise madde başlığının “Vergi Ödevi” olmasına rağmen, ilk fıkrada yer alan herkesin “... vergi ödemekle yükümlü” olduğu ibaresi dışında, maddedeki bütün hükümlerin vergi ödevi ile değil de bilâkis mükellef hakları ile ilgili olduğuna işaret etmektedir. Bu itibarla Anayasanın 73. maddesinin sadece bir ödevi değil, aynı zamanda hakkı da düzenlediğini; dolayısıyla “Siyasî Haklar ve Ödevler” adlı bölüm başlığının uygun olduğunu ifade etmektedir: “*Bu bağlamda verginin de bir ödev olmanın yanı sıra bir hak olduğu görülmektedir*”²⁹⁴. Bu bakımdan madde kenar başlığının “Vergi Ödevi” yerine, “Vergi Hak ve Ödevi” olarak değiştirilmesi yerinde olacaktır²⁹⁵. Kanaatimce de “Vergi Hak ve Ödevi” denilmesi, hem milletin (meclisin) vergi hakkını ve hem de mükelleflerin vergi ödevini (ve de mükelleflerin haklarını) vurgulaması bakımından daha kapsayıcı olacaktır.

Verginin ödev olmasının yanı sıra bir “hak” da olması, devletle mükellef arasındaki vergi ilişkisinde korunan/korunmaya muhtaç olan tarafın mükellefler/yönetilenler olduğunu göstermektedir. Bu bakım-

²⁹³ Kaldı ki bu bölümdeki hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelemler [Cumhurbaşkanlığı kararnameleri] ile düzenlenemeyecek olması da mükellefler bakımından bir güvence teşkil etmektedir. Bkz. KARAKOÇ Yusuf, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 95.

²⁹⁴ OKTAR, s. 195; OKTAR S. Ateş, III. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 208.

²⁹⁵ Bkz. OKTAR, s. 199, dn. 10.

dan bir hukuk bilim dalı olan “Vergi Hukuku”nun özünün devletin vergi iktidarını hukuk kuralları ile sınırlamak suretiyle yönetilenleri, yürütmenin muhtemel keyfiliklerinden korumak olduğunu söyleyebiliriz. Vergilerin kanunîliği ilkesi de vergi hakkının milletin yegâne güvendiği organ olan meclisler eliyle kullanılmasını ifade etmek suretiyle yönetilenlere en temel güvenceyi sağlamış olmaktadır.

Nitekim madde başlığı ‘Vergi Ödevi’ olmasına rağmen, malî güç, genellik, eşitlik, adalet, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi ilkelerin hepsi, aslında mükellef haklarını teminat altına almayı sağlama amacına yönelik hükümlerdir²⁹⁶. Mükelleflere gerçek anlamda güvence tanınabilmesi için, anayasadaki hükümler ve anayasadan beklentilerin yanı sıra mutlaka yürütme organı ve idare de mükellef haklarının bizzat savunucusu ve uygulayıcısı olmak zorundadır²⁹⁷.

II. VERGİLERİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ

A. GENEL İTİBARIYLA

Vergilerin kanunîliği ilkesi, esas itibarıyla vergiye ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılması anlamına gelmektedir. İlkenin özü, vergi hakkının meclise ait olmasıdır. Meclis vergi hakkını kanun çıkarmak suretiyle kullanacaktır. Nitekim Anayasanın 73/3. maddesinde vergi hakkının meclise ait olması, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Vergilerin kanunîliği ilkesi, vergileme hakkına yasama organının sahip olması anlamına gelmektedir. Anayasanın 73/3. maddesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organınca düzenlenmesini sağlamaktır²⁹⁸. En temel mânâsıyla vergilerin kanunîliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde, kuvvetler ayrılığı veya

²⁹⁶ OKTAR, *Bant Çözümü*, s. 207.

²⁹⁷ ÜZELTÜRK Hakan, IV. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 325.

²⁹⁸ KANETİ Selim, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, *Makaleler*, İstanbul 2011, s. 225.

kuvvetler dengesi ilkeleri çerçevesinde, vergi hakkına yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir²⁹⁹.

1961 Anayasasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur*” denilmekteydi. Ancak, değişiklik yapma ve kaldırma konusunda ise bir hüküm bulunmamaktaydı. Anayasa Mahkemesi bu dönemde vermiş olduğu bir kararında “*vergi koyma kavramının içine vergi oranlarında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme, vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır*” sonucuna varmıştır³⁰⁰. Bir başka olayda ise “*vergi veya resim koyma kavramı içine, konulan vergi veya malî yükümden bağışık tutma, kanunda belirtilmiş vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir*” şeklinde karar vermek suretiyle vergi koyma kavramını geniş yorumlamıştır³⁰¹. Vergi koyma kavramı aynı zamanda vergide değişiklik yapma yetkisini de kapsadığı için burada bir saklı yetki söz konusudur³⁰².

Anayasanın 73/3. maddesinde, 1961 Anayasasından farklı olarak, “*değiştirilir veya kaldırılır*” kelimeleri yer almaktadır. Bu ekleminin, doğmuş bulunan tereddütleri gidermek ve açıklık getirmek amacıyla yapıldığı belirtilmektedir³⁰³. Kanunla konulan bir düzenlemenin yine aynı şekilde kanunla değiştirilip kaldırılacağı tabiidir³⁰⁴. Ancak

²⁹⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 7; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

³⁰⁰ AyM, 15.6.1971, E. 1970/55, K. 1971/57, RG. 24.02.1972, S. 14109.

³⁰¹ AyM, 23-24-25.10.1969, E. 1967/41, K. 1969/57, RG. 12.03.1971, S. 13776.

³⁰² AKILLIOĞLU, “Saklı Yetki Kavramı”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 11, S. 3, Eylül 1978, s. 76 vd., 82; KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 334; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 193.

³⁰³ DOĞRUSÖZ, *Yargı Kararları Işığında*, s. 137; Ayrıca bkz. ARIKAN Zeynep, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994, s. 154.

³⁰⁴ BATIREL, 1982 Anayasası ile ilgili olarak yaptığı yorumda bir kanunun, kanun dışı yollarla değiştirilmesi ve kaldırılmasının zaten mümkün olmadığını belirterek, anayasada kanunla konulur ibaresinin yanına ayrıca kanunla değiştirir ve kaldırılır ibaresi konulmasının gereksiz olduğunu ileri sürmektedir. BATIREL Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, *Vergi Dünyası*, S. 230, Ekim 2000, s. 5.

önceden de bu konuda tereddütler yaşandığı göz önüne alınınca, böyle bir eklemenin muhtemel sorunları önleyeceği de söylenebilir.

B. KANUNÎLİK İLKESİNİN KAPSAMI

Vergilerin kanunîliği ilkesi, geniş anlamda vergiler için geçerlidir. Yani sadece vergilerin değil aynı zamanda resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmektedir. Bu itibarla devletin cebrîlik unsuru altında aldığı malî yükümlülükleri (geniş anlamda vergileri) mutlaka kanunla düzenlenmesi, kanunîlik ilkesinin kapsamına girmektedir³⁰⁵. Yönetilenlere malî yükümler konusunda en büyük güvence bu şekilde sağlanmış olmaktadır.

Devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları, vergi hakkına dayanarak sağlamaktadır. Vergi hakkı dar anlamda, sadece vergi koyma konusundaki hakkı ifade ederken geniş anlamda, devlet egemenliğine dayanılarak konulan her çeşit malî yüküme ilişkin hakkı kapsar³⁰⁶. Bu itibarla tüm kamu alacaklarının konulması, vergi hakkına dayanmaktadır³⁰⁷. Anayasa metninde ifadesini bulan şekilde resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler de ancak kanunla konulabilecek, değiştirilebilecek ve kaldırılabilir.

Kamu alacaklarının sadece konulması değil, kamu alacaklarının tahsili de aslında vergi hakkına dayanmaktadır³⁰⁸. Nitekim doktrinde vergi hakkının “*sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini*” de kapsadığı vurgulanmak-

³⁰⁵ KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 321; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 5; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 33.

³⁰⁶ “*Vergiler yanında resim, harç, şerefiye ile sosyal güvenlik kurumlarına... ve meslek kuruluşlarına (Ticaret ve Sanayi Odaları, Barolar, Mimar Odaları vb.) dinî kuruluşlara ödenen prim, ödenek ve aidatlar gibi vergi benzeri gelirler de bu yetki alanı içine girerler. Bunların ortak yanları, devlet egemenliğine dayanılarak alınmalarıdır*”. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 5; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 33.

³⁰⁷ ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, İstanbul 2013, s. 22.

³⁰⁸ Bkz. ÜSTÜN, *Rüçhan Hakkı*, s. 23.

tadır³⁰⁹. Vergilerin kanunîliği ilkesi, tarh ve tahakkuk aşaması kadar vergilerin tahsili aşamasında da geçerlidir³¹⁰. Vergilerin kanunîliği, keyfiliği önlemeyi hedeflemektedir. Bu bakımdan tahsildeki muhtemel keyfiliğin önlenmesi de ancak kanunla düzenlenmesine bağlıdır³¹¹.

KARAKOÇ'a göre, bir kamu alacağının kanunla konulup devlet hazinesine intikal etmesine kadar takip edilen süreç, "*yükümlendirme süreci*" olarak tanımlanmakta ve bu sürecin kural olarak "*salma, verme ve alma*" olmak üzere üç aşamadan oluştuğu ifade edilmektedir. Buna göre, kişilerin iradî olarak ödemedikleri borçları kamu alacaklısının hukukî cebre dayanarak tahsil etmesi aşaması, kamu alacaklarının "*alma aşaması*"nı oluşturmakta, bu da vergi icra hukukunun doğumuna kaynaklık etmektedir³¹². GÜNEŞ de vergilerin kanunîliğinin verginin tüm ana öğelerinin kanunla konulması, değiştirilmesi, kaldırılmasının kanunla yapılmasının yanı sıra, "***devletin bu mali yükümleri mutlaka ve gereğinde zorla yürütüm yoluyla alabilmesini***" de ifade ettiğini vurgulamaktadır³¹³. Bu bakımdan, vergi hakkının sadece vergi koymaya ilişkin iktidarı ifade etmediği, bu hakkın aynı zamanda kamu alacaklarının tahsili (alma) aşamasını da kapsayan geniş bir anlama sahip olduğu anlaşılmaktadır³¹⁴. Devletin kamu alacaklarının korunmasında ve tahsilindeki iktidarının kaynağını, devletin vergi hakkı oluşturmaktadır³¹⁵.

³⁰⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 5; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 34.

³¹⁰ KUMRULU Ahmet G. "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", *Prof. Dr. Akif ERGİNAY'a 65'inci Yaş Armağanı*, Ankara 1981, s. 647.

³¹¹ "Gerçekten kanunla konulmuş olmasına rağmen bir verginin tahsili sırasında keyfiliğin de hukuk devleti ilkesini zedeleyeceği açıktır. Bu nedenle verginin tahsili yasalarla belli kurallara bağlanmıştır". ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 155.

³¹² "Kamu icra hukuku, genel vergilendirme şemasının son aşaması olan tahsili/ödemeyi de kapsamaktadır". Bkz. KARAKOÇ Yusuf, "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 153, Haziran 2001, s. 119, 121.

³¹³ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 237.

³¹⁴ Hatta vergi icra hukukunun temeli de vergi hakkına dayanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Rüşhan Hakkı*, s. 23.

³¹⁵ ÜSTÜN, *Rüşhan Hakkı*, s. 24.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında vergi hakkı, milletin kendisinden alınacak vergiye rıza göstermesi ve bu rıza doğrultusunda hukuk kurallarıyla sınırlandırılmış vergi koyma (salma) ve alma gücü olarak tanımlanabilir.

GÜNEŞ, vergilerin kanunîliği ilkesini, tüm unsurları ile şöyle tanımlamaktadır: Bu ilke, “*vergi ismi altındaki tüm mali yükümlerin parlamenter çoğulcu demokratik bir sistemin egemen olduğu bir hukuk devletinin meclisinin onayı ile yasa şeklindeki düzenlemeler ve vergilendirme ile ilgili tüm bilgileri yani verginin tüm ana öğelerini kapsayacak şekilde konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ile devletin bu mali yükümleri mutlaka ve gereğinde zorla yürütüm yoluyla alabilmesini ifade*” etmektedir³¹⁶.

1. Kanunîlik İlkesi Bakımından Maddî Nitelikli Kanunlarla ve Nitelikli Çoğunlukla Düzenleme Yapılması

a. Maddî Nitelikli Kanunlarla Değişiklik Yapılması

Vergilerin kanunîliği ilkesi, meclisin vergi hakkının genel, soyut, gayrişahsî (objektif), sürekli nitelikte olan ve vergiye ilişkin esaslı unsurları ihtiva eden kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir³¹⁷. Vergilerin kanunîliği ilkesiyle, vergilemenin kanun koyucunun çıkaracağı genel, soyut, objektif, sürekli kanunî düzenlemelerle gerçekleştirilmesinin anayasal güvence altına alındığı belirtilmektedir³¹⁸. Vergi kanunları, maddî kanunların özelliklerinden olan süreklilik hususunda, bütçe kanunuyla olan irtibatı dolayısıyla ayrılmaktadır. Vergilerin ilgili yılda uygulanması bütçe kanunuyla ön izin verilmesine bağlıdır. Yasama organı tarafından belli bir malî yıl içinde vergilerin ve diğer malî yükümlülüklerin toplanması için yürütme organına bütçe ile izin verilmesine “ön izin ilkesi” denir. Ön izin ilkesi ile vergilerin tarh, ta-

³¹⁶ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 237.

³¹⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 103; KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 323; DOĞRUSÖZ, *Yargı Kararları Işığında*, s. 137.

³¹⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 202.

hakkuk ve tahsili vergilerin kanunîliği yanında ek bir kurala yani, vergilerin her yıl bütçe kanunu ile onaylanması şartına bağlanmış olmaktadır³¹⁹.

Bütçe Kanunu, şekli bir kanundur. Maddî kanunda bulunması gereken süreklilik unsuru (kanunların kural olarak süresiz olarak çıkarılması niteliği) bulunmamaktadır. Bütçe kanunları ile diğer maddî kanunlar, birbirini ikame edecek şekilde kullanılamaz³²⁰. Nitekim Anayasanın 161/1. maddesinde “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, malî nitelikli hükümler anlamında değil, bütçenin uygulanmasını ko-

³¹⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 104; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 33-34; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 90-91.

³²⁰ YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, *e-akademi* <http://www.e-akademi.org/makaleler/kursat-pr.htm>, pr. 31, 38; MEMİŞ Emin, “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir Ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “alt ve üst sınırları belirleme” ve “usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, Sempozyum, 11-12 Mayıs 2006 Ankara 2008, s. 33-107; ERDEM Tahir, “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 200, Mayıs 2005, s. 143; “*Bütçe kanunu hukukî mahiyeti bakımından bir kural-işlem değil, devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine kamu harcamalarında bulunmak ve kamu gelirlerini toplamak konusunda belli bir süre için yetki veren bir şart-işlemdir*”. Bkz. ÖZBUDUN Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara 1993, s. 178; “*Anayasa, (Kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak) işi ile (bütçe kanun tasarılarını görüşüp kabul etmek) işini ayrı nitelikte yetki alanları saydığından değişik biçimde belirlemek yolunu seçmiştir. Böylece bütçe kanunlarını öteki yasalardan ayrı tutan Anayasa ilkesi karşısında; bir yasa hükmünün ancak aynı nitelikte olarak hazırlanıp kabul edilen bir başka yasa hükmü ile değiştirilebilmesinin veya kaldırılabilmesinin mümkün olabileceğini, bunun gibi bütçe kanunları hükümlerinin de aynı nitelikte hazırlanmış ve kabul edilmiş bulunan bütçe kanunu ekleriyle değiştirilebileceğini kabul etmenin zorunlu olduğu, doğal olarak ortaya çıkmaktadır. Bu açıklamadan, bir yasa hükmünün bütçe kanunu ile veya bir bütçe kanunu hükmünün genel anlamdaki bir yasa hükmü ile değiştirilmesine veya kaldırılmasına Anayasa ilkelelerinin olanak tanımadığı kolayca anlaşılmaktadır*”. AyM, 02.11.1978, E. 1978/38, K. 1978/49, RG. 12.02.1979, S. 16548.

laylaştırıcı nitelikte hükümler olarak düşünülmelidir³²¹. “Bütçenin uygulanmasına ilişkin bir kural da olsa, yürürlükteki yasaları doğrudan kaldıramaz ve yasa konusu olacak hususları içeremez”³²². Bu itibarla anayasal anlamda vergilerin konulması, değiştirilmesi, kaldırılması ancak maddî kanunlarla yapılabilecektir. Süreli bir kanun olan Bütçe Kanunu ile vergilere ilişkin maddî nitelikli düzenlemeler yapılabilmesi mümkün değildir.

Nitekim Anayasanın Mahkemesinin de bu yönde kararı bulunmaktadır. Örnek olayda, ihtirazî kayıtla ödenen ek taşıt alım vergisinin iadesine ilişkin davada, bu verginin uygulanma süresini 31.12.1998 gününe kadar uzatan 1998 Malî Yılı Bütçe Kanununun 70. maddesinin, anayasaya aykırılık oluşturduğu yolundaki iddiaları ciddi bulan mahkemece konu Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Anayasa

³²¹ “Anayasanın 161. maddesindeki anlamda “Bütçe ile ilgili” sayılabilmesi o hükmün yalnızca bütçenin uygulanması ile ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı, tamamlayıcı ya da açıklayıcı nitelikte bulunmasına bağlıdır. Bu itibarla Anayasanın 161. maddesinin son fıkrasında yer alan “bütçe ile ilgili hükümler” deyiimi, mali nitelikte hükümler anlamında değil, bütçenin uygulanmasıyla ilgili uygulamayı kolaylaştırıcı veya kanun konusu olabilecek yeni bir kuralı kapsamamak koşulu altında, açıklayıcı nitelikte hükümler olarak düşünülmelidir. Çünkü bir kanun kuralının bütçeden harcamayı gerektirir veya bütçeye gelir getirir nitelikte olması; onun, 181. maddede belirtilen “bütçe ile ilgili hükümlerden sayılmasına neden olamaz. Genellikle her kanunda harcamalara yol açabilecek hükümlerin bulunabileceği, vergi kanunlarının da bütçeye belli kaynaklardan gelir sağlayacakları bilinen gerçeklerdendir. Bütçe kanunlarıyla öteki kanunlar arasında mevcut olan bu (gelir gider) ilişkisinin, sözü edilen bu kanunların, 161. maddede yer alan “bütçe ile ilgili hükümler” deyiiminin kapsamı içinde sayılmasına olanak verdiği kabul edilecek olursa bütün bu kanunların, söz gelimi tarım, orman, adalet, savunma, sağlık ve benzeri kamu hizmetlerini düzenleyen kanunlarla tüm vergi kanunlarının “Bütçe ile ilgili” sayılarak değiştirilmeleri veya kaldırılmaları için bütçe kanunlarına birer madde konulması yoluna gidilebilir”. AyM, 15.11.1984, E. 1984/11, K. 1984/11, RG. 22.02.1985, S. 18674.

³²² “Başka yasalarla yapılması gereken düzenlemeleri, üstelik geriye dönük biçimde, kapsayan ve bütçeyle ilgili hüküm niteliği taşımayan (c) fıkrası da Anayasa’nın 161. maddesine aykırıdır”. AyM, 28.06.1990, E. 1990/6, K. 1990/17, RG. 05.09.1990, S. 20626.

Mahkemesi, Anayasanın 73/3. maddesinde belirtilen “kanun”un, bütçe kanunu olmadığının açık bulunduğunu vurgulamıştır³²³.

³²³ “Anayasa’nın 161. maddesinin son fıkrasında, “Bütçe yasalarına bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” denilmektedir. Yasa konusu olabilecek bir kuralı kapsamaması koşuluyla, “bütçe ile ilgili hükümler” ifadesi bütçeyi açıklayıcı, uygulanmasını kolaylaştırıcı nitelikte düzenlemeler olarak değerlendirilmelidir. Bir kuralın, bütçeden harcamayı ya da bütçeye gelir sağlamayı gerektirir nitelikte bulunması, mutlak biçimde “bütçe ile ilgili hükümlerden” sayılmasını gerektirmez. Her yasada değişik türde gidere neden olabilecek kurallar bulunabilir. Böyle kuralların bulunmasıyla örneğin eğitim, savunma, sağlık, yargı, tarım, ulaşım ve benzeri kamu hizmeti alanlarına ilişkin yasaların, bütçeyle ilgili hükümler içerdiği kabul edilirse, bu konulardaki yasaların değiştirilip kaldırılması için de bütçe yasalarına hükümler koymak yoluna gidilebilir. Oysa, bu tür yasa düzenlemeleri, bütçenin yapılması ve uygulanması yöntemiyle ilişkisi bulunmayan, yasakoyucunun başka amaçla ve bütçeninkinden tümüyle değişik yöntemlerle gerçekleştirmesi gereken yasama işlemleridir. “Bütçe ile ilgili hüküm” ifadesine dayanılarak, gider ya da gelirle ilgili bir konuyu olağan bir yasa yerine bütçe yasası ile düzenlemek, Anayasa’nın 88. ve 89. maddelerini bu tür yasalar bakımından uygulanamaz duruma düşürür. Anayasa’nın 161. maddesinin getiriliş amacı, bütçe yasalarında, bütçe kavramı dışındaki konulara yer vermemek, böylece bütçe yasalarını ilgisiz kurallardan uzak tutmak, kendi yapısı içinde bütünleştirmek olduğundan Bütçe Yasası ile bir yasa ya da KHK’nin herhangi bir kuralı değiştirilemeyeceği gibi, bütçe ile ilgili olmayan yeni bir kural da konulamaz. 3418 sayılı Yasa’nın 22. maddesi ile getirilen ek taşıt alım vergisine ilişkin 10 yıllık süreyi uzatarak bu Yasa’da değişiklik yapılması sonucunu doğuran 1998 Malî Yılı Bütçe Kanunu’nun 70. maddesi, Anayasa’nın 87., 88., 89. ve 161. maddelerine aykırılık oluşturmaktadır. İptali gerekir... Anayasa’nın “Vergi ödevi” başlıklı 73. maddesinin ... üçüncü fıkrasında da “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” denilmiştir. **Fıkra belirtilen yasaların bütçe yasaları olmadığı açıktır.** 29.7.1970 günlü ve 1318 sayılı Finansman Yasası’na, ek taşıt alım vergisi ile ilgili geçici bir madde eklenmiş ve 10 yıllık bir uygulama süresi konulmuştur. Bu süre 1998 Malî Yılı Bütçe Kanunu’nun 70. maddesi ile uzatılmıştır. Böylece vergi yasasına ilişkin bir kural, Bütçe Yasası ile değiştirilmiştir. Bu nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa’nın 73. maddesine de aykırıdır. İptali gerekir”. AyM, 07.10.1998, E. 1998/29, K. 1998/60, RG. 27.11.1998, S. 23536. Ancak anayasadaki düzenlemelere aykırı nitelikte bir kurala 1980 yılı Bütçe Kanununda rastlanmaktadır. Buna göre, 1980 yılında emlak vergisi mükelleflerini genel beyana çağırmaya, beyanname verme süresinin başlangıç ve bitimiyle ödeme sürelerini belirlemeye Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır. Ancak aynı yıl Emlak Vergisi Kanununda yapılan bir değişiklikle, Bütçe Kanunu gereğince yapılan beyana davet, EVK’ya göre yapılmış genel beyana davet hükmünde kabul edilmek suretiyle anayasaya aykırılık giderilmiştir. Bkz. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 105-106.

Vergilerin kanunîliği ilkesinin çok önemli olduğu, çünkü kanunların, genel düzenleyici idarî işlemlerden çok daha güçlü bir koruma sağladığı vurgulanmaktadır³²⁴. Meclisin aldığı kararların açık-alenî olması, bundaki en büyük etkidir³²⁵. Gerçekten de bu ilkenin özünde, kişilerin güvendikleri yegâne organının meclis olması gerçeği yatmaktadır. Bu itibarla kişilerin hukukî güvenliklerini sağlama bakımından en etkili düzenlemelerin de bu güvenilen yegâne organ tarafından çıkarılacak kanunlarla tesis edilebileceği ortadadır.

Bu teorik yaklaşıma rağmen, fiiliyatta bu hukukî güvenliğin ne derece sağlanıp sağlanmadığı da tartışmalıdır. Bu çalışmanın ilk bölümünde ele alındığı üzere, vergi hakkında gerçek anlamda söz edebilmek için meclislerin ‘gerçek mânâda meclis’ olmaları, milletin özünü teşkil etmeleri gerekir. Fakat bu da tam anlamıyla yeterli olamayabilecektir. Nitekim BAŞARAN YAVAŞLAR, hükûmetlerin meclisteki çoğunluklarına dayanarak istedikleri düzenlemeleri basit çoğunlukla çıkabildiklerine vurgu yapıp vergilerin kanunîliği ilkesinin böyle bir sistemde gerçekleşmeye müsait olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır³²⁶. Aksi halde bu şekilde çıkarılan kanunların, genel düzenleyici idarî işlemlerden daha fazla hukukî güvenlik sağlayacağını ileri sürmenin de pek geçerliliği bulunmayacaktır.

b. Nitelikli Çoğunlukla Değişiklik Yapılmasının Önemi

BAŞARAN YAVAŞLAR, kanunlaşma usûlü sayesinde, kanunların genel idarî işlemlere nazaran daha güçlü koruma sağladığını belirtmektedir. Buna göre, kanunlaşma esnasında ve sonrasında toplumun çok daha büyük bir kesimi haberdar olmakta ve kanunlar toplum için-

³²⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 202.

³²⁵ “[K]amu yönetimi de parlamento gibi, gerektiğinde kendiliğinden hareket geçen, karar alan, eylem ve işlem yapan bir organdır. Aralarındaki temel farklılık, parlamentoda işlemlerin kural olarak açık-aleni şekilde yürütülmesi idarede ise, kararların hep kapalı kapılar arkasında alınmasıdır. Karar alma ve işlem yapması süresince, konu sadece çok az sayıda görevli ve yetkili tarafından bilinebildiğinden, ilgiler ancak sonuçta ve her şey tamamlandığında haberdar edilmektedir”. AKYILMAZ, s. 81-82.

³²⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 203.

de daha fazla yankı bulmaktadır³²⁷. Ancak vergilerin kanunîliği ilkesinin kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmesi için vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerde nitelikli çoğunluk aranması gerektiğini ileri sürmektedir³²⁸. Hatta nitelikli çoğunluğun aranmadığı kanunlar bakımından, yasama ile yürütme arasında nitelik farkı olduğunu ve yasamanın yürütmenin kararlarını etkileyebildiğini savunmanın güç olduğunu da iddia etmektedir³²⁹.

Bu görüş, tarih içinde verilen mücadelelerin ve bu mücadeleler sonucunda ortaya çıkmış olan temsilsiz vergi olmaz/vergilerin kanunîliği ilkelerinin özüne uygundur. Kanunîliği tam anlamıyla tesis etmeye yöneliktir. Ancak nitelikli çoğunluk hususunda mâkul bir dengeyin sağlanması da gereklidir. Bu çalışmanın son bölümünde özellikle özelleştirmeler gibi milletin hayatını/geleceğini etkileyen konuların meclisten nitelikli çoğunlukla geçmesi önerisi getirilecektir. Benzer durum vergiler için de söylenebilir. Ama vergilerin alınmasındaki zorunluluk ile kişilerin buna rıza göstermeleri gereği arasında adil bir denge sağlanması gerçeği göz önüne alındığında, buradaki nitelikli çoğunluğun anayasa değişikliklerinde olduğu gibi yüksek bir oran olmaması gerektiği sonucuna ulaşılır.

Anayasanın 96. maddesine göre, “Türkiye Büyük Millet Meclisi, yapacağı seçimler dâhil bütün işlerinde **üye tamsayısının en az üçte biri ile toplanır**. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Anayasada başkaca bir hüküm yoksa toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verir; **ancak karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamaz**”. Dolayısıyla TBMM 200 kişi ile toplanıp 151 kişinin lehte oyuyla karar alabilmektedir.

³²⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 203, 205.

³²⁸ “Dolayısıyla, yukarıda da belirtildiği üzere, her durumda, genel düzenleyici idari işlemlerin üstünde yer alan “yasa”, “genel düzenleyici idari işlem”e oranla daha güçlü koruma sağlayan bir düzenleme aracıdır ve yasallık ilkesinin amacı da, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde, ilgililere yürütme karşısında güçlü bir hukuki güvence sağlamak, yürütmenin keyfi uygulamaları karşısında onları korumaktır”. Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 206.

³²⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 207.

Bu karar yeter sayısı ile çıkarılan bir vergi kanunun, tarih içindeki mücadeleler sonucunda ortaya çıkmış olan ‘konulan vergilere milletin rızasının olması gerektiği’ kuralına uygun düşmeyeceği aşîkârdır. Milletin kendisine konulacak vergiye rızasından bahsedebilmek için en azından mecliste salt çoğunlukla karar alınması gerekir. Bu yüzden, anayasada ‘vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerde karar yeter sayısı hiçbir şekilde meclis üye tamsayısının salt çoğunluğundan az olamaz’ şeklinde düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyim. Böylece hem iktidar, hem de muhalefet partisine ait meclis üyeleri, ilgili kanun görüşmelerine daha dikkatli bir şekilde katılacak ve süreci takip edeceklerdir. Halk da yapılacak değişiklik hakkında daha fazla bilgi sahibi olacaktır. Bu şekildeki düzenleme, vergilerin kanunîliği ilkesinden beklenen yararlar için çok daha fazla hizmet edecektir.

Halkın rızasının mecliste nitelikli çoğunlukla aranmasının yanı sıra kanun tekliflerinin genel kurula gelmeden önceki meclis komisyonlarında incelenmesi aşamasına da titizlikle eğilmek gerekir. Vergi kanunları ile ilgili tekliflerde, ilgili komisyonların vergi hukuku hakkında bilgi sahibi üyelerden teşekkül ettirilmesinde fayda vardır. Bu komisyonların çalışmalarında etkinlik sağlanmasıyla vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı kurallar daha komisyon aşamasında tespit edilip düzeltilmek suretiyle bir denetim sağlanmış olacaktır³³⁰.

Vergi kanunları bakımından aranması gereken nitelikli çoğunluk, aynı zamanda vergiyle ilgili milletlerarası antlaşmaların onaylanmasında da aranması gerekir. Anayasanın 90/4. maddesine göre, “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir*”. Anayasanın 90/1 ve 90/3. maddesine göre, “*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır... Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır*”. Dolayısıyla kanun hükmünde sayılacak olan vergi hukukundaki milletlerarası vergi antlaşmalarının da yukarıda önerildiği şe-

³³⁰ Bkz. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 200.

kilde nitelikli çoğunlukla (meclis üye tamsayısının salt çoğunluğuyla) kabul edilmesi, vergi hakkı bakımından çok büyük önem arz edecektir.

Ayrıca Anayasanın 90/2. maddesine göre, *“Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan antlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu antlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur”*.

Kanaatimce vergi ve bütçe hakkıyla ilgili tüm antlaşmaların TBMM tarafından nitelikli çoğunlukla kabul edilmesi gerekir. Devletin malî iktidarını ilgilendiren hususların (vergi ve bütçe hakkı ile ilgili tüm hususların) mutlaka meclis tarafından ve nitelikli çoğunlukla kabulü yolu tercih edilmelidir. Antlaşmanın ekonomik, teknik vb. olduğu gibi gerekçelerle meclis önüne getirilmesinin engellenmesi ihtimali bertaraf edilmelidir. Mâdem ki vergi ve bütçe hakkı devletin egemenliğiyle doğrudan ilgilidir, o halde bunlarla ilgili tüm antlaşmalar istisna gözetilmeksizin meclis tarafından nitelikli çoğunlukla kabul edilmelidir.

2. Keyfilğin Karşıtı Olarak Kanunîlik İlkesi

Anayasamıza göre vergi hakkı yasama organına aittir ve aslî yetkili organ durumundadır. Yürütme organı ise istisnaî olarak yetkili olup talî/türev yetkili konumdadır³³¹. Vergi idaresi de ancak kanunla belirlenen sınırlar dâhilinde hareket edebilmektedir. *“Bu nedenle kanunun dışına çıkması keyfilik olarak nitelendirilir”*³³². Dolayısıyla vergi konusunda kanunla düzenleme yapılması (vergi hakkının meclise ait olması), keyfiligi önleyen ve kişilere hukukî güvenlik sağlayan en önemli özelliktir.

³³¹ DOĞRUSÖZ, *Yargı Kararları Işığında*, s. 136; *“Bugün Anayasa 73, verginin yasalılığı ilkesine uygun olarak asli vergilendirme yetkisini Parlamente'ye verir. Talî-türev yetkili organ ise Bakanlar Kurulu'dur [Cumhurbaşkanı'dır]”*. YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 345; BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 201.

³³² TAŞDELEN Aziz, *“Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”*, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 105.

Vergilerin ancak meclisten çıkacak kanunla konulabileceğini ifade eden ‘temsilsiz vergi olmaz’ ilkesi; vergilerin kanunîliği ilkesinin tarihî kökenini oluşturmaktadır³³³. Temsilsiz vergi olmaz ilkesi, verginin meşruiyetini, halkın (vergi mükelleflerinin) meclisteki temsilcileri aracılığıyla verecekleri rızaya bağlar. Vergilemede halkın (mükellefin) temsiline yönelik talebin sonucu, verginin kanunîliği ilkesidir. Her türlü verginin kaynağı, halkın (vergi mükelleflerinin) siyasî olarak temsil edildiği meclisin bir tasarrufu olarak “kanun” olmalıdır³³⁴. Bu şekilde halk hangi vergileri yükleneceğine kendisi karar vermiş olmaktadır³³⁵. Böylece ‘temsilsiz vergi olmaz’dan ‘kanunsuz vergi olmaz’a gelen süreçte vergileme, hukukî güvenliği sağlayacak şekilde gerçekleştirilmeye başlanmıştır³³⁶.

Kanunîlik ilkesi özünde, devlet karşısında kişilerin (vergi idaresi karşısında vergi ödevlilerinin) temel hak ve özgürlüklerini hukukî güvenceye kavuşturma amacını taşımaktadır³³⁷. Amaç, vergi ödevlilerine daha fazla hukukî güvenlik sağlamaktır³³⁸. Nitekim verginin kanunla konulması, vergi yüküne etki eden tüm unsurların kanunla düzenlenmesine ilişkin bağlayıcı bir sınır çizer³³⁹. Kanunîlik ilkesinin muhatabı, bizzat kanun koyucudur. Bu ilkeyle, anayasa koyucu doğrudan kanun koyucuya hitap etmekte ve vergilemeyi düzenleme konusunda onu

³³³ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15; YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 353.

³³⁴ “Bu ilke, vergi hukukunun temel kaynağının seçilmiş vekillerce onaylanan bir yasa olması gereğine, mükellef temsilcilerinden oluşan parlamentoların onayı bulunmaksızın vergi alınamayacağına işaret eder”. YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 353.

³³⁵ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15; “Vergilemede temsil, vergi mükelleflerinin hangi vergileri yükleneceği konusunda öz karar sürecidir, karşılığı demokrasidir”. YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 353.

³³⁶ “Bu bağlamda, bireyin, otoritenin yetkilerini sınırlandıran başarılı ilk karşı duruş konusu olmakla övünen vergilendirme, “temsilsiz vergi olmaz”dan “yasadışı vergi olmaz”a gelen süreçte “yasallık ilkesi” yoluyla hukuk güvenliği sınırları içinde gerçekleştirilme imkânı kazanmıştır”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 200.

³³⁷ TAŞDELEN, s.104; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 38.

³³⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 202.

³³⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 29.

görevlendirmektedir³⁴⁰. Bu suretle kanunîlik ilkesi, hukukî güvenlik tesis etmeye hizmet eder.

Devletin malî talepte bulunması (vergi salması), devletin “doğrudan bireyin “kese”sine el atmakta, onun gelirine, hatta servetine ortak”³⁴¹ çıkmakta olması anlamına geldiği için doğrudan bireylerin özgürlük alanına devletin karışması niteliği taşımaktadır. Vergi, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklere bir müdahaledir³⁴². Alınacak vergilerdeki herhangi bir keyfilik yönetilenlerin tepkisini çekecektir. Tarih içindeki mücadelelerin temelinde de aslında bu keyfiliğe duyulan tepkiler yapmaktadır. Nitekim “*Mal canın yongasıdır*” atasözü de aslında, devletin vergi hakkının hukuka dayandırılmasının ne kadar büyük önem arz ettiğini göstermektedir³⁴³. Halkın keyfiliğe kaçmayacağı konusunda güvendikleri yegâne organ, meclisler olmuştur. Halk, kendi gelirine, servetine ortak olacak şekilde alınacak vergilerin, yine kendi aralarından çıkan ve kendilerinin bir parçasını oluşturan meclislerin kararıyla alınmasına rıza göstermiştir.

Elbette meclis de vergi hakkını, hukuk kuralları ile sınırlı olarak kullanacaktır. Önceki bölümde de ele alındığı üzere, meclisin vergi hakkı her şeyden önce hukukun temel ilkeleri ve anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Ayrıca yapılan milletlerarası antlaşmalarla da vergi hakkına sınırlar getirilmektedir. Dolayısıyla meclis vergi hakkını hukuk kuralları çerçevesinde kullanacaktır. ÇAĞAN’ın da vurguladığı üzere, vergi hakkı bir kamu hukuku kavramı olarak devlete hakların yanı sıra uymak zorunda olduğu ödevler de yüklemektedir. İşte bu ödevler aynı zamanda vergi hakkının sınırlarını teşkil etmektedir³⁴⁴. Günümüzde egemenliğin devletlere mutlak değil, ancak nispî emretme gücü ve bağımsızlık tanıdığı³⁴⁵ dikkate alındığında, vergi hakkı da günümüzde

³⁴⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 202.

³⁴¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 2.

³⁴² BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 200.

³⁴³ ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul 2013, s. VII.

³⁴⁴ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 6.

³⁴⁵ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 2.

hukuk kurallarıyla çerçevesi verilmiş vergi koyma (salma) ve alma gücünü ifade etmektedir.

Vergilerin kanunîliği ilkesinin özünde, keyfiliğin önlenmesinin yattığı rahatlıkla söylenebilir. Doktrinde ‘yönetenlerin keyfiliği’ kavramına geniş bir anlam verilmek suretiyle, hukukun bir baskı aracı olarak kullanılmasının engellenebileceği belirtilmektedir. Buna göre, keyfilik kavramını, “devlet yetkilerinin baskı yapma/zorlama, engelleme, manipüle etme, yönetilenlere eşit ilgi ve saygı göstermeksizin, farklı çıkar ve görüşleri dikkate almaksızın kullanılmasına yönelik tüm işlem ve eylemleri içerecek genişlikte anlamlandırmak gerekmektedir”³⁴⁶.

İlk meclislerin teşekkül edip vergi ve bütçe hakkına sahip olmasının temelinde, iktidarların keyfî davranışlarına duyulan tepkiler yatmaktadır. Doktrinde de meclislerin kurulmasının ve vergi hakkının meclislere geçmesinin, bir yandan hükümdarların malî alandaki aşırılıklarına, şiddet ve baskılarına; diğer taraftan da israflarına karşı halkı korumak endişesine dayandığı vurgulanmaktadır³⁴⁷. Vergilerin kanunîliği ilkesi, keyfî ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını amaçlar. Bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizer³⁴⁸. İktidarı elinde bulunduranların vergileme yetkilerinin sınırlandırılması, temel hak ve hürriyetlere yönelik muhtemel müdahalelerinin de sınırlandırılması anlamındadır³⁴⁹. Bu sebeple vergileme (vergi koyma), ‘yasama görevinin asgarî kapsamı’ içinde yer alır (kanunun asgarî hangi unsurları düzenlemesi gerektiğiyle ilgilidir)³⁵⁰. Bu itibarla, ‘kanunlar keyfiliğin can düşmanı’ olarak ifade edil-

³⁴⁶ ÇAĞLAR Selda, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik - Hukuk Güvenliği İlişkisi”, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 28.

³⁴⁷ DİMEN, s. 81; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

³⁴⁸ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 14.

³⁴⁹ “Dolayısıyla, iktidarı elinde bulunduran kimselerin keyfi şekilde vergilendirme yapmasının sınırlandırılmasının anlamı, onların vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkı ve diğer temel hak ve özgürlüklere keyfi ve sınırsız şekilde müdahalesini sınırlandırmaktır”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 200-201.

³⁵⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 210, 208.

mektedir³⁵¹. Dolayısıyla yetkinin iktidardan/yürütmeden alınıp yasama organında toplanması, kişilerin hukukî güvenliğini sağlamaya yönelik en büyük adımdır.

Vergilerin kanunîliği ilkesi, bir yönüyle vergi hakkını “*yasama organının kanun aracılığıyla kullanmasını gerektirirken, diğer yönüyle vergi yükümlülerini vergi idaresinin ve hatta yargı organlarının keyfi ve takdiri uygulamalarına karşı korumayı amaçlamaktadır*”³⁵². Çünkü vergileme kişilerin hak ve özgürlük alanlarına açık bir müdahale niteliğinde olup anayasa ile vatandaşlara bir takım güvencelerin verilmesi gerekmektedir. Bu yüzden vergi hakkının kanunlarla kullanılması bir zorunluluktur³⁵³. Vergi hakkının kanunla kullanılmasının başlıca sebebi vergilerin kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olmasıdır³⁵⁴. Dolayısıyla vergilerin kanunîliği ilkesi, meclisi güçlendirmekte ve yürütme organının muhtemel keyfilikliğini önlemek suretiyle vatandaşlara en büyük güvenceyi sağlamaktadır.

Yürütme organının muhtemel keyfi hareketlerini önlemeyi özünde hedefleyen kanunîlik ilkesi, sadece yasama organının vergi hakkına sahip olmasını ve kural olarak yürütme organına yetki tanınmamasını da bünyesinde barındırmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesinin yakın tarihli bir kararında da bu husus şu şekilde vurgulanmaktadır: “*Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralı yer almaktadır. “Vergilerin kanuniliği” ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural gereği vergilendirme yet-*

³⁵¹ AKTAŞ Tayfun, “Yaşayan Vergi Hukuku: Tespit, Öneriler ve Temenni”, *Anayasa-dan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 441.

³⁵² KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 322.

³⁵³ “*Vergilendirmenin, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yöneltilen en etkin müdahalelerden biri olduğundan, Anayasa’larda düzenlenmesi ve bir takım güvence mekanizmalarına kavuşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla, devlet organlarının vergilendirme ile ilgili düzenlemelerde bulunurlarken uymakla yükümlü oldukları ilkeler Anayasa’larda belirtilmektedir. Bu özelliği ve önemi nedeniyle, vergilendirme yetkisinin kanunlar aracılığıyla kullanılması gerekmektedir*”. KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 289.

³⁵⁴ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3, 100.

kisi, yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanağı olmadan bir idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Kuralda öngörülen ilkeler esas itibarıyla Anayasa’nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesinin vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde ifadesidir... Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek **keyfî uygulamalara neden olunmaması için** vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı **temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir**³⁵⁵.

Kanunîlik ilkesi, kişilerin keyfilikten kurtulmak/korunmak ve güvenlik içinde yaşayabilmek adına giriştikleri mücadeleler neticesinde ortaya çıkmış bir ilkedir. Vergi hakkının meclise ait olduğunu ifade eden bu ilkenin doğumundaki asıl etken, kişilerin güvenlik (hukukî güvenlik) içinde yaşama arzularıdır. Kişilerin kavuşmayı arzuladıkları bu güveni yürütmenin/idarenin değil, yine kişilerin bizzat kendi içlerinden çıkmış olan (milletin bir parçasını teşkil eden) meclislerin tesis edeceği inancı vardır.

Bu itibarla keyfilik karşıtı olan kanunîlik ilkesini, hukukî güvenlik çerçevesi içinde ele alıp değerlendirmek gerekir:

3. Hukukî Güvenlik ve Belirlilik Bağlamında Kanunîlik İlkesi

Vergilerin kanunîliği ilkesi esas itibarıyla, vergi hakkının meclise ait olması anlamına gelmektedir. Vergi hakkının meclise ait olması, doğrudan hukukî güvenliğin sağlanmasına yönelik olması hasebiyle, hukuk devleti ilkesiyle alâkalıdır.

Hukuk devletini, hukukî güvenliği gerçekleştirmeyi hedefleyen devlet olarak ifade etmek mümkündür. Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukukî güvenliğe sahip bulunduğu devlettir. Anayasa Mahkemesi de kararlarında hukuk devletini, insan haklarına saygılı olup bu hakları koruyan devlet olarak tanımlamıştır: “Hukuk devleti

³⁵⁵ AyM, 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11, p. 49, 51, RG. 23.03.2018, S. 30369.

*eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir*³⁵⁶. Hukuk devleti, vatandaşlarına özgürlükçü bir sistemin varlığı için güvenilir bir hukuk düzeni kurmak ve devam ettirmek, yani hukuk güvenliği sağlamak zorundadır³⁵⁷. Vatandaşların haklarının hukuk yoluyla korunacağına yönelik inancı varsa ve bu inanç korunuyorsa, o ülkede hukuk güvenliği vardır³⁵⁸. Bu itibarla

³⁵⁶ AyM, 05.07.2018, E. 2017/20, K. 2018/75, p. 15, RG. 30.11.2018, S. 30611; “[i]nsan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve kanunlarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir”. AyM, 11.12.2018, E. 2017/178, K. 2018/82, p. 9, RG. 11.12.2018, S. 30622. “[i]nsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalet ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir”. AyM, 27.01.1977, E. 1976/43, K. 1977/4, RG. 21.04.1977, S. 15916. “[H]er eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstünlüğü kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet”. AyM, 27.3.1986, E. 1985/31, K. 1986/11, RG. 09.05.1986, S. 19102.

³⁵⁷ “Kişiler, ancak kurallarına güven duyabildikleri bir sistemde zarara uğrama tehlikesi olmaksızın, planlama ve buna bağlı olarak işlem ve eylemlerde (/tasarruflarda) bulunabilme imkânına sahip olurlar. Buna uygun şekilde, işlevlerinden biri “kaosu önleyip düzen sağlamak” olan hukuk devleti (şekli hukuk devleti ilkesi), özgürlükçü bir sistemin varlığı için güvenilebilir bir hukuk düzeni kurmak ve devam ettirmek; başka bir deyişle, hukuk güvenliği sunmak zorundadır (hukuk güvenliği ilkesi/hukuki güvenlik ilkesi)”. BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 190.

³⁵⁸ “Herhangi bir vatandaş, eğer bir ülkede başıma bir şey geldiğinde hukuk beni koruyacaktır, hukuka başvurduğumda sonuç alabilirim, onun tarafından öngörülen prosedürler bana eşit olarak uygulanacaktır, benim hakkım en genel ve geniş anlamda hukuk yoluyla korunacaktır inancına sahipse ve bu inanç kamusal alanda yaygınsa, o ülkede hukuk güvenliği vardır demektir... İnsanlar, yurttaşlar hukuka inanmıyorsa, hukukun tarafı olduğunu düşünüyorsa, kendi ni-

hukuk devleti, başlı başına hukukî güvenliği sağlayan hukuk kuralları bütünü³⁵⁹ veya hukukî güvenliği sağlayacak hukuk kuralları esasına bağlı olan devlet olarak da tanımlanabilir.

Hukukî güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi ve davranışlarını buna göre güven içinde ayarlayabilmesi anlamına gelmektedir³⁶⁰. Bu güvenliğin sağlanabilmesi de her şeyden önce devletin kendi koyduğu kurallara kendisinin de uymasına bağlıdır³⁶¹. Bu ilke kişilere güven sağlar, onlara hak ve yükümlülükler getirirken; aynı zamanda devletin yetkilerine de sınır getirmekte, devlet organlarını bağlayıcılık çerçevesi çizmektedir³⁶². ÇAĞAN, hukuk devleti ilkesini benimseyen devletlerin vergi hakkını kullanırken belli “kaçınma ödevleri” bulunduğunu, bunların başında da kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin özüne dokunmama ve hukukî güvenliklerini ihlâl etmeme ödevleri geldiğini ifade etmektedir³⁶³. Anayasa Mahkemesi de bir kararında devletin vergi hakkının sınırının aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğunu ifade etmektedir: *“Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla geti-*

telikleri dolayısıyla hukuka yeterince ulaşamayacaklarını düşünüyorlarsa, hukukun çok iyi işlemeyeceğini, yaptırımlarının eksik olacağını düşünüyorlarsa, hukuk yerine kayırmancılık, siyasetin, torpilin, hemşericiliğin, paranın ya da kaba kuvvetin belki daha başka şeylerin gerekli olduğunu düşünüyorlarsa, orada hukuk güvenliği yani hukukun güvenilirliği yoktur”. TÜRKBAĞ Ahmet Ulvi, “Ahmet Ulvi Türkbağ’ın Konuşması”, *İkinci Gün-Birinci Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 339-340.

³⁵⁹ KATOĞLU Tuğrul, “Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 145.

³⁶⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 172; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 45.

³⁶¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 172; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 45.

³⁶² MEMİŞ, s. 67.

³⁶³ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 269.

rilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir... Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değer olmakla birlikte, yasal düzenlemeler, sadece devlet yönünden değil, yükümlüler yönünden de hukuksal güveni sağlamalıdır. Anayasa'nın 73. maddesinde yerini bulan 'vergide yasallık' ilkesi, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisinin anayasal ilkelerle sınırlandırılmasıdır"³⁶⁴.

Hukuk devletinde, devlet organlarının yetkilerinin belirlenmesi, aynı zamanda vatandaşların hukukî güvenlik içinde yaşamalarına hizmet eder³⁶⁵. Hukukî güvenlik ilkesi, vergi hakkının sınırlayıcısı niteliğindedir³⁶⁶. Vergi hukuku, vergi mükelleflerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergileme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden görmesi ve böylece geleceğe yönelik planlamalarını buna göre yapıp tutumlarını ayarlamalarını ifade etmektedir³⁶⁷. Hukuk devletinin önemli bir unsuru olan hukuk güvenliği, bütün devlet davranışlarının önceden az çok öngörülebilir olması anlamını taşır. Hukukî güvenlik, sadece kişilerin devlet faaliyetlerine duydukları güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir³⁶⁸.

Hukukî güvenlik ilkesi, vergilemenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi kanunlarının (ve vergi ile ilgili diğer idarî düzen-

³⁶⁴ AyM, 17.11.2011, E. 2010/11, K. 2011/153, RG. 14.02.2012, S. 28204.

³⁶⁵ KATOĞLU, s. 145.

³⁶⁶ BOZDOĞAN Doğan/İLK Elif, "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukukî Güvenlik İlkesi", *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, C. 4, S. 2, 2016, s. 35.

³⁶⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 172; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 46.

³⁶⁸ OĞURLU Yücel, *İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu*, Ankara 2003, s. 40; TUNCER Selahattin, "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 13, Ocak 2005, s. 13.

lemelerin) geçmişe yürümezliği ilkesini³⁶⁹ içermektedir³⁷⁰. Hukukî güvenlik ilkesiyle alâkalı olarak “genellik” ve “öngörülebilirlik”, hukuk devletinin iki temel unsuru kabul edilir. Buna göre; “*genellik unsuru, hukukun özel kişi ya da durumlara değil, herkesi kapsayacak biçimde genel, soyut ve tarafsız, geçmişe uygulama yasağı çerçevesinde ileriye yönelik, kamuya açık kurallar üzerine inşa edilmesi anlamını taşır... Hukukun öngörülebilirliği ise, hukukun anlam açısından belirgin ve açıkça ifade edilmiş, istikrarlı ve birbiriyle uyumlu kurallar ile önceden tahmin edilebilir uygulamalara dayanmasıdır*”³⁷¹. Vergi hukukundaki tüm düzenlemelerin hukukî güvenliği tam anlamıyla tesis edecek şekilde genellik ve öngörülebilirlik ilkelerine de uygun olması şarttır. Çünkü vergileme alanı kişilerin hukukî güvenliklerinin zedelenmesine yol açılabilecek hassas bir alandır.

Hukukî güvenlik ilkesinin, hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi olduğu ileri sürülmektedir³⁷². ÇAĞAN da hukuk devletinin alt ilkeleri olarak kanunîlik ve hukukî güvenlik ilkelerini saymakta; belirlilik, kıyas yasağı ve geçmişe yürümezlik ilkelerini de hukukî güvenlik ilkesinin unsurları olarak belirtmektedir³⁷³. Bir başka görüşe göre de hukukî belirlilik ve

³⁶⁹ “Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülük getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artııcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır”, DİBGK, 3.7.1989, E. 1988/5, K. 1989/3, *Danıştay Dergisi*, S. 78-79, s. 67; “Düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun kullanılması gereklidir... Vergilendirme dönemi başlamadan önce ihracat istisnası oranını belirleyen Bakanlar Kurulu kararı yayımlanarak ilgililere duyurulmuş ve buna göre işlem yapılmışken, dönemin ilk yarısından sonra aynı oranın düşürülmesine ilişkin kararın, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği” açıktır, DVDDGK, 9.4.1993, E. 1992/299, K. 1993/63, *Danıştay Dergisi*, S. 88, s. 113-117.

³⁷⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 172; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 46; SARAÇ Osman, “Vergilemede Anayasal Denetim”, *Yaklaşım*, S. 124, Nisan 2003, s. 121.

³⁷¹ ÇAĞLAR, s. 49, 50.

³⁷² CAN Osman, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. IX, s. 1-2, 2005, s. 93; Anayasa Mahkemesi kararlarında da “hukukî güvenlik” kavramı, ayrı bir hukuk ilkesi olarak kabul edilmektedir. Bkz. ÇAĞLAR, s. 136.

³⁷³ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 172; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 46; “Ben bundan 30 küsur yıl önce yazmış olduğum “Vergilendirme Yetkisi” başlıklı doçentlik te-

hukukî güvenlik deyimleri aslında aynı içeriği ifade etmek üzere kullanılmaktadır³⁷⁴. Ancak hukuk devletini, hukukî güvenliği gerçekleştirmeyi hedefleyen devlet olarak kabul ettiğimizde, hukukî güvenliği ayrı bir ilke olarak kabul etmek mümkün olmayacaktır. Nitekim doktrinde hukukî güvenliğin hukuk devletinin bir unsuru olmadığı, hukuk devletinden beklenen bir fonksiyon olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre, *“hukuki güvenlik, hukuk devletinden beklenen bir işlevdir; bir ilke ya da hukuk devletinin zorunlu unsuru değildir. Hukuki güvenlik, hukuk devleti olmayı hak eden bir hukuk sisteminin kişiler için güvenilir sonuçlar yaratacak şekilde planlanması ve işletilmesi anlamına gelmektedir. Farklı bir söyleyişle, hukuki güvenlik hukuk devletini oluşturan bir unsur değil, sonuçtur. Hukuki belirlilik, güvenilir bir hukuk düzeni sağlamanın araçlarından biridir, aynı zamanda hukuk devletinin temel*

zimde, vergilendirme yetkisinin hukuki güvenlik ilkesi açısından sınırlarını incelemiştim. Benim inceleme planımda, hukuk devletinin alt ilkesi olarak yasalılık ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargısal denetim ve hukuki güvenlik ilkesi vardı. Yine o sistematik içinde hukuki güvenlik ilkesinin alt başlıkları olarak da, belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ve vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ilkesi yine inceleme alanım içindeydi”. ÇAĞAN Nami, “Nami Çağan’ın Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 274. 274-277.

³⁷⁴ KATOĞLU, s. 145; Rona AYBAY ise, hukukî güvenlik kavramı yerine hukukî belirlilik kavramının kullanılmasını önermektedir: *“Ben diyorum ki, bu kadar çok değişik anlamlarda kullanılmış güvenlik sözcüğünü hukuksal güvenlik diye bir deyimde de kullanmaktan kaçınalım, onun yerine hukuksal belirlilik demek bence daha doğru. Nedenini şimdi açıklayacağım. Kabul edersiniz etmezsiniz, ama ben iki deyim arasında ister fark deyin, ister küçük fark anlamında nüans deyin, ciddi fark da görüyorum. Bence, hukuksal güvenlik, ilke olarak var olan durumun korunmasını öngörüyor. Örneğin, can güvenliğinin korunması, devletin iç ve dış tehditlere karşı korunması, mülkiyetin hırsızlığa karşı, yağmaya karşı korunması gibi. Biraz bence statik bir kavram ifade ediyor güvenlik. Yani var olan durumun korunmasını anlatıyor. Hukuksal belirlilikte ise, bunu aşan bir anlam var. Hukuksal belirlilikte çünkü sadece halen var olanı değil, var olanın değişmesi gerektiği zaman, o değişimin hangi yoldan, hangi yöntemlerle, hangi yetkililerce yerine getirileceğini de öngören bir anlam görüyorum”.* Bkz. AYBAY Rona, “Rona Aybay’ın Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 260.

*unsurudur*³⁷⁵. Dolayısıyla hukukî güvenliği, hukuk devletinin bir sonucu olarak kabul etmek daha isabetli bir yaklaşım olacaktır. Hukukî belirlilik ise, hukuk devletinin temel bir unsurudur.

Hukukî belirlilik olarak da ifade edilen belirlilik ilkesi gereğince³⁷⁶, kanun koyucunun belirsiz ve muğlak kavramları kullanmaması, vergi mükelleflerinin vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir. Ayrıca vergi kanunlarının dilinin de açık ve sade olması şarttır³⁷⁷. Yabancı literatürde belirlilik ve açıklık olmak üzere iki ayrı alt ilke halinde konunun ele alındığı belirtilmektedir. Buna göre belirlilik ilkesi, hukukî düzenlemenin mümkün olduğunca muğlak olmayan, net ve kesin kavramlarla formüle edilmesini; açıklık ilkesi ise, düzenlemenin mümkün olduğunca açık ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir³⁷⁸. Daha kapsamlı bir tanıma göre bir hukuk devleti ilkesi olan belirlilik, kişilere devlet tarafından yapılacak uygulamaları önceden görme imkânı sunacak düzeyde açık, anlaşılır, erişilebilir, sürekli, düzenli, tutarlı ve geleceğe yönelik kanunî düzenlemelerin yürürlükte olduğu bir hukuk sistemine öncelik vermekte ve kamu gücünün kullanımını hukuk kurallarına bağlayarak öngörülebilirliği sağlamaya hizmet etmektedir³⁷⁹. Yürütme organının faaliyetleri de belirlilik ilkesine uygun olmalıdır. Böylece hu-

³⁷⁵ ÇAĞLAR, s. 136; Ayrıca bkz. ÇAL, s. 249; Yukarıdaki açıklamalara bakınca doktrinde bir kavram karmaşasının bulunduğu da kabul etmek gerekir: “[K]avramlar biraz karışmış durumda; belirlilik, açıklık, kesinlik, hukuki güvenlik, hukuksal güvenlik, hukuk güvenliği gibi. Hatta bazıları bunu işlev olarak nitelendiriyor, kimisi ilke diyor, bazıları unsur diyor. Onun için burada aslında genel hukuk teorisyenlerine önemli bir görev düşüyor diye düşünüyorum; kavramların biraz toparlanması lazım. Hangisi alta gelecek, hangisi üstte yer alacak?” GÜNEŞ Gülsen, “Gülsen Güneş’in Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 278-279.

³⁷⁶ Anayasa Mahkemesi “hukukî belirlilik” yerine “belirlilik” kavramını kullanmayı tercih etmektedir. Bkz. ÇAĞLAR, s. 136.

³⁷⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 46.

³⁷⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasalılık*, s. 192; ÖZDİLER KÜÇÜK Eda, “Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 1, 2018, s. 225.

³⁷⁹ ÇAĞLAR, s. 53-54.

kuk devletinin gereği olarak, hukukî güvenlik neticesinde öngörülebilir olmalıdır³⁸⁰.

Geleceğin kestirilebilir olması, hukukî işlemlerde tesadüf ve keyfiliğin önlenmesi, hukukî güvenliğe bağlıdır³⁸¹. Bu hususta da belirlilik ve öngörülebilirlik büyük bir fonksiyon ifa etmektedir³⁸². Öngörülebilirlik, kişilerin kendileri ile ilgili kanunî düzenlemeleri ve bunların sonuçlarını önceden bilmeleri gereğini ifade etmektedir³⁸³. Bu sayede kişiler her türlü faaliyetlerini hukukî güvenlik içinde düzenleyebileceklerdir. Vergileme ile ilgili hususların kanun ile düzenlenmesi, tek başına hukuk devletinin gereklerinin tam olarak yerine getirilmesini sağlayamayacaktır. Dolayısıyla öngörülebilirlik kavramı, hem hukuka uygunluk ve hem de hukukî güvenlik çerçevesine dâhil edilebilecek bir kavramdır³⁸⁴.

Hukuk devleti ilkesinden daha önce ortaya çıkmış olan belirlilik ilkesi³⁸⁵, hukuk devletinin en mühim unsurlarındandır. Vergi hukuku özelinde belirlilik ilkesinin, vergilerin temel öğelerinin (miktarlarının, tarh, tahsil zamanlarının vs.) gerek idare ve gerekse mükellefler yö-

³⁸⁰ ÇAĞLAR, s. 129.

³⁸¹ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 54.

³⁸² ŞİŞMAN Gülden, "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 65, S. 4, 2016, s. 2427.

³⁸³ ŞİŞMAN, s. 2442.

³⁸⁴ Verginin kanuniliği, hukukî güvenlik, belirlilik, öngörülebilirlik kavramları birlikte değerlendirildiğinde şu sonuca ulaşılmaktadır: "Hukuk kuralları, kişiler vergiye tabi bir işlem yapmadan önce bilinebiliyor olmalıdır. Dolayısıyla kişi kendisi ile ilgili yasal düzenlemeleri doğuracağı tüm sonuçlarıyla birlikte önceden bilebilmelidir. Hukuk kuralları kavramının kapsamına sadece kanunlar girmemektedir. Dolayısıyla idarenin ve yargının anlayışı zaman içerisinde değişecekse bu değişikliğin ilgiler tarafından önceden öngörülebilir olması gerekmektedir". Bkz. ŞİŞMAN, s. 2427, 2429.

³⁸⁵ "Gerçekten Adam Smith 18. yüzyılda 1776 yılında yazdığı, "Milletlerin Zenginliği" başlıklı ünlü eserinde aynen şöyle diyor: "Vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi için, vergiler açık, belirli ve kesin olmalıdır. Vergilerin ödeme zamanı, ödeme şekli ve oranları, yükümlüler ve vatandaşlar yönünden önceden bilinmelidir". Yani bugün hukuk devleti ilkesinin bir unsuru olarak anladığımız anlamda belirlilik ilkesi, Adam Smith tarafından 18. yüzyılda ortaya konulmuştur". Bkz. ÇAĞAN, *Konuşma*, s. 275.

nünden belli ve kesin olması anlamına geldiği söylenebilir³⁸⁶. Belirlilik ilkesini, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilebilmesi anlamına gelen hukukî güvenlik ilkesi ile birlikte okumak lâzımdır³⁸⁷. Dolayısıyla vergilemede belirliliğin sağlanmasıyla, hem vergi mükelleflerinin hukukî güvenliği, hem de vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır³⁸⁸.

Belirlilik ilkesinin hukuk devletinin temel ilkelerinden birisi olduğu Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulanmaktadır. Buna göre erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma çok ehemmiyetlidir. Bu özelliklerin sağlanması halinde yürütmenin düzenleyici işlemleriyle de hukukî belirlilik sağlanabilir: *“Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır”*³⁸⁹.

Kanunî düzenlemelerin hem kişiler, hem de idare tarafından duraksamaya yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak yapılması suretiyle keyfî uygulamalara mahâl bırakmaması gerektiği de yine vurgulanmaktadır: *“Anayasa’nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devleti olarak nitelendirilmiştir. Hukuk devletinin temel ilkele-*

³⁸⁶ ÖZDİLER KÜÇÜK, s. 225; MEMİŞ, s. 66-67.

³⁸⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 192; ÖZDİLER KÜÇÜK, s. 225.

³⁸⁸ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 172; ÖNCELKUMRULU/ÇAĞAN, s. 46; Bkz. ÇAĞLAR, s. 129.

³⁸⁹ AyM, 17.10.2018, E. 2017/162, K. 2018/100, p. 6, RG. 03.01.2019, S. 30644; AyM, 26.05.2016, E. 2015/72, K. 2016/44, p. 7-8, RG. 21.09.2016, S. 29834, AyM, 15.11.2017, E. 2015/76, K. 2017/153, p. 31, RG. 07.02.2018, S. 30325.

rinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına imkân tanınamaması gerekir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını düzenleyebilir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar"³⁹⁰.

Doktrinde belirliliğin çeşitli görünümlerinden bahsedilmektedir. Buna göre, hukuk devletinde kişilerin hukukî güvenliklerinin sağlanması için, kanunîlik (kanunsuz suç ve ceza olmaz), kanunların geçmişe yürümezliği, tabîî hâkim, idarenin açıklığı gibi belirlilik ilkelerine ihtiyaç bulunduğu vurgulanmaktadır³⁹¹. Yine doktrinde hukukî belirlilik ilkesinin hukuk devletinin bir unsuru olduğu belirtilmektedir³⁹². Belirlilik ilkesi, hukuk düzeninin tümüne ait temel bir ilkedir. Yasama faaliyeti yoluyla herhangi bir hayatî alanın düzenlenmesi durumunda, hukuk devletinin gereği olarak bu kanunun belirli olması zorunludur³⁹³.

³⁹⁰ AyM, 30.12.2015, E. 2014/122, K. 2015/123, p. 4, RG. 01.03.2016, S. 29640; AyM, 04.12.2014, E. 2013/114, K. 2014/184, p. 25, RG. 16.07.2015, S. 29418.

³⁹¹ AKYILMAZ Bahtiyar, *İdare Hukuku*, Konya 2004, s. 81.

³⁹² ÇAĞLAR, s. 32, 36; "OECD'nin son yayınlarından birinde, hukuk temeline dayalı bir toplum oluşturma amacını ifade eden hukuk devleti ilkesinin, her şeyden önce hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik yararına kullanılması gerektiği belirtilmektedir". Bkz. ÇAĞLAR, s. 40.

³⁹³ CAN, s. 94; Yazar, ayrıca vergilerin belirliliği ile bireyin bedenî ve ruhî bütünlüğüne müdahale niteliğindeki kanunlara ve onların öngördüğü müeyyidelere ilişkin belirlilik zorunluluğu arasında nitelik farkı bulunduğunu da belirtmektedir. Bkz. CAN, s. 94-95. Ayrıca vergi hukukunda vergi kaçırmanın önüne geçmek için öngörülen bazı kanunî müesseselerin belirlilik ilkesinin gereklerini zayıflatılabileceğini kabul etmek gerektiği de ileri sürülmektedir. Buna göre VUK madde 3/B gereğince ekonomik yaklaşım yoluyla olayların gerçek mahiyetine bakılması örnek olarak gösterilmektedir. Bkz. CAN, s. 98.

Doktrinde, belirlilik ve kanunîlik ilkelerinin birbirinden farklı olduğu ifade edilmektedir. Buna göre kanunîlik ilkesi “kimin düzenleyeceği” sorusuna cevap verirken, belirlilik ilkesi ise “nasıl düzenleneceği” sorusunu cevaplamaktadır. Bu itibarla belirlilik kanunî metinlerin neyi düzenlediğinden çok, nasıl düzenlediği ile ilgili bir unsurdur. Buna göre belirlilik (ve açıklık) ilkesinin uygulanabilmesi için öncelikle bir hukukî düzenlemenin varlığı şarttır³⁹⁴. Benzer şekilde kanunîlik ilkesinin; vergi miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının mükellefler ve idare bakımından belli ve kesin olmasını ifade eden belirlilik ilkesinin hayata geçirilmesinde çok önemli role sahip olduğu belirtilmektedir³⁹⁵. Kanunîlik ilkesi, iktidarın sınırlandırılmasının hukukî formu olarak tanımlanmakta ve bir yandan devlet faaliyetlerinde keyfiliğin önlenmesinin vazgeçilmez şartı, diğer yandan da herkesin eşit muamele görmesinin temel aracı olarak ifade edilmektedir³⁹⁶. Benzer şekilde, vergilerin kanunîliği ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön şartı olarak nitelendirilmektedir³⁹⁷.

Her ne kadar kanunîlik ile belirlilik arasında ‘kimin düzenleyeceği–nasıl düzenleyeceği’ gibi nitelik farkı bulunsa da aslında belirliliğin, kanunîlik ilkesinin özünü oluşturduğu kanaatindeyim. Çünkü salt bir vergi kanununun varlığı, vergi hukukunda kanunîlikten bahsetmek için yeterli değildir. O vergi kanununun vergiye ilişkin tüm temel öğeleri bünyesinde barındıran belirlilik ilkesine uygun bir kanun olması da şarttır. Dolayısıyla belirlilik, kanunîlik ilkesinin sonucundan ziyade, bizâtihi onun özünü, kapsamını oluşturur. Bu itibarla vergi hukuku bakımından vergilerin kanunîliği ile vergilerin belirliliği ilkesi iç içe geçmiştir denilebilir. Belirlilik ilkesine aykırı bir vergi kanunu düzenlemesi, vergilerin kanunîliğini de ihlâl etmiş olacaktır³⁹⁸. Doktrinde ka-

³⁹⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 193; ÇAĞLAR, s. 136.

³⁹⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 30.

³⁹⁶ ÇAĞLAR, s. 50.

³⁹⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 172; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 46.

³⁹⁸ Vergilerin temel öğelerini bünyesinde barındırmayan açık ve net olarak düzenlenmemiş bir vergi kanunu, hem kanunîliğe, hem de belirliliğe aykırılık teşkil edecektir. Yahut da vergilerin kanunîliği ilkesinin gerektirdiği şekilde çıkarılmış bir vergi kanunu aynı zamanda belirlilik ilkesinin gereklerini de yerine getirmiş olacaktır.

nunîlik ilkesinin “*belirlilik ile bağlantı içinde*” hukuk devletinin şekli unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir³⁹⁹. Fakat bu iki ilkeyi birbirinden ayrı görmemek, birbirinin içine geçmiş ilkeler olarak kabul etmek kanaatimce daha isabetli olacaktır. Sonuç olarak hukukî güvenlik ilkesini göz önünde bulundurmak suretiyle vergilerin kanunîliği ilkesi, vergilerin belirlilik ilkesine uygun bir şekilde kanunla konulması olarak tanımlanabilir.

4. Vergi Adaleti Bağlamında Kanunîlik İlkesi

Vergi hakkının meclise ait olmasına yönelik çabalar, esas itibarıyla hukukî güvenliğin sağlanması, keyfiliğin önlenmesi amacıyla harcanmıştır. Ancak bu çabalarda hukukî güvenlik ve keyfîlik ilkeleri sloganlaştırılmasına (temsilsiz/rızasız vergi olmaz) rağmen, bütün bu taleplerin özünün adalet talebi (adil vergilendirme) olduğu da açıktır. Kişiler mümkün olduğunca az vergi vermek isterler. Verilmeye razı olunan o az verginin de adil olması en büyük taleptir. Kişilerin razı olacağı (meclisin kendi adlarına koyduğu) vergilerin adil olması gerektiği tartışmasızdır. Dolayısıyla vergilerin kanunîliği ilkesini sadece hukukî güvenlik bakımından ele almak konuyu kavramak bakımından yeterli değildir; kanunîlik ilkesi aynı zamanda vergilemenin adil yapılması zorunluluğunu bünyesinde taşımaktadır.

Kanunîlik ilkesinin zorunlu sonuçlarından birisi de vergilerin adil olmasıdır. Yasama organı kanunî düzenlemeleri sadece hukukî güvenliği sağlayacak şekilde değil, aynı zamanda adaleti (malî güce göre vergilemeyi) sağlayacak şekilde de gerçekleştirmek zorundadır. Bu itibarla adil bir vergileme yapılması da aslında, hukuk devletinde hukukî güvenliğin gereklerinden kabul edilmelidir. Millet verginin kendisinden adil bir şekilde alınmasına rıza gösterir. Eğer alınan vergilerin adaletinden bahsedilemiyorsa, vergi hakkının da gerçek anlamda bulunmadığı söylenebilir. Ya da öyle bir meclisin o milletin gerçek anlamda özünü oluşturmadığı ve vergilemeyi halkın rızası doğrultusunda yapmadığı sonucuna ulaşılır.

³⁹⁹ ÇAĞLAR, s. 137.

Doktrinde de belirlilik ilkesine uygun, açık ve öngörülebilir düzenleme yapılmasının önemli olduğu anlatılmakta ancak bu düzenlemelerin adaleti de gerçekleştirmesi gerektiği vurgulanmaktadır⁴⁰⁰. Kanun koyucu bu dengeyi gerçekleştirmekle yükümlüdür. Dengenin kurulamadığı durumlarda yargı kararları etkili olacaktır⁴⁰¹.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında kanunların kamu yararı amacıyla çıkarılmasının zorunlu olduğunu ve hukukî güvenlikle adalet arasında sıkı bir ilişki bulunduğunu vurgulamıştır: *“Anayasa’nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti’nin nitelikleri arasında sayılan Hukuk Devleti ilkesi, hukuk güvenliğinin ve adaletin sağlanmasına yönelik hukuk anlayışını yansıtmakta, yasaların kamu yararı amacıyla çıkarılmasını zorunlu kılmaktadır. Hukuk güvenliği ve adalet kavramları ile istikrar arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır. Hukuk güvenliği ve adalet, çağdaş kamu yönetimi anlayışında, istikrar olgusunun temelini oluşturmaktadır”*⁴⁰².

Zaten meclis bir vergi kanunu çıkarırken anayasadaki temel ilkelere uygun davranmak zorundadır⁴⁰³. Nitekim genellik ilkesi, aslında vergide adaletin ön şartı niteliğindedir. Herkesi kapsamına almayan bir kanunun adaletinden bahsedilemeyecektir. Bu itibarla anayasal vergi ilkeleri, aslında vergi hakkının da sınırını teşkil eder: *“Bu anlamda, devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa’nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez”*⁴⁰⁴. *“Vergilendirilecek alan-*

⁴⁰⁰ “Yasakoyucu sadece belirli, açık, öngörülebilir norm yaratmakla değil, aynı zamanda normun ya da yasanın bütünü’nün hukuki sınırları aşacak düzeyde aşırı adaletsizlik üretmemesini sağlayacak bir düzenleme yapmakla yükümlüdür”, ÇAĞLAR, s. 30.

⁴⁰¹ Bkz. ÇAĞLAR, s. 30.

⁴⁰² AyM, 09.06.2011, E. 2008/31, K. 2011/94, RG. 21.10.2011, S. 28091.

⁴⁰³ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 251 vd.

⁴⁰⁴ AyM, 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, p. 24, RG. 04.04.2018, S. 30381; AyM, 20.03.2008, E. 2004/94, K. 2008/83, RG. 01.07.2008, S. 26923.

ların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir”⁴⁰⁵.

Anayasa Mahkemesinin bir kararındaki karşıoy yazısında da belirlilik ilkelerinin yanı sıra adalete uygun düzenleme getirilmesinin önemi şu şekilde ifade edilmiştir: *“Kanun hükümlerinin öncelikle, metnindeki açıklık üzere uygulanacağı, hukukta temel ilkedir. Ayrıca, kanun maddelerinin bir kez yasalaştığında, gerekçelerinden bağımsız bir anlam kazandığı hukuk alanında kabul edilen ağırlıklı görüştür. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, bazı vatandaşlara yabancı ülke mevzuatına göre elde ettikleri bir durumdan yararlanarak, döviz Türkiye’ye bir artı değer olarak getirip getirmediklerine bakılmaksızın, mali güç ve adalet ölçütlerine aykırı biçimde KDV muafiyeti tanıyan kuralın, gerekçe ve amacı ne olursa olsun mevcut yazımı itibarıyla Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olduğu açıktır”*⁴⁰⁶.

Kanun koyucu, anayasal ilkelere uygun bir vergi sistemi kurmalıdır. Adil bir vergi sistemi kurmadan, sadece kolay bir şekilde vergi almaya odaklanan düzenlemelerin hukukî güvenliğe aykırılık oluşturacağı açıktır⁴⁰⁷. Bu hususta kamu yararı da büyük önem taşımaktadır. Kamu yararı dışında bir amaçla yapılan düzenleme, meşruiyet taşımayacağı için vergilemede eşitlik ilkesini de ihlâl edecektir. Eşitliğin sağlanması için meşru amaçla araç arasında da ölçülülük bulunması gerekir⁴⁰⁸. Anayasada bir ilkenin yer alması tek başına yeterli değildir. Kanun koyucunun bu ilkeleri hayata geçirmesi de şart-

⁴⁰⁵ AyM, 31.10.2013, E. 2013/72, K. 2013/126, RG. 24.01.2014, S. 28892; AyM, 31.10.2013, E. 2013/41, K. 2013/124, RG. 28.12.2013, S. 28865.

⁴⁰⁶ Osman Alifeyyaz PAKSÜT’ün karşıoy yazısı, AyM. 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, p. 13, RG. 04.04.2018, S. 30381.

⁴⁰⁷ “Bu bağlamda, yasakoyucu, öncelikle, anayasal ilke ve kurallara uygun bir vergi hukuku sistemi kurmak zorundadır. Buna karşılık, vergiyi politikanın bir oyuncağı olarak algılayan, günlük istek ve/veya ihtiyaçlara göre sıkça değiştirilen, istisnaların kural haline geldiği, doğal bir vakıa olarak geriye yönelik uygulamalara konu olan, sadece “en kolay ve zahmetsiz şekilde vergi geliri elde etmeye” yönelmiş bir düzenlemeler topluluğu, ancak kaos sunabilir yoksa hukuk güvenliği değil!” BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 234.

⁴⁰⁸ Bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 115.

tır⁴⁰⁹. Vergi hakkı aslında kanun koyucuya bu şekilde davranma yükümlülüğü yüklemektedir. Kanun koyucu üzerine düşen görevi yerine getirmiyorsa, vergi hakkı da gerçek mânâda tesis edilemiyor demektir.

Vergi hakkının millete (meclise) ait olması, doğal olarak vergi sisteminin de adil olmasını gerektirmektedir. Mademki vergiler milletin rızasına dayanıyor, millet de kendinden alınacak vergilerin adil olmasını isteyecektir. Adaletsiz vergilere, vergi sisteminin karışık ve adaletsiz bir yapıda olmasına milletin rıza göstermeyeceği açıktır.

Bu bakımdan vergi sisteminde ve uygulamasında adaleti sağlayabilmek için de vergi hakkı temel bir faktördür. Meclisin bu hakka sahip olması ve bunun bilincinde olarak bu hakkını kullanması, vergi adaletini gerçekleştirmeye de büyük katkı sağlayacaktır. Bu itibarla vergide adalet sağlanmadığında meclisin vergi hakkını lâıyıkıyla kullanmadığı sonucuna ulaşmak mümkündür. Vergide adalet ancak, milletin özünü teşkil eden meclislerin, vergi hakkını gerçek anlamda kullanabildikleri ölçüde sağlanabilecektir.

C. HUKUKÎ GÜVENLİĞİN GEREKLERİ

1. Genel İtibariyle

Hukuka güvenin sağlanabilmesi için kanunî düzenlemelerin anayasa ve kanunlara uygun şekilde uygulamaya aktarılması da büyük önem taşır. Bu bakımdan kanunîlik ilkesi yasama organını görevlendirirken, idarenin eylem ve işlemlerinin kanunlara uygun olmasını ifade

⁴⁰⁹ “Alman hukukunda... verginin mali güçle orantılı olması ilkesi yok. Eşitlik ilkesinden hareketle bu ilkeye ulaşıyorlar ve çok ciddi bir şekilde uyguluyorlar. Öyle ki tarife yıllık 8400 Euro’dan başlıyor, ayrıca çocuklar için ise 7800 Euro’dan. Biz baktığımızda asgari geçim indiriminin yıllık tutarı 656,10 TL [2019 yılı için en düşük (bekâr biri için) asgarî geçim indirim aylık 191,88; yıllık 2302,56 TL’dir. En yüksek ise, aylık 326,20; yıllık 3914,40 TL’dir] ... O halde bu örnek de bize gösteriyor ki anayasada bir ilkenin yer alması yeterli değil, bunun kanun koyucu tarafından hayata geçirilmesi, kanun koyucunun kendisiyle tutarlı olması, bu ilkelere uygun kanuni düzenlemeler getirmesi şart”. BAŞARAN YAVAŞLAR, Bant Çözümü, s. 453.

eden kanunî idare ilkesi ise yürütme organını görevlendirmekte ve sınırlandırmaktadır⁴¹⁰.

Belirlilik ilkesi, kural olarak öncelikle yasama organına yönelik bir ödev olarak anlaşılmalıdır⁴¹¹. Kanunîlik ilkesinin muhatabının da yasama organı olduğu⁴¹² dikkate alındığında, meclisin vergilere (malî yükümlülüklerle) ilişkin yapacağı düzenlemeleri mutlaka belirlilik ilkesinin gereklerini ihtiva eden kanun ile gerçekleştirmesi gerektiği sonucuna ulaşılır.

Vergi hukuku özelinde belirlilik ilkesi, vergilerin temel öğelerinin (miktarlarının, tarh, tahsil zamanlarının vd.) gerek idare ve gerekse mükellefler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelmektedir⁴¹³. Vergileme (vergi koyma/salma) yasama organının münhasır yetki alanına girmektedir. ‘Kanunun asgarî içeriği’⁴¹⁴ bağlamında, verginin kanunla düzenlendiğini kabul edebilmek, ancak kanunun bazı asgarî/temel unsurları bünyesinde barındırmasına bağlıdır.

Vergi kanunlarında, bir verginin temel/ana unsurlarının/ öğelerinin neler olabileceğine dair bir tanıma rastlanmamaktadır⁴¹⁵. Ancak, bir vergi kanununda konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, sorumlu, muafiyet, istisna, indirim, oran, tarife, tarh, tahakkuk ve tahsille ilgili

⁴¹⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 194.

⁴¹¹ CAN, s. 95.

⁴¹² BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 202.

⁴¹³ ÖZDİLER KÜÇÜK, s. 225.

⁴¹⁴ “[V]ergilendirme (ya da daha doğru bir deyişle mali yükümlülük getirme), temel hak ve özgürlükleri sınırlandırmaktadır. Bu nedenle, önemlilik teorisi çerçevesinde de, yasama görevinin asgari kapsamı içinde yer alan bir konudur. Bir hukuk devletinde, yürütmenin, temel hakları sınırlandırabilmesi mümkün değildir. .. Yasallık ilkesiyle ilgili olarak ülkemiz uygulamasında en fazla yaşanan sorun, yasanın asgari içeriğine ve bu bağlamda düzenlenmesi yürütmeye bırakılabilecek konulara ilişkindir. Yasakoyucunun görevini yerine getirdiğini, verginin yasayla düzenlendiğini kabul edebilmek için, yasada asgari hangi unsurlar düzenlenmiş olmalıdır? Anayasa Mahkememiz, yerleşik içtihadıyla bu sorunun cevabını “vergiletmeye (/mali yüküme) ilişkin temel öğeler” şeklinde vermektedir”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 210.

⁴¹⁵ TAŞDELEN, s. 105.

unsurların bulunması gerektiği kabul edilmektedir⁴¹⁶. Bireylerin özgürlükleri ve hukukî güvenlikleri bakımından bu şarttır⁴¹⁷. Vergilerin kanunîliği ilkesi, verginin hukukî yapısının temel şartı olan verginin temel öğelerinin idare ve mükellefler bakımından belirliliğine dayanır. Bu ilke, mükellefe güven vermenin yanı sıra idareye de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit şekilde kapsamına alan vatandaşlık görevinin göstergesini teşkil etmektedir⁴¹⁸.

Anayasa Mahkemesi de kararlarında temel öğeler/unsurlar, belli başlı öğeler kavramına yer vermektedir. Temel öğelerin kanunda düzenlenmesinin keyfî uygulamaları engelleyeceği de vurgulanmaktadır: *“Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir”*⁴¹⁹.

⁴¹⁶ AKDOĞAN, s. 206; MUTLUER M. Kâmil, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara 2011, s. 29; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 29; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 120; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 127; MEMİŞ, s. 66-67; Anayasada kazuistik yöntemle verginin temel öğelerinin sayılmasının yerinde olacağı ileri sürülmektedir. Bkz. PINAR Burak, “Burak Pınar’ın Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Ankara 2015, s. 285-286.

⁴¹⁷ “Kişilerden tek taraflı olarak aktarılan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından kayda değer tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün **ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar** alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok duyarlı noktalar. Bu nedenle vergi yasalarının vergilerin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri açıkça bünyesinde barındırması gerekmektedir”. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 119.

⁴¹⁸ ÖZTÜRK, s. 74.

⁴¹⁹ AyM, 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003, S. 25296; AyM, 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003, S. 25296; “Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfî ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur. Kanun, koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükte belli ettirerek bir malî yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamana-

“Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur”⁴²⁰.

Anayasa Mahkemesi yakın tarihli bir kararında, tüm temel öğelerin aynı vergi kanunu içinde düzenlenmesinin zorunlu olmadığına da karar vermiştir: *“Verginin kanuniliği ilkesi gereği, kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri bir mali yükümlülük alınmasına izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Getirilen mali yükümlülüğün miktar ve oranının da kanunda gösterilmesi gerekir. Ancak vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yü-*

*şımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yerince çerçevesizlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler **bellibaşlı öğeleri** de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir”. AyM, 29.11.1977, E. 1977/109, K. 1977/131, RG. 08.03.1978, S. 16222; AyM, 03.02.1977, E. 1976/54, K. 1977/8, RG. 08.05.1977, S. 15931.*

⁴²⁰ AyM, 26.01.2011, E. 2009/42, K. 2011/26, RG. 14.05.2011, S. 27934; *“Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır”. AyM, 15.10.2009, E. 2006/124, K. 2009/146, RG. 08.01.2010, S. 27456; “Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur”. AyM. 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/59, RG. 07.11.2008, S. 27047; “Peşin vergi düzenlemesi, yasayla yürürlüğe konulmuştur. Geçici vergi yükümlüleri, ödeyecekleri peşin bölümün ya da avans oranlarının zamanlarını önceden bilmek durumundadırlar. Yeni kuralda, vergi miktarı, salınması, alınma zamanı ile vergi doğuran olay yönünden bir belirsizlik ya da tutarsızlık bulunmamaktadır. Dayanağı yasa olan geçici vergi yönteminin tüm koşulları yine bu Yasa’da gösterilmiştir. Yükümlünün önceki yıla ilişkin olarak kendi bildirdiği kazanca göre belirlenen peşin verginin ödeme zamanları da açıkça belli olduğundan bu konuda herhangi bir aykırılık söz konusu değildir”. AyM, 07.11.1989, E. 1989/6, K. 1989/42, RG. 06.04.1990, S. 20484.*

*kümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede konuya ilişkin kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir*⁴²¹. DOĞRUSÖZ de bazı hususların ilgili kanunla düzenlenmeyip bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesini anayasa açısından mümkün kabul etmektedir. Buna göre şekli mükellefiyetler VUK’ta veya tahsil usulleri AATUHK’ta düzenlenirken, bu hususların ayrıca her kanunda yeniden belirlenmesine gerek yoktur. Hatta bir vergi kanununun konusuna ilişkin hususlar dahi bir başka vergi kanununa atıf yapılarak düzenlenebilir⁴²². Ancak GÜNEŞ ise sakıncaları önlemek adına verginin temel öğelerinin kendi özel kanununda düzenlenmesi gerektiğini ileri sürmektedir⁴²³. Vergilerin temel öğelerine kendi kanununda veya atıf yapılmak suretiyle diğer kanunlarda yer verilmediği durumların vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık oluşturacağı tartışmasızdır. Nitekim üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin düzenlendiği 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile tarh zaman aşımı, düzeltme zaman aşımı ve uygulanacak yaptırımlar konusunda herhangi bir düzenleme yapılmadığı doktrinde belirtilmektedir. Bu aykırılıkların giderilmesi için ilgili kanunda temel öğelerin düzenlenmesi yahut da Vergi Usul Kanununa atıf yapılarak kanunun ona tabi olmasının sağlanabileceği ifade edilmektedir⁴²⁴. Dolayısıyla hukukî güvenliği zedelememek kaydıyla, temel öğelerin farklı kanunlarda düzenlenmesinde bir mahzur bulunmamalıdır.

⁴²¹ AyM, 28.12.2017, E. 2016/150, K. 2017/179, p. 222, RG. 15.02.2018, S. 30333.

⁴²² Bunun örnekleri olarak Belediye Gelirleri Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununun ticarî ve zirai kazanç ve faaliyetleri ve serbest meslek faaliyetini düzenlemeyerek Gelir vergisi Kanununa atıf yapmış olmasını göstermektedir. Bkz. DOĞRUSÖZ, *Yargı kararları Işığında*, s. 139.

⁴²³ “Aksi takdirde A Vergisi’nin yükümlüsünü B Yasası’nda, matrahını C Yasası’nda aramak zorunda kalmak pratik olmaktan uzaktır ve pek çok sakıncayı da beraberinde getirecektir”. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 122.

⁴²⁴ ÖZTÜRK, s. 76, 78, 82.

Verginin temel öğelerinin yanı sıra vergiden doğan ödev ve usûl ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir⁴²⁵. Mükelleflerin katlanmak zorunda olduğu bu ödev ve usûl ilişkine yönelik şeklî nitelikteki malî yükler de Anayasanın 73/3. maddesi kapsamında malî yük sayılmalıdır⁴²⁶. Bu bağlamda şeklî yükümlülükleri aslî ve talî olarak ikiye ayırmak mümkündür. “*Aslî şeklî yükümlülükler, esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi gereken, kişilere ek malî külfet getirici nitelikteki şeklî yükümlülüklerdir. Talî şeklî yükümlülükler ise mevcut yükümlülere ek malî yük getirmeyen, verginin uygulanmasını ve işleyişini kolaylaştırıcı nitelikte olan ve kanunla düzenlenmeleri gerekmeyen şeklî yükümlülüklerdir*”⁴²⁷. Talî şeklî yükümlülükler konusunda kanunla vergi idaresine yetki verilebilir. Aslî nitelikteki şeklî yükümlülüklerin mutlaka kanunda düzenlenmesi gerekir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, vergilemeyle ilgili olup da herhangi bir temel hak ve özgürlüğü etkileyen, onu sınırlandıran her hususu verginin temel ögesi olarak kabul etmek ve bunların kanunla düzenlenmesi gerektiğini söylemek gerekir⁴²⁸. BAŞARAN YAVAŞLAR, kanun koyucunun vergilemenin temel öğelerini, “*vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliğine sahip olduğu bilinciyle, vergi ödevlilerine mümkün en yüksek güven, koruma ve adaleti sağlamak üzere, her tür keyfî uygulamayı dışarıda bırakacak şekilde düzenlemek zorunda*” olduğunu; temel öğelerin kanunda eksik düzenlenmesinin anayasaya aykırı olacağını vurgulamaktadır⁴²⁹. Bu ifade de

⁴²⁵ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 100-101; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 127; DOĞRUSÖZ, *Vergilendirme*, s. 70; “*Bu bağlamda, verginin tarhı, tebliği tahakkuku, vergi borcunun sona ermesinin yanı sıra, yükümlülerin ödevlerinin, denetlenmelerine ilişkin kuralların ve nihayet uzlaşma ile vergi yargılama süreci, vergi yargısı kararlarına karşı başvuru yolları, kabahat ve suçlar ile bunların yaptırımları, yaptırımların uygulanması, kaldırılması ve indirilmesi, gecikme zamlarına ilişkin konuların da yasayla düzenlenmeleri, yasallık ilkesinin bir gereğidir*”. Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 212-213.

⁴²⁶ ARIKAN, *Demokratik*, s. 202; DOĞRUSÖZ Bumin, *Vergi Hukukundaki Gelişmeler Sempozyumu*, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 95.

⁴²⁷ Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 67-68.

⁴²⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 213.

⁴²⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 213, 215.

yukarıda değinilen, kanunîlik ile belirlilik ilkesinin aslında iç içe geçmiş olduğunu, belirlilik ilkesine aykırı bir kanunî düzenlemenin aynı zamanda belirlilik ilkesine de aykırılık teşkil edeceğini teyit etmektedir.

Kişilerin temel hak ve özgürlük alanına müdahale anlamı taşıyacak her hususun vergilerin temel ögesi olarak kabul edilmesi ve kanunda düzenlenmesi gerekir. Mâdemki vergilerin kanunîliği ilkesi, keyfîlik karşısı bir kavramdır, keyfîliğe yol açabilecek nitelik taşıyan her unsurun kanunda düzenlenmesi esastır.

2. Hukukî Güvenliğin Yansıma Alanları (Kanunîlik/Belirlilik İlkesinin Neticeleri)

Kanunîlik ilkesinin neticeleri olarak doktrinde birçok unsurdan bahsedilmektedir. Vergilerin temel unsurlarının kanunda yer alması (belirlilik) de kanunîliğin bir sonucu olarak sayılmaktadır⁴³⁰. Buna göre, kanun esas alınacağı için vergi hukukunda kural olarak geçmişe yürüme ve kıyas yapılması yasaktır. Kanunîlik gereğince vergi hukukunda tipikliğin hâkim olması gerekir. Vergi hukukunda irade hürriyetine ve sözleşme serbestisine kural olarak yer verilmemiştir (VUK md. 8/3). Yine kural olarak vergi hukuku alanında idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır⁴³¹. Bütün bu durumları vergilerin kanunîliği veya belirliliği ilkelerinin neticeleri olarak kabul etmek mümkündür. Bunlar aynı zamanda kişilerin hukukî güvenliklerini teminat altına alan durumları teşkil etmektedir. Bu itibarla bütün bu durumları hukukî güvenliğin yansıma alanları olarak ifade etmek de mümkündür. Bu alanları kısaca şöyle incelenebilir:

Genel itibariyle kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan bir kuralın, kanunda düzenlenmemiş fakat nitelikleri itibariyle ona benzeyen diğer bir olaya, aralarındaki benzerlikten ötürü uygulanmasıdır. Kıyas yasağı, hukukî güvenlik ilkesinin bir unsuru olup belirlilik ilkesini

⁴³⁰ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 33.

⁴³¹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 29-30, 57-58, 73-74, 78-79; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 100 vd.

tamamlamaktadır⁴³². Kıyas yasağının temelini kanunîlik ilkesi oluşturur⁴³³. Vergi hukukunda amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırı kıyas yasağı ile çizilmektedir. Vergi hukukunda yorum ancak kanun sınırları içinde gerçekleştirilebilir⁴³⁴. Sadece mükellef aleyhine değil, mükellef lehine kıyas da yasaktır⁴³⁵.

Vergi Usul Kanununun 8/3. maddesinde “*vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm vergi dairelerine vergi mükellefinin takibinde kolaylık sağlamanın yanı sıra verginin tahsilinin zorlaşması veya imkânsız hale gelmesini önleme bakımından da fonksiyon ifa etmektedir⁴³⁶.

Tipiklik, hukukta somut olayın soyut hukuk kuralına uygun olmasıdır. Kanunîlik ilkesi gereğince tipiklik vergi hukukunda önemli yere sahip olup kıyasın önlenmesi bakımından yasama organının kanunları hazırlarken mümkün olduğunca geniş ve esnek tip kavramları kullanmaktan kaçınması gerekir⁴³⁷.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi de, hukukî güvenliğin yine bir alt ilkesi olarak belirtilmektedir⁴³⁸. Anayasada geçmişe yürüme ile ilgili bir hüküm yoktur. ÇAĞAN, esnekliği yargı kararları ile kabul edilmiş olan geçmişe yürüme ile ilgili olarak, esasen anayasaya bir hüküm konulmasına gerek olmadığı görüşündedir⁴³⁹. Geçmişe yü-

⁴³² ÇAĞAN, *Konuşma*, s. 276.

⁴³³ GÜNEŞ, *Yasalılık*, s. 142; MEMİŞ, s.77.

⁴³⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 30; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 74; GÜNEŞ, *Yasalılık*, s. 145.

⁴³⁵ ÇAĞAN, *Konuşma*, s. 277.

⁴³⁶ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 265.

⁴³⁷ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 73; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 30-31; “*Verginin yasallığı ilkesi soyut tip olarak vergiyi doğuran olayın açık seçik belirlenerek tanımlanması gerektirir*”. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 32.

⁴³⁸ ÇAĞAN, *Konuşma*, s. 277.

⁴³⁹ “*Türkiye’de ne zaman yeni bir Anayasa hazırlığı ya da Anayasa değişikliği söz konusu olsa “vergilerin geçmişe yürümezliği ilkesi” tartışma alanına getirilir. Doktrinde ve Mahkeme içtihatlarında yer alan bu ilke, Batı ülkelerinin anayasalarında yer almamıştır. “Gerçek geriye yürüme”, ilke olarak kabul edilmekle bir-*

rüme yasağı, sadece vergi kanunları için, aynı zamanda idareye verilen düzenleme yetkisi çerçevesinde yapılan idarî işlemler bakımından da geçerlidir⁴⁴⁰. Danıştay’ın bir içtihadı birleştirme kararında geçmişe yürümenin vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince mümkün olmadığına vurgu yapılmıştır: “Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “vergilerin kanuniliği ilkesi” de hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez”⁴⁴¹.

Sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, mükelleflerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticarî hayatta bulunması gereken istikrar ve belirliliği bozar⁴⁴². Hukukî güvenlik, sadece kişilerin devlet faaliyetlerine duydukları güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir⁴⁴³. Geçmişe yürümezlik sadece ka-

likte bu ilkeye belli koşullarla istisnalar tanınmaktadır. Aynı şekilde “gerçek olmayan geriye yürüme” ise ilke olarak Anayasa’ya aykırı görülmezken, buna da yine belli koşullarla istisnalar getirilmektedir. Dolayısıyla esnekliği yargı kararları ile kabul edilmiş bu ilkenin Anayasa’da yer almasına gerek yoktur”. ÇAĞAN, *Konuşma*, s. 277. Geçmişe yürüme yasağının anayasada yer alması gerektiği ile ilgili görüşler için bkz. GÜNEŞ, *Konuşma*, s. 280; GERÇEK Adnan, “Adnan Gerçek’in Konuşması”, *İkinci Gün-Birinci Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, Ankara 2015, s. 355-356.

⁴⁴⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 50.

⁴⁴¹ DŞ. İBK, 3.7.1989, E. 1988/5, K. 1989/3; *Danıştay Dergisi*, S. 78-79, s. 67 vd.

⁴⁴² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 47; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 180; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 146; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 135-136.

⁴⁴³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 45-46; OĞURLU, s. 40; TUNCER, s. 13; “Düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun kullanılması gereklidir... Vergilendirme dönemi başlamadan önce ihracat istisnası oranını belirleyen Bakanlar Kurulu kararı yayımlanarak ilgililere duyurulmuş ve buna göre işlem yapılmışken, dönemin ilk yarısından sonra aynı oranın düşürülmesine ilişkin kararın, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği” açıktır. DVDDGK, 9.4.1993, E. 1992/299, K. 1993/63, *Danıştay Dergisi*, S. 88, s. 113-117.

zanılmış haklara dokunmamayı değil, aynı zamanda geçmişe etkili yükümlendirici, yasaklayıcı, cezalandırıcı, kısaca zedeleyici işlemler yapmamayı da içerir⁴⁴⁴. Gerçekten de vergi kanunlarının –bilhassa da vergi yükünde ağırlık meydana getiren hükümlerinin (vergi muafiyet veya indirimlerinin kaldırılması yahut sınırlandırılması dâhil)– geçmişe yürütülmesi, hukukî güvenlik yönünden büyük önem taşımaktadır. Bu şekilde geçmişe etkili düzenlemeler yapılması hukukî güvenlik ve kanunilik ilkesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır⁴⁴⁵.

Geçmişe yürüme ‘gerçek’ ve ‘gerçek olmayan geçmişe yürüme’ olarak ikiye ayrılmaktadır. İkisini ayırt etmede de kullanılan temel kıstas ise vergiyi doğuran olayın tamamlanıp tamamlanmadığıdır⁴⁴⁶.

Bu tasnife göre gerçek geçmişe yürüme, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamam-

⁴⁴⁴ AKILLIOĞLU Tekin, “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, *Anayasa Yargısı* 4, Ankara 1984, 285 vd.; AKILLIOĞLU Tekin, “Ekonomik Alanda Yönetmelik İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, Prof. Aziz KÖKLÜ’nün Anısına Armağan, Ankara 1984, s. 39; MEMİŞ, s. 77.

⁴⁴⁵ GÜNEŞ; *Yasallık*, s. 136; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 180; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 47, 50.

⁴⁴⁶ “Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir”. AyM, 04.06.2003, E. 2001/392, K. 2003/60, RG. 18.12.2003, S. 25320. “Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır. Vergi Usul Yasası’na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi’nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa’da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürümeden söz konusu değildir”. AyM, 06.07.1995, E. 1994/80, K. 1995/27, RG. 02.02.1996, S. 22542.

lanmamış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir⁴⁴⁷. Aynı ayırım, idarenin yapmış olduğu işlemlerde de geçerlidir.

Yapılan düzenlemenin geçmişe yürür biçimde uygulanacağına dair bir hüküm bulunması durumunda, bunun sadece hak doğurucu ve yararlandırıcı durumlar için geçerli olacağı ileri sürülmektedir⁴⁴⁸. Ancak, mükelleflerin yararına olan hükümlerinin geçmişe yürütülmesi, vergilendirmede eşitlik ilkesine uyulduğu ölçüde hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaz⁴⁴⁹.

Keyfî hareketlerin engellenmesi ve hukuk kurallarına karşı toplumun güven duymasını sağlamak, geçmişe yürümemenin temel gerekçesini oluşturur. Bu sayede önceki kanun zamanında usulüne uygun olarak kazanılmış haklar korunmuş olmaktadır⁴⁵⁰. Anayasa Mahkemesi de geçmişe yürüme yasağını, kazanılmış hak kavramından hareketle açıklamaktadır⁴⁵¹. Buna göre vergiyi doğuran olayın tamamlanmasıyla mükellefler bakımından kazanılmış hak doğmuş olacaktır. Geçmişe yürüme bulunmadığında (veya gerçek olmayan geçmişe yürümenin varlığı halinde) kazanılmış hak ihlâli olmayaca-

⁴⁴⁷ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 89-92; BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 195; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 47-50; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 179-181; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 146-150; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 135-136; “Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz”. AyM, 04.06.2003, E. 2001/392, K. 2003/60, RG. 18.12.2003, S. 25320. “Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi tutarı vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır. İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlâlinden söz edilemez”. AyM, 14.01.2003, E. 2001/34, K. 2003/2, RG. 19.11.2003, S. 25294.

⁴⁴⁸ ÖZAY İl Han, *Günüşğinde Yönetim*, İstanbul 2004, s. 429.

⁴⁴⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 180.

⁴⁵⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 145.

⁴⁵¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 196.

ğından, kişilerin hukukî güvenliklerinin zedelenmesi de söz konusu olmayacaktır⁴⁵².

Hukukî güvenlik gereğince, gerçek geçmişe yürüme, olağanüstü dönemler dışında hiçbir şekilde söz konusu olmamalıdır. Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise kural olarak geçerli kabul edilmektedir. Ancak her somut durum bakımından konu titizlikle değerlendirilmelidir. Belli ilkelerin varlığı aranmalıdır⁴⁵³. Gerçek olmayan geçmişe yü-

⁴⁵² “İtiraz konusu kuralda, 1999 ilâ 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi oranları 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu kural ile artırıldığına göre, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiştir. **Bu durumda geriye yürüme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlâli söz konusu olmadığından vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin zedelenmediği sonucuna varılmıştır...** Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, **gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlâlinden söz edilemez**”. AyM, 14.01.2003, E. 2001/34, K. 2003/2, RG. 19.11.2003, S. 25294; “Devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygun olması anlayışı, kazanılmış haklara saygı duyulmasını da içermektedir. **Ancak kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre tüm sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olması gerekir.** Vergi hukukunda, yasa kurallarının geriye yürümenin sözkonusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmalıdır. Vergi Usul Yasası’nın 19. maddesine göre vergi alacağı, vergi yasalarının vergiye bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar... Net Aktif Vergisi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi malî veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme sözkonusu değildir”. AyM, 13.07.1995, E. 1994/85, K. 1995/32, RG. 28.09.1996, S. 22771; “Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürümeden söz konusu değildir”. AyM, 06.07.1995, E. 1994/80, K. 1995/27, RG. 02.02.1996, S. 22542.

⁴⁵³ Almanya’da gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde vergi mükelleflerinin mevcut hukukî duruma güvenleri daha az korunmakta, tarh dönemi içinde vergi tarifelerinde yapılan artışların ölçülü sınırlar içinde olması şartı aranmaktadır. Örneğin, Almanya’da kurumlar vergisi oranının tarh dönemi içinde % 50’den % 60’a yükseltilerek tarh dönemi başından itibaren uygulanması, mahkemece ölçülü sınırlar içinde bulunmuştur. Bkz. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 182-183, dn. 285.

rüme her ne kadar iptali gerekmeyen bir uygulama⁴⁵⁴ niteliği taşısa da, mutlaka bazı şartlara uyulması kaydıyla mümkün olabilmelidir: Öncelikle, söz konusu değişiklik vergilendirme döneminin sona ermesinden mâkul bir süre önce yapılmalıdır⁴⁵⁵. Kişiler bu değişikliği ve bunun geriye yürüyeceğini öngörebilecek durumda olmalıdır. Yapılan değişiklik ölçülü olmalıdır. Kamu yararının zorlayıcı sebepleri söz konusu düzenlemenin yapılmasını gerektirmelidir. Düzenleme, mükellefler arasında eşitlik ilkesine uygun olarak yapılmalıdır. Bu şartlardan özellikle kamu yararının iyi tespit edilmesi, açıkça ortaya konulması gerekir. Kişilerin hukukî güvenlikleriyle kamu yararı arasında mutlaka çok iyi bir denge kurulmalıdır. Çünkü gerçek olmayan geçmişe yürüme durumu da kişilerin hukukî güvenliklerini etkilemekte, vergilemede belirlilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır⁴⁵⁶. Burada dikkate alınması gereken ana kıstas “hukukî güvenlik” olmalıdır. Kişilerin hukukî güvenlikleri gerçek geçmişe yürümede tartışmasız bir şekilde ihlâl edilmektedir. Gerçek olmayan geçmişe yürüme halleri kural olarak geçerli kabul edilse de, kişilerin hukukî güvenliklerinin zedelendiği durumlarda, geçmişe yürüme gerçek olmayan nitelikte dahi olsa iptal edilmelidir.

Hukukî güvenliğin gereklerinden biri de çok sık kanunî değişiklikler yapılmamasıdır. Bu esas, idarenin düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlar bakımından da geçerlidir⁴⁵⁷. Vergi kanunların çok sık değişmesi, geçmişe yürümede olduğu gibi hukukun öngörülebilirlik fonksiyonunu azaltarak hukukun güvenilirliğini etkileyebilir⁴⁵⁸. Kanun-

⁴⁵⁴ ORTAÇ F. Rifat, “Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, *Türk Hukuk Dünyası*, Yıl 1, S. 1, s. 32.

⁴⁵⁵ “Düzenleme yetkisinin takvim yılı kapandığı gün kullanıldığı, yaklaşık on ay önce yapılmış ve hükümlerini yapıldıkları tarihte tamamlamış olan işlemleri de etkileyecek ve ek yük getirecek biçimde yürürlüğe konulduğu, bu nedenlerle söz konusu düzenlemenin geçmişe yürüme içerdiği...”. DVDDGK, 17.4.1998, E. 1996/276, K. 1998/82, *Danıştay Dergisi*, S. 98, s. 77-78.

⁴⁵⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 237.

⁴⁵⁷ İdarî işlemler bakımından kazanılmış hak konusunda idarî istikrar ve haklı beklentiler hususunda bkz. OĞURLU, s. 189, 220-221.

⁴⁵⁸ ÖZDİLER KÜÇÜK, s. 227.

ların değiştirilmesi ciddiye ve özen isteyen mühim bir iştir. Buna uyulmadığı takdirde hukukî güvenliğin zedeleneyeceği açıktır. Bu durum doktrinde, kişiler açısından tedirgin edici, hatta korkutucu olarak nitelendirilmekte, uygulamadaki hata ve duyarsızlıkların da varlığı dikkate alındığında ise güvenliğin olmadığı bir hukuk hayatının varlığının söz konusu olacağı ileri sürülmektedir⁴⁵⁹.

MUTLUER, Türkiye’de vergi kanunlarının değiştirilmesi konusunda fayda sağlayabileceği gerekçesiyle 1750-1815 yılları arasında yaşamış İngiliz parlamenter Richard Sheridan’ın Avam Kamarası’nda vergi kanunları ile yapmış olduğu konuşmadan bazı bölümler nakletmektedir: *“Bundan önceki hükümet zamanında Parlamentodan çıkarılan vergi kanunlarının sayısı öylesine artmış, bilhassa yürürlükteki vergi kanunlarına ilave edilen ekler öylesine muğlak hale gelmiştir ki, vergilerin tatbikinden sorumlu hâkimlerin dahi işin içinden çıkılamayan bu bilmeceler karşısında, ellerinden, hayret ve şaşkınlıkla kaşlarını çatmak, kızgınlıkla başlarını sallamaktan başka bir şey gelmiyordu”*⁴⁶⁰.

⁴⁵⁹ KATOĞLU, s. 142.

⁴⁶⁰ *“Başka ne yapabilirlerdi ki! Bakıyoruz önce vergi kanunu çıkarılıyor, ardından alelacele, Parlamentodan henüz çıkmış bir kanunun bazı maddelerinin tadili ile ilgili yeni bir kanun teklifi önümüze konuyor. Nihayet bu da kanunlaşıyor, fakat çok şükür demeye vakit kalmadan Hükümet, yürürlükteki kanunu tadil eden kanunun kusurlu ve hatalı taraflarını düzelten ikinci kanunun eksikliklerini tamamlayacak yepyeni bir kanun teklifi karşımıza diyor. Gelelim, iş bununla bitmiş olmuyor. Bir müddet sonra, bir de bakıyoruz ki, yürürlükteki vergi kanununu tadil eden kanunun kusurlu yönlerini düzelten en son kanunun eksiklerini tamamlayacak yepyeni bir kanun teklif ediliyor. Böylece vatandaşlar, bir türlü sonu gelmeyen vergi kanunları fasit dairesinde bocalayıp duruyor. Bu ancak denize indirildikten sonra, dümenin konmadığı anlaşılan bir gemiyi akla getiriyor. Gemi, dümen takılması için tekrar kızağa alınıyor. Ne var ki, geminin denize her indirilişinde yeni yeni eksikliklerin, yeni yeni hataların farkına varılıyor. Omurgasındaki çemberlerin vidaları takılmadığından, omurgadaki bazı tahtaların kaybolmuş olduğu anlaşılıyor. Eksik tahtalar tamamlanıyor, yeniden çemberleniyor ve tam denize indirileceği sırada harcanan bunca paraya rağmen, geminin tamamen parçalanmasına ve yeniden yapılmasına karar veriliyor. Gerçekte Parlamentodan son yıllarda çıkan bütün kanunlar, yumurtadan çıkan böceğin keleş haline istihnalesine kadar geçirdiği her safhayı hatırlatırcasına, bir sürü taddilden geçiyor”*. Vural ARIKAN’ın 1983 tarihli “Vergi Kanunlarındaki Değişikliklerin Genel Değerlendirilmesi ve Richard Sheridan” adlı çalışmasından nakleden: MUTLUER, s. XLIII-XLIV; KATOĞLU, s. 142, dn. 1.

Yapılan kanunî veya idarî değişikliklerin sıklığı kadar ani değişimler de kişilerin hukukî güvenliğini etkilemektedir. Bu itibarla vergi hukukunda sürpriz sayılabilecek düzenlemelere yer verilmemelidir⁴⁶¹. Yapılacak kanunî veya idarî düzenlemelerin takip eden vergileme dönemi başından itibaren yürürlüğe girmesi esası kabul edilmeli ve buna uyulmaya çalışılmalıdır⁴⁶². Değişikliklerin ani olarak yapılmaması ve yapılan değişikliklerde mükelleflere uyum için yumuşak bir geçiş süreci tanınması önerilmektedir⁴⁶³. Bu şekildeki bir yaklaşım tarzı, hukukî güvenliğe çok daha uygun olacaktır. Ancak vergi hukukunun ekonomik karakter taşıyan olaylarla ilgili olduğu ve gerektiği durumlarda ani kararlar alınmasının zorunluluğu da dikkate alındığında, kamu yararını gerçekleştirecek adil bir denge sağlanmaya çalışılmasının şart olduğu görülür. Mümkün olduğunca yapılacak değişikliklerin bir sonraki dönemden itibaren geçerli olmasına çalışılmalı, fakat ani müdahalelerin gerektiği durumlarda ise düzenlemelerin hukukî güvenliği zedelemeyecek tarzda mâkul ve ölçülü olmasına azamî itina gösterilmelidir. Hukuk devleti ilkesi bunu gerektirir.

Günümüzde artık çok sık rastladığımız torba kanun şeklindeki düzenlemeler de açıkça belirlilik ilkesini ihlâl etmek suretiyle hukukî güvenliği zedelemektedir. Torba kanunlar, kanunların bilinir ve ulaşılabilir olma vasfını etkilemektedir⁴⁶⁴. Vergi kanunları anlaşılabilir hale gelmekte, vergi yargı organları da zor duruma düşmektedir⁴⁶⁵.

Kişilerin özgürlük alanıyla yakından ilgili bulunan vergi hukuku alanında başvurulmuş torba kanunlar, mevzuatın takibini güçleştirmek-

⁴⁶¹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 234 vd.

⁴⁶² ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 237; KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2004, s. 100; İdarenin düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda idarenin yetkisini sık kullanmasının hukukî güvenliği zedelemesi hususundaki değerlendirmeler için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 209-210.

⁴⁶³ ARIKAN Zeynep, “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 199, Nisan 2005, Öneriler, s. 156 151-166; Benzer nitelikte görüş için bkz. DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Yasaları Değişiklikleri ve Hukuk Devleti”, *Dünya Gazetesi*, 22 Aralık 2003.

⁴⁶⁴ KATOĞLU, s. 159; ÇAL, s. 251; AYBAY, s. 261

⁴⁶⁵ MUTLUER, s. XLIV.

tedir. Toplum, çıkan kanunî düzenlemelerin neler olduğundan habersiz kalmaktadır. Meclisin de torba kanunlar üzerinde etkili bir inceleme ve denetim yapabilmesi pek mümkün olmamaktadır. Müstakil bir kanun teklifinin gelip mecliste tartışılıp görüşülmesi ile torbaya adeta tıktıştırılmış (ve belki de gözden kaçması için özellikle bu şekilde tercih edilmiş) düzenlemelerin mecliste görüşülmesinin aynı etkinlikte olmayacağı aşîkârdır. O halde böyle bir uygulama açıkça vergi hakkına aykırıdır. Tarihteki mücadelelerin vergi hakkının millete geçmesine yönelik olduğu göz önünde bulundurulursa, o mücadelelerin ruhuna tamamen aykırı olarak vergi hakkının dolaylı yoldan tekrar yürütme/ve/iktidara verilmesi gibi bir durum ortaya çıkmış olmaktadır. Vergi hakkının gerçek anlamıyla tesisi için torba kanun uygulamasından istisnasız vazgeçmenin önemi ortadadır.

Vergi hukuku, vergi ilişkisinin taraflarını teşkil eden mükellefle devlet arasındaki ilişkileri hukukî zemine oturtmakta ve her iki tarafa da belli güvenceler vermektedir. Her iki tarafın da karşılıklı hak ve ödevleri bulunmaktadır. Bu denge mekanizması dâhilinde hukukî güvenlik, terazinin mükellef kısmındaki kefesini oluşturmakta, mükelleflere verilen güvenceyi temsil etmektedir. Bu hukukî ilişkinin zayıf/korunmaya muhtaç tarafında yer alan mükellef lehine yorum yapılmasını ifade etmektedir diyebiliriz. Nasıl ki iş hukukunda ve bununla ilgili yargılamada işveren karşısında zayıf olan işçinin lehine yorum ilkesi hâkimse⁴⁶⁶; vergi hukukunda da en azından mükellefin hukukî güvenliğinin sağlanması zarureti bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle,

⁴⁶⁶ ÖZDEMİR Erdem, “İş Hukukunda Mutlak Emredici Hükümleri Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 3, 2005, s. 107; “İş Hukuku; işçi ve işveren ilişkisinde, işverenin sosyal ve ekonomik bakımından güçlü olması, işçinin korunması ve işçi lehine yorum ilkeleri dikkate alınarak, sözleşme hukuku alanında ayrılmış ve farklı kurallar getirerek gelişmiştir... Güçlü karşısında güçsüzün korunması hukukun genel ilkelerinden olup, iş hukukunun doğuşu nedeni de iş ilişkilerinde güçsüz olan işçinin korunması olmuştur. İşçinin işverene karşı ekonomik, hukuki ve kişisel olarak bağımlı olması nedeniyle, onun işveren karşısında korunması iş hukukunun ana kuralı olarak kabul edilmektedir”. Bkz. KAR Bektaş, “İş Yargılamasına Hakim Olan İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, Prof. Dr. M. Polat SOYER’e Armağan Özel Sayısı, 2013, s. 879.

vergi hukukunda devletle mükellefler arasındaki vergi ilişkisinden kaynaklanan dengenin, mükellefin durumu da gözetilerek sağlanması şarttır. Aradaki dengeye işaret eden bir hüküm 6183 sayılı AATUHK’un 62/6. maddesinde, **“Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir”** hükmünde de vardır. Kısaca devletle mükellef arasındaki menfaat dengesinin uzlaştırılması ve bu denge sağlanırken ilişkinin zayıf tarafı olan mükellefin menfaatinin de mutlak surette göz önünde bulundurulması gereklidir. Yapılan kanunî ve idarî düzenlemelerde yasama ve yürütme organının bu dengeyi gözetmesi gerekir. Ancak uyumsuzluk ortaya çıktığında ise, temel görev ister istemez yargı organına düşmektedir. Örneğin mükelleflerin gecikme faizi ödediği durumlarda, mükelleften hukuka aykırı alınan vergiler bakımından henüz mevzuatta düzenlemenin bulunmadığı zamanda; Danıştay’ın hukuk devletinde kişilerin uğradıkları zararların karşılanması için açık kanun hükmünün aranmasının düşünülemeyeceği yönündeki yorumu da “hukuka aykırı alınan vergilerde mükelleflerin korunması”⁴⁶⁷ özelinde vergi ilişkisinde sağlanan dengeye işaret etmektedir.

Hukuk güvenliğinin tesis edilmesi halinde, vergi ilişkisinin zayıf tarafı olan mükelleflerin korunmasındaki asgarî şart gerçekleştirilmiş olacaktır. Nitekim mükelleflere ilan yoluyla tebliğde, ilan tarihinin **“ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün”** (VUK. md. 104) olarak belirlenmesine rağmen; gazetede ilan bundan sonraki bir tarihte yayımlanması halinde, gazetede yayımlanmış en son ilanın tarihinin esas alınması gerekliliği⁴⁶⁸ de aslında hukukî güvenliğin temel bir yansıma alanını oluşturmaktadır. Kanunîlik ilkesi gereğince kıyasın yasak olması, yorumun hukuk kuralları sınırları dâhilinde yapılabilecek olması karşısında; hukukî güvenlik kanaatimce, talî konulardaki tartışmalı hususlarda –devletle mükellef arasındaki den-

⁴⁶⁷ ÜZELTÜRK, *Serüven*, s. 134-135; Mükellefe ödenecek iade faizi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 25, S. 105, Mart-Nisan 2013, s. 171-228.

⁴⁶⁸ Bkz. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202.

genin sağlanması bakımından– yorumun mükellef lehine yapılmasını da gerektirmektedir.

Gerek hukukî güvenliğin gerekse de adaletin sağlanması için anayasal hükümlerin varlığı yanında bunlara uygun bir uygulama da büyük önem taşımaktadır. Nitekim devletin üç gücünün (yasama-yürütme-yargının) hukuka uygun ve birbiriyle uyum içinde çalışması gerekliliği de doktrinde vurgulanmaktadır⁴⁶⁹.

III. VERGİLER KONUSUNDA YÜRÜTME ORGANINA VE VERGİ İDARESİNE YETKİ TANINMASI

Yukarıda -ilk bölümde- ele alındığı üzere, vergi hakkı meclise aittir.

Yürütme organına (Cumhurbaşkanına) verginin temel öğeleriyle ilgili olarak sınırlı yetki tanınabilmektedir. Buna yürütmenin vergi (vergileme) yetkisi denir.

Vergi idaresine (Hazine ve Maliye Bakanlığı ve teşkilâtına) ise, vergilerin temel öğeleriyle ilgili olmamak şartıyla, ayrıntıya, tekniğe ilişkin idarenin uzmanlık alanına giren konularda düzenleme yetkisi verilmektedir. Buna da vergi idaresinin düzenleme yetkisi denir⁴⁷⁰.

Gerek yürütme organına vergilerin temel öğeleri itibarıyla verilen vergi yetkisi ve gerekse de vergi idaresine tanınan ayrıntıya ilişkin hususlardaki düzenleme yetkisi, idarenin takdir yetkisinin görünümünü teşkil eder.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, *“vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usûlünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp*

⁴⁶⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, IV. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 451.

⁴⁷⁰ Yürütme organına ve vergi idaresine verilen yetkilerin ayrımı hususunda bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukukuna Giriş”, *Vergi Hukuku*, Editör: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, Eskişehir 2018, s. 14.

kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi”dir⁴⁷¹.

A. YÜRÜTME ORGANININ VERGİ YETKİSİ

Yürütme organına (Cumhurbaşkanına) vergilerin temel ögeleri konusunda üç durumda yetki tanınmaktadır. Bu üç durum aynı zamanda vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnasını teşkil etmektedir⁴⁷².

Vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası niteliğinde olup Cumhurbaşkanına yetki tanınan üç hâl vardır. Bunlardan ilki Anayasanın 73/4. maddesinde sınırlı yetki veren hüküm; ikincisi Anayasanın 167/2. maddesinde dış ticaretle ilgili yetki veren hüküm ve son olarak da olağanüstü hallerde yetki tanınması durumudur.

1. Anayasanın 73/4. Maddesi Kapsamında Cumhurbaşkanına Yetki Tanınması

a. Genel İtibariyle

Anayasanın 73/4. maddesine göre, *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”*. Bu hüküm kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturmasının yanı sıra, yürütmeye takdir yetkisi tanıyan bir düzenlemeyi de ifade etmektedir. Meclis sahip olduğu vergi hakkına dayanarak, belli sınırlar dâhilinde düzenleme yapılabilmesi için Cumhurbaşkanını yetkilendirmektedir. Cumhurbaşkanlığı sistemine geçmeden önce bu yetki Bakanlar Kuruluna tanınmaktaydı⁴⁷³.

⁴⁷¹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 197-198.

⁴⁷² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 30-32; ÜSTÜN, *Giriş*, s. 14.

⁴⁷³ Cumhurbaşkanlığı sistemi öncesinde yürütme organı Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulundan oluşmakta idi. Şu anda sadece Cumhurbaşkanından ibarettir. Ancak çalışma kapsamında önceki dönemi anlatırken, karışıklık olmaması adına, Bakanlar Kurulu kavramı yerine yine yürütme organı kavramı kullanılacaktır. Diğer bir deyişle işbu çalışma kapsamında yürütme organına vergi yetkisi verilmesinden bahsedildiğinde; bu önceki dönem için Bakanlar Kurulunu, mevcut durum için ise Cumhurbaşkanını ifade edecektir.

Yürütme organına vergileme alanında yetki tanıyan hüküm ilk defa 1961 Anayasasında 1971 yılında yapılan anayasa değişikliği ile hukuk sistemimize girmiştir: “*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir*”.

Verginin kanuniliği ilkesine ilk defa istisna getiren bu hükmün gerekçesi olarak, ekonominin vergiler yoluyla düzenlenmesi için gerekli esnekliğin sağlanması ve “*iktisadî hayatın ve Kalkınma Planının gereklerine göre değişiklik yapma*” gösterilmiştir⁴⁷⁴.

1982 Anayasasında ise fıkra da esaslı bir değişiklik yoktur. Sadece hükmün dili sadeleştirilmiş ve benzeri malî yükümlülükler ile indirimler de tanınan yetkinin kapsamına alınmıştır⁴⁷⁵. 1982 Anayasasının bu yetki hükmünün gerekçesinde, “*vergi yükünün muafliğin ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere, kanunla Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini amaç kanununda gösterilen unsurlar içinde kullanabilir*” denilmiştir. Bu sayede hızlı gelişen ekonomik olayların süratli şekilde izlenmesi amaçlanmıştır⁴⁷⁶. Ekonomiye etkin ve çabuk müdahale

⁴⁷⁴ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 118; ÖZTÜRK Kâzım, *Gerekçeli Anayasa*, Ankara 1971, s. 118’den nakleden: ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 118, dn. 74; YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 356.

⁴⁷⁵ ERGİNAY Akif, “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan*, Ankara 1983, s. 62; ARIKAN, *Demokratik*, s. 200; DOĞRUSÖZ, *Vergilendirme*, s. 68.

⁴⁷⁶ AKAD Mehmet/DİNÇKOL Abdullah, *1982 Anayasası Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları*, İstanbul 1998, s. 351’den nakleden: YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 356; BAŞ Hasan, “Vergisel Düzenin Sağlanmasında Anayasa Dışı Etkenler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, İstanbul 2012, s. 413. Doktrinde yürütme organına tanınan bu yetkilerin, bu gerekçeler bağlamında, bir yürütme yetkisi olarak kabul edilemeyeceğini ileri süren görüş de vardır: “*Peki, vergi hukukunda md. 73/IV’ün ve 167/II’nin yürütme yetkisi olarak kabul edilmesinin ne tür bir gerekçesi olabilir? Ekonomiye hızlı müdahale, bence böyle bir gerekçe olamaz. Çünkü yürütmeyi yetkilendirdiğiniz vakit, bunun çok özel gerekçesini belirtmek zorundasınız ki, olağanüstü hal KHK’leriyle ilgili bu hassasiyet anlaşılabilir*”. PINAR, s. 288.

etme zorunluluğu bu yetkinin verilmesinin ana gerekçesi olup yasama organının yavaş işleyen çalışma yapısı nedeniyle yürütme organına yetki verilmesi, arzulanen esneklik ve hızı sağlayacaktır⁴⁷⁷.

Bu gerekçelere bakıldığında 1961 Anayasasındaki düzenleme “*acil değişiklik yetkisi*”; 1982 Anayasasındaki ise “*talî güncelleme yetkisi*” olarak görülmektedir⁴⁷⁸. Bu itibarla ihtiyaçtan ve zarureten kaynaklanan bir yetki olarak ifade edilebilir⁴⁷⁹.

YALTI, 1961 Anayasasında yer alan “*kanunun belli ettiği ölçü ve esaslara uygun olma*” şartı ifadesinin önemli olduğunu belirtmekte ve bunun kanun koyucuya, yürütme organına tanıdığı yetkinin hangi şart, ölçü ve esaslara bağlı olarak kullanılacağını belirleme görevi verdiğini ifade etmektedir. Yürütme organına tanınan bu talî-türev yetkinin keyfî kullanımının önlenmesi adına, anayasaya “ölçü, esas, süre, şart” kavramlarının ilave edilmesini önermektedir⁴⁸⁰. Bu sayede vergi hakkına aykırılık teşkil edebilecek yetki kullanımlarının önüne geçilebilecektir.

KARAKOÇ, hızlı hareket etme çabuk düzenleme yapma zarureti-ne değinmekte, fakat verilen yetkilerin sınırlarının çok da belli olmadığını, bu yüzden uygulamanın adeta vergi hakkının devri biçiminde gerçekleştiğini vurgulamaktadır. Vergi alanının dinamik yapısı sonucu bu alanın çoğunlukla yürütme organı veya Maliye Bakanlığı kararnameleri ile düzenlenir hale geldiğini ifade etmekte ve vergi hukukunda artık “vergilerin kararîliği ilkesi”nin söz konusu olduğu tespitinde bulunmaktadır⁴⁸¹. Bu durumu “bir olumsuzluktan bir başka olumsuzluğa

⁴⁷⁷ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 158; KANETİ, *Türk Vergi*, s. 225.

⁴⁷⁸ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 357.

⁴⁷⁹ SAYGILIOĞLU Nevzat, “Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, Sempozyum, 11-12 Mayıs 2006*, Ankara 2008, s. 12.

⁴⁸⁰ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 364; “Hâlbuki 61 Anayasası’na bunların boşa girmediğini düşünüyorum. İçtihat da yok değerlendirme de yapamıyoruz, buradaki ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla kavramlarının ne içerikte olduğuna yönelik olarak... Bence bu kavramları yeniden canlandırmamız gerekiyor ki vergilendirmeyi asli merci olan yasama organına iade edelim”. YALTI, *Bant Çözümü*, s. 383.

⁴⁸¹ KARAKOÇ, *Vergi Ödevi*, s. 97.

ulaşılması olarak nitelendirmekte ve vergi hukukunda **“keyfilikten kanuniliğe; kanunîlikten kararîliğe geçildiğini”** söylemektedir. Bu itibarla “vergilerin hukukiliği ilkesi”nden söz etmenin gerektiğini belirtmekte ve buna yönelik anayasa düzenlemesi yapılmasını önermektedir. Vergilerin kanunla düzenlenmesinin kapsamının da daraltılması lüzumunu ileri sürmektedir. Buna göre, vergi hakkının *“kanunla ve kanuna dayanan düzenlemeler aracılığıyla kullanılmasının kabul edilmesi gerekir. Örneğin amortisman, yeniden değerlendirme, defter ve belge düzeni, muhasebe standartları gibi hususların mutlaka kanunda yer alması gerekmemelidir”*⁴⁸². Gerçekten de vergi hakkının özü itibarıyla, vergi hukukunda kanunîliğin egemen olması; kararîliğe gidişin de önlenmesi gerekliliği açıktır. Yürütme organı ve vergi idaresinin vergi alanındaki düzenlemelerinin kanunîliği gölgede bırakacak derecede artması, kişilerin hukukî güvenliğini de zedelemektedir.

DOĞRUSÖZ, 1961 Anayasası döneminde, yürütme organına vergiler konusunda yetki veren hüküm eklenmeden önce de Danıştay’ın, devletin egemenlik hakkı kapsamında yürütme organının dış ticaret üzerine ek malî yükümlük koymasının hukuka uygun olduğu yönünde kararı bulunduğunu belirterek, aslında yürütme organına niye ayrı yetki verilmesine gerek duyulduğunu sorgulamaktadır⁴⁸³. Yine, yetki devrinin sınırlarının belli olmadığını da söylemekte ve içtihadı ya da yoruma yer bırakmayıp anayasada ayrıntılı bir düzenleme yapılması gerektiğini ileri sürmektedir⁴⁸⁴. ÜZELTÜRK ise, hem istisna ve muafiyetler yoluyla yürütme organına vergiyi kaldırma yetkisinin verilmesini ve hem de vergiler kanunla konulur denilmesini belirtmekte

⁴⁸² KARAKOÇ, *Vergi Ödevi*, s. 97.

⁴⁸³ DOĞRUSÖZ Bumin, IV. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 317-318.

⁴⁸⁴ DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 319; DOĞRUSÖZ, *Yargı kararları Işığında*, s. 142; *“Bence daha katı, daha kuralcı bir anayasaya, daha ayrıntılı bir anayasaya ihtiyacımız var”*. DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 316; *“Sadece yargıca denetim ölçütü oluşturabilecek normların Anayasa’ya girmesini istiyorum ben. Yoksa onun dışında siyasal iktidara vergilendirme ekonomiyi yönlendirme yolunda müdahale edebilecek düzenlemelerin anayasal olmasını savunuyor değilim”*, DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 335. Ayrıca bkz. ÜZELTÜRK, *Bant Çözümü*, s. 339.

ve yürütme organına tanınan yetkinin zaten anayasa aykırı olduğunu ileri sürmektedir⁴⁸⁵. GÜNEŞ de, böyle bir yetkinin hiç tanınmayabileceğini, tanınacaksa da yoruma yer vermeyecek şekilde düzgün ifade edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır⁴⁸⁶.

YALTI da yetkinin kullanımıyla ilgili olarak mahkeme içtihatlarında belirli ve ölçülü bir yetki devrinin olup olmadığı hususuna girilmediğini, anayasal kıstasların (yetkinin kullanım süresi, zamanı, kullanım şekli, sıçrama eşiği gibi hususların) değerlendirilmediğini belirtmektedir⁴⁸⁷. Bu itibarla Anayasanın 73/4. maddesi doğrultusunda yetki veren kanunlarda, “yetkinin hangi amaçla, niçin, hangi sınır ve şartlarda kullanılacağına” ilişkin açıklık taşımasının zorunlu olduğunu, aksi yöndeki kanunların anayasaya aykırılık taşıyacağını ileri sürmektedir. Dolayısıyla kanun koyucunun şartsız yetki devrini önleyecek şekilde anayasa metnini düzenlenmesini önermektedir⁴⁸⁸.

b. Cumhurbaşkanlığı Sistemi Bağlamında Değerlendirme

ÇAĞAN, vergilerin kanunîliği ilkesinin temelinde mutlak iktidarı sınırlandırma düşüncesinin yattığını ve bu ilkenin demokratik gelişim içinde sürükleyici görev yaptığını belirtmekte, fakat modern demokrasilerde eski önemini yitirmiş ve yumuşatılması zorunlu hale gelmiş olduğunu da vurgulamaktadır. Bunun birçok çağdaş anayasada bulunmayan ileri bir hüküm olduğunu da ifade etmektedir⁴⁸⁹. Günümüzde güçler ayrılığı ilkesinin yürütme organı lehine yumuşatıldığı, devletin ekonomik hayattaki rolünün giderek artmasının ise, yasama – yürütme dengesinde yürütme lehine önemli değişmelere sebebiyet

⁴⁸⁵ ÜZELTÜRK Hakan, “Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri”, *Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri*, Editör: Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK, İstanbul 2015, s. 59; ÜZELTÜRK, *Bant Çözümü*, s. 326.

⁴⁸⁶ GÜNEŞ Gülsen, IV. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 313.

⁴⁸⁷ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 358; “Anayasa Mahkemesi 73/3 ile verginin yasallığı ilkesine ilişkin içerikle 73/4 arasında bütünleşik bir okuma yapmadığı için maddelere şu şekilde baktı: Alt limit belirlenmiş mi? Üst limit belirlenmiş mi? O zaman tamam, sınırlı bir yasadır, diye baktı”. YALTI, *Bant Çözümü*, s. 382.

⁴⁸⁸ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 359.

⁴⁸⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 109, 118-119, dn. 75.

verdiği açıktır⁴⁹⁰. ÇAĞAN, yasama organının vergi mükellefi olan seçmenlere karşı sorumluyken yürütme organının da yasama organına karşı siyasî bakımdan sorumlu olduğunu, bu bakımdan yürütme organının dolaylı da olsa vergi mükelleflerini temsil ettiğini belirtmektedir⁴⁹¹. Gerçekten de parlamenter sistemde, yürütme organının kural olarak yasama organı içinden çıkması da onu vergi mükelleflerini temsil eden bir niteliğe sokmakta ve bunun sonucu olarak vergilerin kanunîliği ilkesi de çok katı olarak uygulanmamaktadır⁴⁹².

Ancak başkanlık (Cumhurbaşkanlığı) sistemine geçişle birlikte bu değerlendirmeleri de yeniden gözden geçirme zarureti doğmaktadır. Yürütme organının artık anayasa gereğince sadece Cumhurbaşkanından ibaret olması, bakanların meclis dışından atanması hususları dikkate alınmalıdır. Acil durumlarda yetki tanınması gerekli olsa da, bunun kanunîlik ilkesini yumuşatma gerekçesi adı altında tüm olağan zamanlara yayılması da vergi hakkının özüne aykırılık teşkil edecektir. Yukarıdaki bölümde ele alındığı üzere, vergileme konusunda milletin özünü teşkil eden meclisin asıl hak sahibi olması gereklidir. Bu itibarla, yürütme organına sürekli olarak vergi hakkının kullanımı teşkil edecek tarzda geniş bir şekilde yetki tanımak kabul edilemez. Bu yüzden yürütme organına tanınan yetkiyi değerlendirirken ana kıstas, 'yetkinin kullanımının vergi hakkı kullanımına eşdeğer olup olmadığı' hususudur. Yürütmenin yetki kullanımı, meclisin takdiri yerine geçmeyecek veya onun takdir ettiği ölçü ve esasların ortadan kalkmasına/değiştirilmesine yol açmayacak şekilde olmak zorundadır. Bu itibarla yürütme organına mümkün olan en dar sınırlar dâhilinde yetki tanınabilir. Aksi yöndeki her uygulama vergi hakkını zedeleyecektir.

Başkanlık sisteminin en başarılı örneği olarak gösterilen ABD, aynı zamanda ilk defa bu sistemi uygulayan ülkedir. Bu sistem genel

⁴⁹⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 108-109; TAN Turgut, "Ekonomik Hukuk ve Ekonomik Kamu Hukuku", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 5, S. 1, Mart 1972, s. 29.

⁴⁹¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 109.

⁴⁹² ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 197.

itibariyle, halk tarafından belli bir süre için seçilen başkanın hem yürütme organının (hükûmetin), hem de devletin başı olarak görev yaptığı; yasama ve yürütme organlarının birbirinin görevine son veremediği bir sistem olarak tanımlanabilir⁴⁹³. Ülkemizle kıyas yapmak için ABD sistemini ele alınırsa, ABD sisteminde yasama, yürütme ve yargı organlarının kurumsal anlamda birbirinden kesin hatlarla ayrıldığı görülür. Her bir erkin bir diğeri üzerinde fren ve denge (check and balance) mekanizması aracılığıyla etkide bulunabilme imkânı vardır. Fren ve denge, güçlerden birinin diğerlerinin aleyhine aşırı güçlenmemesi, icabında diğer güçler tarafından dengelenmesi ve böylelikle gücün tek bir organda toplanmaması için getirilmiş bir mekanizmadır⁴⁹⁴.

ABD’de vergileme münhasıran yasama organına aittir. Bu itibarla vergi hakkı, Temsilciler Meclisi ile Senato’dan oluşan Kongre’dedir. Her iki meclisin üyelerinden oluşan dört daimi ortak komiteden birisi “Vergileme Ortak Komitesi”dir. Kamu gelirlerine ilişkin her kanun Temsilciler Meclisi’nden çıkmalıdır. Anayasanın 1. maddesinin 8. bölümüne göre, vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisini belirlemek ve toplamak, kamu borçlarını ödemek ve ABD’nin ortak savunmasını ve genel refahını sağlamak kongrenin görev alanına girmektedir⁴⁹⁵.

Vergileme hususunda yürütme organına yetki devrine dair hüküm bulunmamaktadır. Yasama organı vergilemeye ilişkin yürütme organına yetki devrinde bulunamaz. Bunun tarihî ve ekonomik sebeplerden gelen tek istisnasını, Başkanının Birleşik Devletler Tarife Ko-

⁴⁹³ TUNÇKAŞIK Halit, “Başkanlık Sistemi: Teori, Pratik ve Tartışmalar”, *Başkanlık Sistemi, Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri*, Ankara 2017, s. 15.

⁴⁹⁴ Bkz. KOÇAK Konur Alp, “ABD Başkanlık Sistemi: “Ayrı” Ama “Birlikte” Çalışan Organlar”, *Başkanlık Sistemi, Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri*, Ankara 2017, s. 21, 58.

⁴⁹⁵ Kamu gelirlerine ilişkin her kanun, Temsilciler Meclisi’nden çıkmalıdır; ancak Senato, diğer kanunlarda olduğu gibi, değişiklik yolu ile önerilerde bulunabilir. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 58; KOÇAK, s. 41, 43; Anayasanın 1. maddesinin 8. bölümünde sayılan amaçlar her çeşit vergi, harç ve malî yükümlülüğü içine alabilecek kadar geniş kapsamlıdır. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 59.

misyonunun önerisi üzerine gümrük vergisi oran ve tarifesini düzenleme yetkisi oluşturmaktadır⁴⁹⁶.

Yürütmeye, vergileme konusunda yetki tanınmasının, genel itibariyle parlamenter sisteme nazaran çok daha sert kuvvetler ayrılığı esasına dayanan başkanlık sisteminin özüne çok da uygun olmadığı söylemek mümkündür. Bizdeki Cumhurbaşkanlığı sisteminin ülkemizin şartlarına göre uyarlanmış kendine has özellikleri olan bir sistem olduğunu kabul ettiğimizde dahi, öncekine nazaran vergileme konusunda verilecek yetkilerin çok daha sınırlı ve ölçülü olması gerektiğini söyleyebiliriz. Önceden Bakanlar Kurulu'nun yine yasama organının içinden çıkıyor olması da kanunîlik ilkesinin bir nebze yumuşatılmasına olumlu bakılmasını gerektirebilirdi. Ancak mevcut durumda yürütme organının (ve de kabinenin) yasama organından tamamen ayrı olmalarının, tarih içinden süzülüp gelen vergi hakkının meclise ait olması gerektiği genel kabulüyle bağdaşmadığını ifade etmek gerekir. Hâlihazırda anayasamızda yürütme organına aynen önceden olduğu gibi tanınan yetkinin, artık yeni sistemde mümkün olan en dar ve sıkı şartlar altında tanınması ve uygulamanın da bu şekilde tesisinin sağlanması çok büyük arz etmektedir.

Vergilerin kısa vadeli ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanılabilmesi ve ekonomik durumdaki değişikliklere karşı vergi tedbirlerinin yasama organına nazaran daha hızlı bir şekilde alınabilmesi gibi gerekçelerle⁴⁹⁷ yetkinin tanınması, fakat bunun Cumhurbaşkanlığı sisteminin özellikleri de dikkate alınmak suretiyle, gerek anayasal yetki devrine ilişkin düzenlemelerin ve gerekse de uygulamadaki yetki kullanımının mümkün olan en dar çerçevede tutulması şarttır.

Vergilerin kanunîliğinin özü, vergilemenin temel hak ve hürriyetlerle yakından ilgili olması hasebiyle, bireylerin güvenlik ihtiyaçla-

⁴⁹⁶ Başkana bu yetki 1922 Gümrük Kanunu ile hızla değişen ekonomik şartlara uyum sağlanabilmesi için verilmiştir. Bu hükmün, vergi hakkını anayasaya aykırı olarak yürütme organına devrettiği gerekçesiyle açılan davada, Federal Yüksek Mahkeme söz konusu hükmü anayasaya aykırı bulmamıştır. Bkz. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 58.

⁴⁹⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 109; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 158.

rını karşılamaktır. Vergilerin yalnızca kanunla konuluyor olması bile başlı başına devlet karşısında güçsüz olan bireyler için bir güvence teşkil etmektedir⁴⁹⁸. Bu itibarla yürütme organına yetki devredilirken, bireylerin hukukî güvenliklerinin korunmasına azamî özen gösterilmelidir. Vergi hakkının meclise ait olduğu bilinmeli ve o bilinçle yürütme organına yetki tanınmalı; yürütme organını da yetkisini kullanırken yasama organı gibi davranmamalı, yetkisini yasama organının sahip olduğu hakkın kullanımı sonucunu doğuracak şekilde kullanmamalıdır.

c. Tanınan Yetkinin Kapsamı

Cumhurbaşkanına vergileme konusunda tanınan yetki özü itibarıyla hem ‘talî-türev’⁴⁹⁹ ve hem de ‘koşullu-değiştirici’⁵⁰⁰ yetkidir. Devlette yasama, yürütme ve yargı yetkilerini kullananlar bu yetkileri kendi adlarına değil; egemenden aldıkları yetkiye dayanarak egemen adına kullanırlar⁵⁰¹. Vergilemede ana kural yasama organının vergi hakkına sahip olması olduğu için, yürütme organına tanınan bu yetki aynı zamanda ‘istisnai’ bir yetkidir⁵⁰². Diğer bir ifade ile yürütme or-

⁴⁹⁸ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 47; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 44.

⁴⁹⁹ YALTI, s. 356.

⁵⁰⁰ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 156; “Anayasa’da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmekle birlikte Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin kullanılabilmesi alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki **"koşullu ve sınırlı bir yetki"**dir”. AyM. 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, p.9, RG. 04.04.2018, S. 30381.

⁵⁰¹ GÖZLER, *Devlet*, s. 83.

⁵⁰² “Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir”. AyM, 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003, S. 25296.

ganının yetkisi ancak yasama organı tarafından yetkilendirilmiş olması şartı ile mevcuttur⁵⁰³.

Anayasanın 7. maddesinde “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez*” hükmü yer almaktadır. Doktrinde bu maddeye dayanılarak, yürütme organına vergileme konusunda sınırlı da olsa takdir yetkisi tanınmasının vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği, vekilin vekili olmaz ilkesiyle çatıştığı ve yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir⁵⁰⁴. Ancak yetki şarta bağlı ve sınırlı olarak verilmiş olduğu için yasama yetkisinin devrinden bahsetmek mümkün değildir. Yetkinin sınırları belirsiz olarak ya da adeta sınırsızlık ifade edecek tarzda çok geniş aralıklar dâhilinde tanınması, vergi hakkının özünü ihlâl edecek ve yasama yetkisinin devredilmezliği kuralına da aykırılık oluşturmaktadır⁵⁰⁵. Yürütme organının herhangi bir anayasal yetki devri tanınmaksızın vergileme yetkisi kullanması ise fonksiyon gaspı teşkil edecek ve yok hükmünde kabul edilecektir⁵⁰⁶.

Bu yetkinin kullanılması sıkı şartlara bağlanmış ve yetki sadece değiştirmeye yöneliktir. Verginin temel öğelerinden sadece dördünde (muafiyet-istisna-indirim-oran) sınırlı (yukarı ve aşağı sınırları belirlenmek şartıyla) değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına tanınmaktadır. Diğer tüm temel öğelerin konulması-değiştirilmesi-kaldırılmasının yanı sıra, bu dört temel ögenin de konulması ve kaldırılmasında yasama organının münhasır yetkisi bulunmaktadır.

⁵⁰³ DOĞRUSÖZ, *Yargı Kararları Işığında*, s. 136.

⁵⁰⁴ AKTAN Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, s. 14-15; SAVAŞ Vural F., “İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi”, *Maliye Yazıları Dergisi*, S. 22, Ocak – Şubat 1990, s. 10; BATIREL, s. 5.

⁵⁰⁵ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 200; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 111; KANETİ Selim, “Anayasa Mahkemesi Kararları’na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları”, *Makaleler*, İstanbul 2011, s. 201-202; KARAMAN Gülseser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, *Maliye Dergisi*, S. 66, Kasım – Aralık 1983, s. 4. Konuyla ilgili Anayasa Mahkemesi kararlarına alt başlıkta yer verilecektir.

⁵⁰⁶ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 111.

Bu dört temel öge arasında maktu tutarlar sayılmamıştır. Buna rağmen maktu miktarlar konusunda yetki tanınabilmektedir. Doktrinde, maktu miktarlarda yetki tanınamayacağına yönelik görüş bulunmaktadır⁵⁰⁷. Anayasa Mahkemesi, maktu miktarlar konusunda yürütme organına yetki verilebileceğine karar vermiştir: “*Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Bakanlar Kurulu’na verilebileceği belirtilen değişiklik yapma yetkisi, maktu vergi tutarlarını da kapsamaktadır. 4760 sayılı Yasa’ya ekli (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, yasayla belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde değiştirme ve bu sınırlar içinde kalmak kaydıyla, mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etme yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilmesine ilişkin itiraz konusu kuralda, Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılık yoktur*”⁵⁰⁸.

Maktu miktarlar esas itibariyle yeniden değerlendirme oranında artışa tabi tutulmaktadır. Maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapmak, netice itibariyle oranlarda değişiklik yapmakla aynı sonucu içerdiğinden, bunlar aynı kapsamda değerlendirilebilirler⁵⁰⁹. Önemli olan aşağı ve yukarı sınırların belirlenmiş olmasıdır. 1961 Anayasasındaki yetki veren hükümdeki “*yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak ... muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine...*” ifadeleri aslında maktu had ve miktarları kapsayacak tarzdadır. Bu itibarla aşağı ve yukarı sınırların ölçülü olarak belirlenmesi halinde, maktu miktarlar konusunda da yetki tanınabilmesi gerekir.

Yürütme organının vergi yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmuş⁵¹⁰ Anayasanın 73/4. maddesinde düzenlenen hükmün kapsamını ve esaslarını şu şekilde incelemek mümkündür:

⁵⁰⁷ PINAR, s. 286-287.

⁵⁰⁸ AyM, 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/59, RG. 07.11.2008, S. 27047.

⁵⁰⁹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 204.

⁵¹⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 110.

aa. Aşağı ve Yukarı Sınırların Varlığı, Bunların Ölçülü Belirlenmesi ve Kullanılması Gereği

Yürütme organına Anayasanın 73/4. maddesi doğrultusunda tanınacak yetkinin temel şartı, değişiklik yapılabilecek aşağı ve yukarı sınırların kanunla belirlenmesidir: Bu itibarla yürütme organına tanınan “yetki “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına” ilişkindir. Buradaki temel koşul da kanunun yukarı ve aşağı sınırlar belirlenmesidir. Buna göre Bakanlar Kurulu ancak ‘muafık, istisna, indirim ve oranlar’da kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir”⁵¹¹.

Yürütme organına yetki tanırken aşağı ve yukarı sınırların belirlenmesi gerekir. Sınırlar belirlenmeden yetki devri anayasaya aykırılık oluşturacaktır⁵¹².

Belirlenen aşağı ve yukarı sınırların adeta sınırsızlık ifade edecek tarzda çok geniş bir aralıkta belirlenmesi de açıkça vergi hakkına aykırıdır. Bu şekildeki bir yetki devri aynı zamanda yasama yetkisinin devri anlamı da taşıyacaktı⁵¹³. Yürütme organına tanınan yetkinin çok ge-

⁵¹¹ AyM. 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, p.10, RG. 04.04.2018, S. 30381.

⁵¹² “Dava konusu kural kapsamında, yurt dışına çıkış harcı alınmayacak vatandaşları belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilirken, **Anayasa’da belirtilen “aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi”nin aşılarak ve hiçbir ölçüt öngörülmemiş** söz konusu vatandaşları belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna sınırsız bir yetki verilmiştir. Açıklanan nedenlerle, yurt dışı çıkış harcından muaf kişileri belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki, Anayasa’nın 73. maddesine aykırıdır. Kuralın iptali gerekir”. AyM. 29.01.2014, E. 2013/66, K. 2014/19, RG. 10.01.2015, S. 29232; AyM, 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/59, RG. 07.11.2008, S. 27047.

⁵¹³ “Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki “koşullu ve sınırlı bir yetki”dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez”. AyM. 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, p.9, RG. 04.04.2018, S. 30381; “Ancak Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonu-

niş olması, vergilerin kanunîliği ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama hak ve yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabilmektedir⁵¹⁴. Bu yüzden kabul edilemez. Anayasa Mahkemesi Tapu Kanunu ile ilgili olarak verdiği bir kararında, geniş sınırları **“sınırlamanın işlevselliğini etkisiz bırakacak derecede ölçüsüz”** olarak nitelendirmiştir⁵¹⁵.

Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen *“Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya”* hükmünün iptali için açılan davada Anayasa Mahkemesi, yürütme organına tanınan yetkinin sınırlarının belirsiz olmasının, yeni düzenlemeler içermesinin yahut da çok geniş olmasının vergilerin kanunîliği ilkesinin zedelenmesine yol açacağını ve aynı zamanda yasama yetkisinin devri anlamına geleceğini belirtmiştir. Aynı kararda devletin alacağının güvence altına alınırken, mükelleflerin alacağının güvence altına alınmamasının düşünülemediği de vurgulanmıştır. Kanunla verilen bir hakkın idarî düzenlemeyle kaldırılmayacağı da hükme bağlanmıştır⁵¹⁶.

cunu doğurabileceğinden kabul edilemez”. AyM, 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003, S. 25296; AyM. 29.01.2014, E. 2013/66, K. 2014/19, RG. 10.01.2015, S. 29232.

⁵¹⁴ “Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez”. AyM. 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003, S. 25296.

⁵¹⁵ “Dava konusu kural ile Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkinin sınırı, esasları ve çerçevesi fıkra da belirlenmiş olmakla beraber, verilen yetki 2,5 hektarlık yasal sınırı oniki katına kadar arttırabilmeyi olanaklı kıldığından düzenleme, **sınırlamanın işlevselliğini etkisiz bırakacak derecede ölçüsüzdür**. Buna göre Bakanlar Kurulu’na tanınan oniki katına kadar arttırma yetkisinin ölçüsüz olması yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracağından kabul edilemez”. AyM, 11.04.2007, E. 2006/35, K. 2007/48, RG. 16.01.2008, S. 26758; AyM, 10.07.2013, E. 2012/75, K. 2013/88, RG. 25.07.2014, S. 29071.

⁵¹⁶ “Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Verginin tahsiliyle ilgili düzenlemeler nasıl vergi tekniğinin konusuysa, gerçek vergi yükünü belirleyen iadelere ilişkin düzenlemeler de vergi tekniğinin konusudur. **Yasayla verilen bir hakkın idari düzenlemeyle kaldırılması mümkün değildir**. Kanunla getirilen mahsup ve iade hakkının Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılması da vergi yükünün dağılımında adalet ve dengeyi

Vergi Usul Kanununun 11. maddesine eklenen “Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkiyatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkiyatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir” hükmü, yasama yetkisinin devri anlamına geldiği gerekçesiyle itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi oyçokluğu ile iptal talebini reddetmiştir: “Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır. İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır... İtiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirile-

bozar ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan 'herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi' ile 'vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı' ilkelerinin idari düzenlemelerle zedelenmesine yol açar. İtiraz konusu kuralla Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin teknik ve ayrıntı içerdiği de ileri sürülemez. **Yasa kuralı, KDV iade hakkının kaldırılması konusundaki takdir yetkisinin kapsam ve sınırını belirlememiştir. Usul ve koşullar, belirsiz biçimde tamamıyla Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır.** Böylece, mükellefe keyfi müdahalelere karşı uygun bir yasal koruma olanağı da sağlanmamış, verilen yetkinin kapsam ve kullanma koşulları yasada yeterli açıklıkta belirlenmemiştir... Buradaki temel koşul da kanunun, yukarı ve aşağı sınırlar belirlemesidir. Buna göre, Bakanlar Kurulu ancak, 'muaflik, istisna, indirim ve oranlar'da yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek; bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki 'koşullu ve sınırlı bir yetki'dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Bakanlar Kurulu'na **tanınan yetkinin, yeni düzenlemeler içermesi ve/veya çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.** 73. maddenin son fıkrasında, itiraz konusu kuralda yer alan 'vergi iadesi' konusunda, ne iade hakkının getirilmesi ne de kısmen ya da tamamen kaldırılması hususlarında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmemiştir". AyM, 17.11.2011, E. 2010/11, K. 2011/153, RG. 14.02.2012, S. 28204.

mez”⁵¹⁷. Ancak aynı karardaki karşı oy yazısında, itiraz konusu kuraldaki sorumluluğun, mükellefiyetten farklı bir şey olmadığı vurgulanmıştır⁵¹⁸. Gerçekten de kimlerin sorumlu tutulacağının kanunda belli edilmesi gerekir. Aksi halde hukukî güvenliğe aykırı durumlar ortaya çıkacağı gibi, yasama hak ve yetkisinin devri de gündeme gelecektir.

Anayasada belirtilen “aşağı ve yukarı sınır” ibaresi, sadece sayısal anlamda bir yetkiyi, talî güncelleme yetkisini ifade etmektedir⁵¹⁹. İndirim ve oranlara ilişkin sayısal ifadelerde bir sorun bulunmamasına karşın, istisna ve muafiyetler kendilerine sayısal açıdan yaklaşılabilecek kavramlar değildir. Zaten muafiyet ve istisnalarda değişiklik yapılması demek, olmayan bir muafiyet ya da istisnanın konulması yahut da olan birinin kaldırılması anlamına gelecektir. Böyle bir ihtimal,

⁵¹⁷ “İtiraz konusu fıkra da ek bir vergi veya vergi benzeri malî yükümlülük getirilmediği gibi Maliye Bakanlığı’na vergi ve malî yük konulması yetkisi de verilmemiştir. Fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisi yoktur. Fıkra da tarım ürünü alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsaları’na vergi kesintisi ile ilgili olarak bazı görevler yüklenmekte, müteselsil bir “sorumluluk” ihdas edilmektedir. Burada aracı kurumları ve Ticaret Borsaları’nı müteselsil sorumlu yapan Yasadır”. AyM. 25.05.1993, E. 1993/3, K. 1993/20, RG. 28.11.1995, S. 22477.

⁵¹⁸ “Aracılık yapan kuruluşlarla Ticaret Borsalarını, ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden zincirleme biçimde sorumlu tutmak yetkisinin Maliye Bakanlığı’na verilmesi Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına açıkça aykırıdır... Maliye Bakanlığı’nın belirlemede yasayla yetkili kılınması ya da görevlendirilmesi, düzenlemenin yasayla yapılması değildir. Zorunlu olan, zincirleme sorumlu tutulacakları Yasanın doğrudan belirlemesi, kimlerin sorumlu olacağının yasa tarafından gösterilmesidir. Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince ... ancak Bakanlar Kurulu yapabilirken bir kuruluşu yükümlü kılmak, onu vergi ödemek durumunda bırakmak, ona karşı kovuşturma ve alacak işlemi yürütme yetkisini Maliye Bakanlığı’na vermek Anayasa’nın açık buyruğuna karşı çıkmaktır... Bu yükümlülüğe Maliye Bakanlığı’nı yetkili kılmak, hangi nedenle olursa olsun, Yasa yerine Bakanlık geçirmektir. “Sorumlu” sıfatını, Vergi Usul Yasası’nın 8. maddesindekiyle bir tutmak da olanaksızdır. İtiraz konusu kuraldaki sorumluluk, vergi yükümlülüğünden başka bir şey değildir”. Aynı kararda Yekta Güngör ÖZDEN, Servet TÜZÜN ve Yalçın ACARGÜN’ün karşı oy yazıları. “Vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belirlenmesi de mali yükümlülük ve vergi koyma kavramları içerisine girer. Bu nedenle, müteselsil sorumlu tutulan kişilerin yasa tarafından saptanması gerekir”. Aynı kararda Ahmet N. SEZER’in karşı oy yazısı. AyM. 25.05.1993, E. 1993/3, K. 1993/20, RG. 28.11.1995, S. 22477.

⁵¹⁹ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 360; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 162.

değiştirme kavramının boyutlarını aşan bir durumdur. O halde muafiyet ve istisnalarda aşağı ve yukarı sınırlar, kanunlarda bunları düzenleyen kurallarda yer alan sayısal ifadelerle yönelik olacaktır⁵²⁰.

Yürütme organına tanınan muaf tutulacak vakıfları belirleme yetkisine de değinmek gerekir. 4962 sayılı Kanunun⁵²¹ 20. maddesine göre, “*Gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrafta öngörülen yöntemle kaldırılabilir*”. Bu hüküm kanunilik ve eşitlik ilkelerine açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Her şeyden önce muafiyet şartları kanunda düzenlenmelidir. Cumhurbaşkanının da muafiyet tanıma veya kaldırma konusundaki yetkisinin bağlı yetki olması gerekir⁵²². Ancak, kanunda yer alan şartları taşıyan vakıflar arasından hangilerine muafiyet tanınacağı konusunda yürütme organına yetki tanınmasının mümkün olduğu doktrinde belirtilmektedir⁵²³. Anayasanın 73/4. maddesi incelendiğinde, yürütme organının muafiyet konusunda sadece sayısal anlamda (aşağı ve yukarı sınırlar dâhilinde) yetkili olduğu görülmektedir. Bu itibarla

⁵²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 162; “Siz muafiyet noktasında Bakanlar Kurulu’na değiştirme yetkisi verdiğiniz zaman o dört noktadan çıkar, verginin yükümlüsüne, konusuna, her yere uzanır. Dolayısıyla Anayasa’nın amaçladığı hız meselesi başka noktalara kayar”. GÜNEŞ, *Bant Çözümü*, s. 313; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 209; Yine doktrinde muafiyetin, mükellefiyet ile ilgili bir husus olduğu için aşağı ve yukarı sınırları bulunmayacağından, muafiyet konusunda yetki verilmesi eleştirilmektedir. Bkz. BATIREL, s. 5.

⁵²¹ 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, RG. 07.08.2003, S. 25192.

⁵²² Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Bakanlar Kurulunca Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 227, Ekim 2011, s. 100; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 265.

⁵²³ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 218, dn. 88.

muafiyetten yararlanılacakları belirleme ya da muafiyeti kaldırma yetkisi tamamen vergi hakkı kapsamında mütalâa edilmesi gereken konular olup yürütme organına eşitliğe de aykırılık oluşturabilecek tarzda inisiyatif tanınabilmesi mümkün olmamalıdır.

Yürütme organına yetki verilen aşağı ve yukarı sınırlar arasındaki makasın da ölçülü olması gerekir⁵²⁴. YALTI, anayasadaki aşağı ve yukarı sınırlarla bir makas aralığı düzenlediğini, fakat makas aralığı için bir ölçünün öngörülmediğini yani, muhtemel indirim ve artırımların bir defada tabi olacağı “sıçrama oranını” belirlemediğini ifade etmektedir. Bu yüzden kanunda sıçramanın taban ve tavan oranları arasındaki hareketine hiçbir ölçü ve sınır getirilmemesinin belirlilik ve öngörülebilirlik açısından kabul edilemeyeceğini vurgulamaktadır⁵²⁵. Bu itibarla yetki tanınan aşağı ve yukarı sınırlar arasında bir denge, ölçü, mâkul sınır⁵²⁶ bulunması gerekir.

Nitekim motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili olarak önceden Bakanlar Kuruluna tanınmış olan vergi miktarlarını doğrudan yirmi katına kadar artırma yetkisi ile her takvim yılı başından geçerli olmak üzere yenden değerlendirme oranına göre artırılmasıyla bulunan vergi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisi veren hükmü, Anayasa Mahkemesi iptal etmiştir. Kararda yürütme organına verilen yetkinin istisnâ bir yetki olduğuna vurgu yapılmış ve bu şekilde yetki tanımanın yasama yetkisinin devri sonucunu doğurabilecek, vergi adaletiyle bağdaşmayan ölçüsüz nitelikte olduğu hükme bağlanmıştır: “*Ancak Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri*

⁵²⁴ YALTI Billur, ““1923’ten 2003’e “Kazandıklarımız”: “Cumhuriyet Hukuku” “Kazanamadıklarımız”: “Hukukun Cumhuriyeti” Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003*, s., s.105; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 207.

⁵²⁵ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 362-363.

⁵²⁶ “[H]ükümetlere böyle bir yetki verilebilir. Bu esnekliğin yine makul bir sınırı olmalı diye düşünüyorum”. HAMZAÇEBİ Akif, III. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 223.

sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez”⁵²⁷. Fakat başka bir davada Anayasa Mahkemesi, on kata kadar artırma yetkisini anayasaya aykırı bulmamıştır⁵²⁸. Yürütme organına yirmi kat artırma yetkisi veren bir başka hüküm de Harçlar Kanununun mükerrer 138/4. maddesinde yer almaktadır: “Cumhurbaşkanı, bu Kanuna bağlı tarifelerde yer alan maktu harçları veya bu harçların yeniden değerlendirme oranı uygulamak suretiyle belirlenmiş olan tutarları (maktu ve nispi harçların asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) ile nispi harçları, tarifeler yahut tarifelerin ilgili fıkra ve bentleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere; **maktu harçlarda yirmi katına**, nispi harçlarda ise bir katına kadar artırmaya, uygulanmakta olan maktu harçları yarısına, nispi harçları ise Kanunla belirlenen oranların onda birine kadar indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir”.

Yürütme organı yetkisini kullanırken, kanun koyucunun belirlediği ana ölçü ve denge içinde hareket etmeli ve o ölçünün esasına uygun olarak yetkisini kullanmalıdır. Nitekim daha önce otomobillerdeki Özel Tüketim Vergisi oranını, her bir silindir hacmi için farklı oranlarda artıran 2003/6257 sayılı Bakanlar Kurulu kararının yürütülmesi, Danıştay tarafından “kanun tarafından yapılan bu farklılaştırmanın her dilimin vergi oranının, Bakanlar Kurulu kararı ile farklı oranlarda artırılması suretiyle değiştirilmesi, kanun koyucunun yetki alanına müdahale ve dolayısıyla “yasallık ilkesi”nin ihlali” olduğu gerekçesiyle durdurulmuştur. Kararda ayrıca, yürütme organının eşitlik ve adalet ilkelere uygun olarak yetkisinin kullanması gerektiği vurgulanmıştır: “Anayasa’nın 10’uncu maddesinde öngörülen kanun önündeki eşitlik

⁵²⁷ “Bakanlar Kurulu’na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir”. AyM, 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003, S. 25296; ÜZELTÜRK, *Mükellef Hakları*, s. 244.

⁵²⁸ “Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin üst sınırı, Yasa’da belirtilen rakamların on katı olmaktadır. Böylece Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, 73. maddenin son fıkrasında öngörülen sınırlar içinde kalmaktadır”. AyM, 14.05.1997, E. 1996/75, K. 1997/50, RG, 21.02.2000, S. 23971.

ilkesi, idarenin yetkisini kullanırken uymak zorunda olduğu söz konusu hukuk kurallarının en önemlilerinden biridir. İdare, idare edilenler yönünden, hak yaratırken ve külfet getirirken, bu ilkeye uygun davranmakla yükümlüdür. Bu bakımdan; 3065 sayılı Kanunun 28’inci maddesinde Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkinin, herşeyden önce, eşitlik ilkesine ve bu ilkenin vergi alanındaki yansıması olan vergilemede adalet ilkesine uygun olarak kullanılması gereklidir”⁵²⁹.

Yürütme organının bu şekilde farklı dilimlerdeki oranları, aralarındaki oran ve ölçüyü gözetmeksizin, birbirinden farklı oranlar dâhilinde artırması, şeklen anayasaya uygun gözükse de özü itibarıyla anayasaya aykırılık teşkil edecektir⁵³⁰. Böyle bir yetki kullanımı vergi hakkını zedeleyecektir.

⁵²⁹ DŞ. 7. D, 22.4.2004, E. 2003/2594, *Yaklaşım Dergisi*, S. 139, Temmuz 2004, s. 277-279. 2003/6257 sayılı Bakanlar Kurulu kararı (RG. 14.10.2003, S.25259) ile, ÖTVK’ya ekli (II) sayılı listede yer alan “silindir hacmi 1600 cm³’ü geçmeyen motorlu taşıtlar için %27 olarak öngörülen vergi oranını (3) puan artırarak %30’a; 1600 cm³ ile 2000 cm³ (bu silindir hacmi dahil) arasında bulunanların %46 olan vergi oranını, %52’ye; 2000 cm³’ü geçenlerin %50 olan vergi oranını %75’e çıkarmıştır. **Böylece, Bakanlar Kurulu Kararı ile, silindir hacmi 1600 cm³’ü geçmeyen motorlu taşıtların vergi oranı, %11,11; 1600 cm³ ile 2000 cm³ (bu silindir hacmi dahil) arasında olanların vergi oranı %13,04; 2000 cm³’ü geçenlerin vergi oranı ise, %50 oranında artırılmıştır**”. Ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 219-220, dn. 93. Bunun üzerine yapılan düzenlemedeki artış oranı, tüm araçlar için oranların en düşüğü olan % 11,11 olarak uygulanmış, akabinde yine motorlu araçlardaki ÖTV oranını, silindir hacmine göre farklı oranlarda artıran 2004/8032 sayılı Bakanlar Kurulu kararı (RG, 2.11.2004, S. 25631) çıkarılmıştır. Bu karardaki oranlar aynı şekliyle, 5398 sayılı Kanun (RG, 21.7.2005, S. 25882) ile kanunlaşmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 104.

⁵³⁰ “Örneğin (A) özelliğinde olanlar için %25, (B) özelliğinde olanlar için %45, (C) özelliğinde olanlar için %90 oranında vergi belirleyen yasa koyucunun Bakanlar Kurulu’na bu oranları %1’e kadar indirme ve 3 katına kadar artırma yetkisi verdiğini düşünelim. Bakanlar Kurulu da bu yetkisine dayanarak (A) özelliğinde olanların vergi oranını %75, (B) özelliğinde olanların vergisini %60, (C) özelliğinde olanların vergisini ise %10 oranında belirlemiş olsun... Bakanlar Kurulu’nun bu örnekteki vergi oranı düzenlemesi şeklen uygundur. Ancak burada yapılan bence yeni bir vergi ihdasıdır. Çünkü yasa koyucunun daha fazla vergilendirilmesini öngördüğü ürün, en az vergilenen hale dönüşmüştür”. Bkz. DOĞRUSÖZ Bumin, “Verginin Yasallığı İlkesi (2)”, *Dünya Gazetesi*, 02 Kasım 2017.

Yürütme organı, kanun koyucunun da tâbi olduğu anayasal vergilendirme ilkelerini aşan bir düzenleme yetkisine sahip olamaz⁵³¹. Dolayısıyla yürütme organının da –ölçüsüz bir şekilde tanınmış olsa dahi– yetkisini, ölçülü olarak ve malî güce göre vergileme ilkesini de gözeterek kullanması şarttır⁵³². Buradaki ölçünün, vergi hakkını ihlâl etmeyecek nitelikte bir ölçü olması gerektiği açıktır. Diğer bir deyişle, yürütme organına yeni bir koyma yahut da mevcut bir vergiyi kaldırma anlamına gelmeyecek derecede sınırlı marjlar dâhilinde yetki tanınması gerekir. Bu bakımdan aşağı ve yukarı sınırlar, ‘dar anlamda sınırları’ ifade eder. Yani tanınacak yetkinin çerçevesi, yasama yetkininin devri niteliği teşkil etmeyecek kadar dar çizilmelidir. Bu sınırları aşacak boyutta yetki tanınması durumu, vergi hakkının özünü zedeleyecektir.

bb. Değişiklik Yapma Zamanı ve Sıklığı

Yürütme organına tanınan yetkinin kullanılma zamanı ve kullanılma sıklığı da hukukî güvenlikle yakından ilgilidir. Yetki her ne kadar belli sınırlar dâhilinde ve ölçülü olarak tanınmış olsa da, yetkinin kullanılma zaman ve sıklığında da ölçülülüğe riayet edilmesi şarttır. Aksi halde hukuka aykırı kullanımdan söz edilebilecektir.

Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda, yürütme organının bu yetkisini dilediği zaman kullanabileceğini belirtmektedir⁵³³. Ancak doktrinde, bu şekildeki kabulün keyfiliğe gönderme yaptığı ileri sürülmektedir. Bu türden yetkilerin ani olarak ve sık sık kullanılması, hukuk devletinde söz konusu olamaz. Buna göre, yetkinin hangi zaman ve ne kadar süreyle kullanılacağı belirlilik ve öngörülebilirlik açısından önemlidir⁵³⁴. Yürütme organına yetki kullanımı bakımından sınır geti-

⁵³¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 219.

⁵³² ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 207.

⁵³³ “Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı kanun ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden... bunun verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu söylenemez”. AyM, 29.01.2014, E. 2013/66, K. 2014/19, RG. 10.01.2015, S. 29232; AyM, 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/59, RG. 07.11.2008, S. 27047.

⁵³⁴ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 363; YALTI, *Bant Çözümü*, s. 382.

rilmemesi, uzun vadede kanun metninde belirlenenin çok üzerinde vergi alınması sonucunu doğuracaktır⁵³⁵.

Vergi kanunları bile çok sık değiştirilirken⁵³⁶ buna bir de yürütme organının temel ögelere ilişkin yetki kullanımındaki sıklık eklendiğinde, mükelleflerin hukukî güvenliklerinin son derece olumsuz etki altında kaldığını söylemek mümkündür. Bu bakımdan en azından yürütme organının vergi yetkisinin kullanımına sınır getirilmesi düşünülmelidir.

cc. Değişikliklerin Bütçe Kanunu ile Yapılması Düşüncesi

Hukukî güvenliği tesis etme hususunda, değişikliklerin sıklıkla yapılmasının önüne geçebilmek adına, yapılacak değişikliklerin her yıl bütçe kanunu ile gerçekleştirilmesi düşünülebilir. Vergiye ilişkin oranların ve maktu miktarların her sene bütçe kanunu ile artırılması ve arada başka düzenleme yapılmaması hususu da doktrinde ele alınmıştır. ÇAĞAN, çağdaş bütçe görüşlerine ve uygulamalarına uygun olarak, özellikle enflasyona karşı alınacak tedbirlerin bütçe ile vergi oranlarında ve tarifelerinde değişiklik yapmak suretiyle gerçekleştirilmesi imkânı sağlanması gerektiğini ileri sürmektedir⁵³⁷. KARAKOÇ, mevcut anayasa çerçevesinde süreli kanun olan bütçe kanunu ile bu şekilde kalıcı düzenlemeler yapılamayacağını söylemekte ancak, yürütme organının yetkisinin her yıl bütçe kanunu çerçevesinde kullanılmasının doğru olacağını, böylelikle ölçülülük ilkesine uygun olarak belirlenmiş

⁵³⁵ “73. maddede artırım oranları hakkında Anayasa da herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Anayasada herhangi bir sınırlama getirilmemesi, yasamanın yürütmeye vergilendirmenin temeli olan vergi nisbeti, istisna ve muafiyetlerde sınırsız değişiklik yapma imkanını verdiği biçimde yorumlanamaz. Vergi ile ilgili nispetlerin yürütme organınca her yıl değiştirilebilmesi bir kaç yıl içinde yasama metninde belirlendiğinin üzerine yüzlerce kat vergi alma imkanını verir. Bu nispetler ancak ekonomik olaylar sebebi ile sınırlı bir biçimde ve sınırlı bir zaman süresi için artırılabilir.” Güven DİNÇER’in karşı oy yazısı, AyM, 14.05.1997, E. 1996/75, K. 1997/50, RG, 21.02.2000, S. 23971.

⁵³⁶ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 17, 26; MUTLUER, s. XLIII-XLIV.

⁵³⁷ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 106, 269; ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s. 135.

oranlar çerçevesinde meclis denetiminden geçmek suretiyle uygulamanın sağlanacağını belirtmektedir⁵³⁸. Aynı yönde görüşler de vardır⁵³⁹. ÜZELTÜRK ise, değişikliklerin bütçe kanunu yerine Malî Kanun adı altında başka bir kanunla yapılmasını önermektedir. Ancak bunun, vergi sistemimiz bakımından pratik olmadığını da vurgulamaktadır⁵⁴⁰.

Artışların her yıl bütçe kanunu ile yapılması, vergi hakkının özüne uygun olacaktır. Ancak Anayasanın 73/4. maddesindeki hüküm göz önüne alındığında, bunun mevcut durum dâhilinde gerçekleşemeyeceği aşîkârdır. Bu bakımdan Anayasada yapılacak değişikle, Anayasanın 161/2. maddesinin son cümlesindeki “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” hükmünün “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler ile kendi kanunlarında belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde vergi oranları ve vergiyle ilgili had ve miktarlarda değişiklikler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” şeklinde değiştirilmesi⁵⁴¹, hukukî güvenliği çok daha etkin bir şekilde sağlayacak ve böylece vergi hakkının özüne de çok daha uygun olacaktır. Eğer artışların her yıl bütçe kanunları ile yapılmasına yönelik bir düzenleme getirilecek olursa, yürütme organına tanınan yetkinin de mümkün olan en dar sınırlarla çerçevelenmesi gerekecektir.

dd. Değişiklik Yapılacak Aşağı Sınır Olarak Sıfır Oranının Belirlenmesi

Vergi kanunlarında, yürütme organına değişiklik yapabileceği aşağı sınır olarak sıfır oranının belirlendiği görülmektedir. Bu husus

⁵³⁸ KARAKOÇ, *Vergi Ödevi*, s. 96; KARAKOÇ Yusuf, V. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadaki Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 385.

⁵³⁹ DOĞRUSÖZ, mevcut durum itibarıyla her sene Bütçe Kanuna bu yönde hüküm konulmasının anayasa uygun olmadığını, fakat kişilerin hukukî güvenlikleri teminat altına almak bakımından anayasa değişikliği yapmak suretiyle her sene Bütçe Kanunuyla artışa imkân tanımak gerektiğini ifade etmektedir. DOĞRUSÖZ; *Bant Çözümü*, s. 318; YALTI da oranlar ve bir takım uygulama unsurlarının bütçe kanunuyla belirlenebileceğini ifade etmektedir. YALTI, *Bant Çözümü*, s. 386; Ayrıca bkz. OCAKÇIOĞLU, s. 452-453, 464.

⁵⁴⁰ ÜZELTÜRK, *Bant Çözümü*, s. 327.

⁵⁴¹ ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergilerin ve Vergiyle İlgili Miktarların Bütçe Kanunu ile Artırılması”, *Malî Hukuk Dergisi*, C. 14, S. 157, Ocak 2018, s. 32-33.

doktrinde tartışılmıştır. Bir görüşe göre, bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda o vergi kaldırılmış olmamakta, sadece sıfır olarak belirlendiği sürece uygulanmamaktadır. Yürütme organı da sıfıra indirdiği oranı, daha sonra kanundaki sınırlar dâhilinde tekrar yükseltebilecektir⁵⁴². Anayasa Mahkemesi de bu görüştedir: “*Bir vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülük tutarının Bakanlar Kurulu’nca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman yükümlülüğün kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda söz konusu yükümlülük bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilettiği zaman bu tutarı kanun ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük tutarının Bakanlar Kurulu’nca sıfıra kadar indirilmesinin söz konusu yükümlülüğün kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu söylenemez*”⁵⁴³. Ancak karardaki karşı oy

⁵⁴² ÇAĞAN, *Türk Anayasası*, s. 174-175; Doktora tezimde –şu anki görüşümden farklı olarak– vergi oranının sıfıra indirilebileceği görüşünü ileri sürmüştüm, fakat bu yetkinin eşitlik ve malî gücü etkileyebileceğini, bu yüzden bu ilkelere uygun şekilde kullanılması gerektiğini belirtmiştim: “*Takdir yetkisi belli sebeplere dayanarak tanınmaktadır. Dolayısıyla oranın sıfıra indirilme yetkisinin verilmesinin gerekliliği mevcutsa, böyle bir yetki tanınabilir ve Bakanlar Kurulu da halin icaplarına göre bunu değerlendirerek yetkisini kullanabilir. Bir vergi kanununun bütçenin C cetvelinde yer almaması halinde, söz konusu kanun uygulanamayacaktır. Bu halde de vergi ortadan kalkmamakta, fakat bütçenin C cetvelinde yer almadığı süre için uygulanmamaktadır. Ayrıca vergi oranının sıfıra indirilmesi halinde malî gücün etkilenme ihtimali vardır. Bu yüzden Bakanlar Kurulu takdir yetkisini kullanırken eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkelerini de gözönüne almalı, böyle bir yetkiyi kullanmanın sonuçlarını iyi hesap etmelidir*”. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 205. Ancak, vergi hakkının özü ve o hakkı elde etmek için yapılan mücadeleler dikkate alındığında, yürütme organına fiilen verginin kaldırılması anlamına gelen vergi oranının sıfıra indirilmesi yetkisinin kesinlikle tanınması gerektiği açıktır.

⁵⁴³ AyM, 29.01.2014, E. 2013/66, K. 2014/19, RG. 10.01.2015, S. 29232; AyM, 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/59, RG. 07.11.2008, S. 27047; “*Vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir*”. AyM, 19.3.1987, E. 1986/5, K. 1987/7, RG. 12.11.1987, S. 19632.

yazılarında oranının sıfıra indirilmesinin vergiyi hukuken değilse bile fiilen kaldırmış olduğuna işaret edilmektedir⁵⁴⁴.

Bu kararlara rağmen, vergi oranının sıfıra indirilmesinin fiilen verginin kaldırılması etkisi oluşturduğunu göz ardı etmemek ve vergiyi kaldırma hak ve yetkisinin münhasıran yasama organına ait olduğunu vurgulamak gerekir. Nitekim doktrinde vergi oranının sıfıra indirilmesinin teknik anlamda verginin kaldırılması olmasa da verginin alınmamasına yol açtığı, anayasadaki aşağı sınır teriminin ise hiçbir zaman yokluk ifadesi olan ve bir sınır oluşturmeyen sıfır sayısını içine almadığı belirtilmektedir. Bu yüzden yürütme organına bir vergi oranını sıfıra indirme yetkisi veren bir kanun hükmü anayasaya aykırılık teşkil eder⁵⁴⁵. Bu itibarla, yürütme organı bir vergi oranını sıfıra indirmediğinde, konuyu vergileme alanından çıkarmış olmaktadır⁵⁴⁶. Yürütme

⁵⁴⁴ “İtiraz konusu kuralla maktu vergi tutarlarını sıfıra kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki, verginin belirli veya belirsiz bir süre kaldırılması sonucunu doğuracağından verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Sıfıra indirme yetkisinin kullanılmasının verginin kaldırılması anlamına gelmediği, Bakanlar Kurulu’nun, ekonomik koşulları oluştuğunda yeniden oran belirleme yetkisinin bulunduğu gibi gerekçelere ise, **oranı sıfıra indirilen verginin hukuken değilse de fiilen kaldırılmış olduğu gerçeği karşısında** Anayasal geçerlilik tanımak olanaksızdır. Öte yandan, itiraz konusu kuralla Bakanlar kuruluna verilen yetkinin, açık ve belirli olmaması, bir mal için uygulanan vergi tutarının, aynı listede yer alan farklı bir mal için getirilen üst sınıra göre artırılması durumunda, bu tutarın önceden öngörülemez biçimde yüksek oranlara ulaşabilmesi, verginin yasallığı ve hukuk devletinin sağlamakta yükümlü bulunduğu hukuk güvenliği ilkeleri ile bağdaşmamaktadır”. Fulya KANTARCIOĞLU’nun karşı oy yazısı. “Öte yandan, Anayasa’nın 73. maddesinde belirtilen çerçevede İdareye tanınan esnekliğin, yasayla saptanmış maktu vergileri değiştirmeye, **vergileri kaldırmakla eş anlamlı olan sıfıra kadar indirmeye** ve sonra, isterse en yüksek haddin yine uygulamaya başlamaya yetki verme noktasına vardırılması, İdarenin yetkilerinin birey hak ve özgürlükleri aleyhine genişletilmesinden başka anlam taşımaz”. Osman Alifeyyaz PAKSÜT’ün karşı oy gerekçesi. Bkz. AyM, 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/59, RG. 07.11.2008, S. 27047.

⁵⁴⁵ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 28, 162; ÜZELTÜRK, *Mükellef Hakları*, s. 243; ÜZELTÜRK, *Problemler*, s. 59; DOĞRUSÖZ, *Vergilendirme*, s. 72; DOĞRUSÖZ, *Sempozyum*, s. 99-100; YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 357, 362; YALTI, *Bant Çözümü*, s. 382; ARIKAN, *Demokratik*, s. 201; BAŞ, s. 413; GERÇEK, *Konuşma*, s. 355; TAVŞANCI Aykut, “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 189, Haziran 2004, s. 150.

⁵⁴⁶ SAYGILIOĞLU, s. 12.

organının yetkisini çoğunlukla getirisi olan alanlarda kullanması sonucu, ödeme gücü ilkesinin zedelendiği de doktrinde belirtilmektedir⁵⁴⁷. DOĞRUSÖZ, vergi oranının sıfıra indirilmesi hallerinde verginin fiilen kalkıp kalmadığı ayrımını yapmaktadır. Buna göre, tahsil yöntemini ifade eden oran sıfıra inse dahi kalkmaz ancak, tarhiyata ilişkin oran sıfıra indirildiği takdirde kalkar, dolayısıyla bu durumda yetki tanınmaz⁵⁴⁸.

GÖZLER ise, insanların devlete vergi vermemesinin genel hüküm; vermesinin ise istisna niteliğinde olduğunu belirtmekte ve vatandaşların temel hak ve hürriyetlerini artırırken değil, sınırlandırırken kanun gerektiğini ileri sürmektedir⁵⁴⁹. Ancak, Anayasanın 73/3. maddesi karşısında yürütme organının vergiyi kaldırmasının anayasa-

⁵⁴⁷ “Bu yetkiyle ödeme gücü ilkesi bana göre zedeleniyor. Doktora tezimde de hocalarımın tartıştığı üzere, kesinlikle ödeme gücü ilkesi ortadan kalkıyor. Yani ya mükellef korunuyor veya mükellefin üstüne geliniyor. Örneğin hayat standardında genelde mükellefin üstüne gelindi; buna karşın menkul kıymet gelirlerinde mükellef korundu. Örneğin 167 milyar lira repo geliri olan bir kişi vergi dışı bırakılabilir. Buna karşın 350 milyon lira asgari ücret alan vergi içi kalıyor”. Bkz. SAYGILIOĞLU, s. 13, 14.

⁵⁴⁸ “Bence burada ikili bir ayrım gerekmektedir. Eğer oran, bir tahsil yöntemini ifade ediyorsa bu yetki verilebilir. Örneğin serbest meslek kazançlarında stopaj oranı tahsile ilişkindir. Bakanlar Kurulu stopaj oranını sıfıra indirse bile vergi kalkmaz, bu kazançlar yıllık beyanname ile vergilendirilebilir. Buna karşılık mevduat faizinde stopaj oranı veya emlak vergisinde vergi oranı, tarhiyata ilişkindir. Burada oran sıfırlanır, vergi artık tarh edilemez ve o mükellef için o dönem itibarıyla kaldırılmış olur”. DOĞRUSÖZ, Yasallık-2.

⁵⁴⁹ “Kanımca vergilendirme işlerinde asıl olan şey, insanların devlete vergi vermemesidir. İnsanların devlete vergi vermemesi sıfatı asliyedir, asıl nitelik budur. Yeryüzünde vergi sonradan ortaya çıkmış bir şeydir. İnsan denilen varlık devletten de, dolayısıyla devlete ödenen vergiden de eskidir. Sonradan ortaya çıkan şey vergidir. Yani insanların vergi vermesi, sıfat-ı arıza, Latinceyle *accidentalia*’dır. Genel hüküm, sıfat-ı asliyeyi düzenleyen hükümdür. İstisna ise sıfat-ı arızayı düzenleyen hükümdür. O hâlde insanların devlete vergi vermemesi genel hüküm, insanların devlete vergi vermesi istisnadır... Verginin kaldırılması temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması değil, artırılması, genişletilmesi demektir. Temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmak için kanun gerekir; artırmak için değil”. GÖZLER Kemal, “Kemal Gözler’in Konuşması”, İkinci Gün-Birinci Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Ankara 2015, s. 296-297.

ya aykırı olacağını, fakat liberal bir anayasada bunun şart koşulmaması gerektiğini de vurgulamaktadır⁵⁵⁰. Ancak vergilerin ilk devlet yapılanmasıyla birlikte –farklı adlarla da olsa– alınmaya başlandığı, devletin varlığının vergilere bağlı bulunduğu, devletin vergilerle kaim olduğu dikkate alındığında; –devletlerin varlığı ile birlikte– vergi alınmasının istisna değil, genel/asıl bir durum olduğu ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca vergi oranını sıfıra indirmeyi ya da kaldırmayı, mükelleflerin lehine bir durum niteliğinde temel hakların genişletilmesi olarak kabul ettiğimizde dahi, bunun yasama organı eliyle yapılmasının hukukî güvenlik bakımından çok daha uygun olacağını söyleyebiliriz. Çünkü yürütme organı bir düzenleyici işlemle bazı mükellefler bakımından vergiyi sıfıra indirdiğinde, diğer mükellef gruplarıyla arasında uyumsuzluk/eşitsizlik hali meydana çıkabilecektir. İşte bu yüzden, fiilen kaldırma teşkil eden durumların, yasama organınca tartışılarak alenî bir şekilde görüşülmesi ve kanunla karara bağlanması lâzımdır. Yasama organındaki görüşmeler sonucu karara bağlanma, vergi sisteminin kendi içindeki uyumu bakımından da daha uygundur. Yürütme organının yapacağı düzenlemeler –meclisteki gibi tartışılarak çıkmadığı için– çoğu zaman vergi sisteminin kendi içindeki insicamını bozucu nitelik taşımaktadır. Bu yüzden yürütme organı oranı sıfıra indirirken (fiilen kaldırırken), eşitliğe aykırı durumlar oluşmasına sebebiyet verebilir.

ee. Değişiklik yapma Yetkisinin Belediye Meclislerine Tanınması Sorunu

Anayasanın 73/4. maddesi gereğince vergilerde değişiklik yapma yetkisi sadece yürütme organına (Cumhurbaşkanına) tanınabilmektedir. Ancak bazen belediye gelirleri ile ilgili olarak yürütme organı yerine belediye meclislere yetki veren kanun hükümlerine rastlanabilmektedir.

⁵⁵⁰ “Madde 73/III’te açıkça “vergi..., kanunla ... kaldırılır” denmektedir. Dolayısıyla bir verginin Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılmasının Anayasamıza aykırı olacağı söylenebilir. Bu nedenle madde 73/III’teki, verginin kanunla kaldırılacağı yolundaki hükmün liberal bir hukuk mantığıyla bağdaşmadığını iddia edebiliriz. Liberal bir anayasa, verginin kanunla konulmasını şart koşmalı, ama kaldırılması için böyle bir şart koşturmalıdır”. GÖZLER, *Konuşma*, s. 297, dipnot *, s. 298.

Henüz 1971 değişiklikleriyle yürütme organına vergi yetkisi tanınmadığı 1961 Anayasası döneminde, Belediye Gelirleri Kanununda yer alan “*Belediye içindeki limanlarda boş veya yüklü olarak durup denizi veyahut göl ve nehirleri işgal eden veyahut depo vesair surette kullanılan büyük küçük deniz nakil vasıtalarından **Belediye Meclisince düzenlenecek tarifeye göre resim alınır***” hükmü Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi, sınırları belirlenmeden, azamî miktar tespit edilmeden yetki tanınması hususuna değinerek ilgili hükmü iptal etmiştir⁵⁵¹. Yine, “*levhalardan Belediye Meclislerince düzenlenecek tarifeye göre yıllık bir resim alınır*” hükmü de Anayasa Mahkemesi tarafından idareye sınırsız yetki devri gerekçesiyle iptal edilmiştir⁵⁵².

⁵⁵¹ “Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani mükellef matrah ve oran yönleri, her malî yükümün özelliğine göre değişmekte olduklarından, bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtmeli ve bazılarının niteliklerine göre, matrah ve oranı, bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırları tayin olunmalıdır. Aksi halde idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur. Olaya gelince, 5237 sayılı Kanunun 19 uncu maddesinin (B) fıkrasının iptali istenilen hükmü ile, liman işgal resminin konusu ve yükümlülere gösterilmiştir. Buna karşılık, bu malî yüküm hakkında bir matrah ve oran veya azamî bir miktar konulmamış, resmin belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre alınacağı açıklanmıştır. Tarifenin düzenlenmesinde belediye meclisleri haiz oldukları serbestiye ve takdir hakkına dayanarak kişilerden değişik resim isteyebilecekler; böylece idareye malî yüküm bakımından sınırsız yetki tanınmasından doğabilecek sakıncalar gerçekleşmiş olacaktır. Bu nedenlerle, iptali istenilen hükmün, Anayasa’nın 61 inci maddesine aykırı olduğu açıkça görülmektedir”. AyM, 18.04.1968, E. 1967/54, K. 1968/12, RG. 18.06.1968, S. 12927.

⁵⁵² “İptali istenilen hükümde bu resim hakkında bir matrah ve oran ya da âzami bir miktar konulmamış, bu resim belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre alınacağı açıklanmıştır. Tarifenin düzenlenmesinde belediye meclisleri tamamen serbest bırakıldıklarından resim miktarının tâyini bu meclislerin takdirine bırakılmış demektir. Belediye meclislerinin bu serbestliğe dayanarak aşırı derecede yüksek levha resimleri tarh ettikleri ve hata tarife kavramını kendi anlayışlarına göre yorumlayarak aynı tarifede levha resimlerinin, bir kısım mükellefler için binaların gayrisîfî iradının bir oranı üzerinden ve başka mükellefler için sübjektif ve kişisel takdire göre alındığı 9 uncu dairenin kararından anlaşılmaktadır... Fakat bu tavan kanunda yer almamış ve yürürlükte bulunan, sınırsız ve keyfi uygu-

Anayasada henüz yürütme organına bile vergiler konusunda yetki tanınmasına ilişkin düzenlemenin bulunmadığı dönemde, Anayasa Mahkemesi, belediye meclislerine verilen yetkiyi, sınırları belirsiz olarak verildiği için iptal etmiştir. Dolayısıyla o dönem için, keyfiliğe kaçmayacak şekilde aşağı ve yukarı sınırları belli yetki devirlerinin anayasaya aykırı bulunmadığı anlaşılmaktadır.

1981 yılında çıkarılan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun⁵⁵³ 96/B maddesinde de belediye meclislerine yetki veren hüküm yer almaktaydı: *“Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar gözönünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur”*. Ancak Anayasanın geçici 15. maddesi gereğince, Millî Güvenlik Konseyi döneminde (12.09.1980 ilâ 07.12.1983 tarihleri arasında) çıkarılan kanunların anayasaya aykırılığı iddia edilememekteydi⁵⁵⁴. 5982 sayılı Kanunla yapılan anayasa değişikliğinin 12.09.2010 tarihli referandumla kabul edilmesiyle, Anayasanın geçici 15. maddesi yürürlükten kalkmıştır.

Bu değişikliğin ardından Belediye Gelirleri Kanununun 96/B maddesinin anayasaya aykırılığı itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesinin

lamalara elverişli metin kabul olunmuştur. Bu durum karşısında, malî yükümler konusu yukarıda genel olarak incelenirken açıklanan nedenlerle, levha resminin kanunla konulmuş sayılamıyacağı ve iptali istenilen hükmün bundan ötürü Anayasa'nın 61 inci maddesin ikinci fıkrasına aykırı olduğundan iptal edilmesi gerektiği kabul olunmalıdır”. AyM. 29.03.1966, E. 1965/45, K. 1966/16, RG. 12.05.1966, S. 12297; *“Ancak matraha, orana veya en yüksek sınıra ilişkin hiç bir saptama yoktur. Fıkra reklam resminin belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre alınacağıın açıklanması ile yetinilmiştir. Bu, malî yüküm kavramıyla bağdaşmayacak sınırsız bir yetkidir”*. AyM, 22.12.1970, E. 1970/29, K. 1970/48, RG. 18.04.1971, S. 13813; *“Tarifenin düzenlenmesinde belediye meclisleri, kanunun bir sınır tanımamış olmasından yararlanarak diledikleri gibi resim alınmasını öngörecekle, böylece idareye, malî yüküm bakımından, sınırsız yetki tanınmasından doğabilecek sakıncalar gerçekleşmiş olacaktır”*. AyM, 03.07.1969, E. 1969/23, K. 1969/41, RG. 07.02.1970, S. 13420.

⁵⁵³ RG. 29.05.1981, S. 17354.

⁵⁵⁴ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 275; YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 348; TAN Turgut, *“1982 Anayasası'nın Geçici 15. maddesi Üzerine”*, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 48, S. 1, 1994, s. 378.

önüne getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi vergiler konusunda Anayasanın 73/4. maddesi gereğince sadece yürütme organına yetki tanımlayabileceği gerekçesiyle maddeyi iptal etmiştir: *“Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Dolayısıyla bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ise kanunun öngörmesi koşuluyla ancak Bakanlar Kurulu’na verilebilir. Bu nedenle, belediye meclislerine vergi tarifesini belirleme yetkisi veren kural Anayasa’nın 73. maddesine aykırıdır. İptali gerekir”*⁵⁵⁵.

Daha sonra Belediye Gelirleri Kanununun 60. maddesindeki *“Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, işin mahiyetine göre yılda 20 TL’den az; 800 TL’den çok olmamak üzere belediye meclislerince tespit edilir”* hükmü çerçevesinde belediye meclislerine yetki verilmesi konusu, Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Ancak, Anayasa Mahkemesi, ilginç bir şekilde, Anayasanın 73. maddesinin yanında 127. maddesini de birlikte değerlendirme yolunu seçmiştir: *“Anayasallık denetiminde, Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirmeye ilişkin hükümler, mahalli idareler yönünden, Anayasa’nın 127. maddesinde belirtilen kurallarla birlikte ele alınıp yorumlanmalıdır”*. Akabinde de anayasa ile mahallî idarelerin özerkliğinin teminat altına alındığı belirtilmiş ve belediye meclislerine verilen yetkinin demokratik devlet ilkesine uygun düştüğü vurgulanmıştır⁵⁵⁶. Kararda ye-

⁵⁵⁵ *“Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, ‘vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir’ denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir”*. AyM, 29.12.2011, E. 2010/62, K. 2011/175, RG. 19.05.2012, S. 28297.

⁵⁵⁶ *“Anayasa’nın 127. maddesinin birinci fıkrasında, mahalli idarelerin il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları yine kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileri oldukları ifade edilmiştir. Anayasa’da merkezi yönetim - yerel yönetim ayrımının yapılması, yerel yönetimlerin organlarının seçimle göreve gelmesinin öngörülmesi, seçimlerinin süreli olması,*

rel yönetimlere yetki tanınmanın zarureti açıklanmaya çabalanmış, merkezî yönetimin yerel ihtiyaçları karşılayacak yerel gelirleri belirle-
mesinin zor olduğu da iddia edilmiştir⁵⁵⁷. Ayrıca Avrupa Yerel Yöne-

*kararlarını kendi organları eliyle alması ve uygulaması, kendilerine özgü bütçe-
lerinin bulunması, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanması gibi yetki ve
ayrıcılıkların tanınmış olması, bu idarelerin özerkliklerinin göstergeleridir. Ana-
yasa'nın 127. maddesinde öngörülen "yerel yönetimlerin özerkliği" ilkesi, yerin-
den yönetimin varlık şartlarından olan mali özerkliği de kapsamaktadır. Mali
özerklik kavramı ise mahalli idarelerin mali kaynaklarının bir bölümünü yerel
vergi ve harçlardan oluşturmalarını, gelirlerini ve varlıklarını kendi amaçlarına
uygun bir biçimde kullanabilmelerini ve esnek bir bütçe sistemine sahip olma-
rını öngörmektedir. Diğer bir ifade ile mahalli idarelerin mali özerkliği, merkezi
yönetimin malvarlığından ayrı malvarlığı, bağımsız gelir kaynakları ve bütçeleri
olması esasına dayanır. Nitekim Anayasa'nın 127. maddesinin altıncı fıkrasının
son cümlesinde de "Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır."
hükmüne yer verilmek suretiyle mahalli idarelerin mali özerkliği teminat altına
alınmıştır. Anayasa'nın 127. maddesi uyarınca mahalli idarelerin kuruluş amacı
olarak gösterilen mahalli müşterek ihtiyaç, herhangi bir yerel yönetim biriminin
sınırları içinde yaşayanların, aynı yörede birlikte yaşamaktan doğan somut du-
rumların yarattığı, yoğunlaştırdığı ve sürekli güncelleştirdiği, özünde etkinlik, öl-
çek ve sağladığı yarar bakımından yerel sınırları aşmayan, bölünebilir ve rekab-
bet konusu olabilen yerel ve kamusal hizmet karakterinin ağır bastığı ortak bek-
lentilerini ifade etmektedir. Anayasa'da il, belediye ya da köy halkının yerel or-
tak ihtiyaçlarının neler olduğu belirlenmemiş, bunun saptanması kanuna bira-
kılmıştır. Bu durumda kanun, kamu yararını gözeterek, anayasal sınırlar içinde
merkezi yönetimle yerel yönetim arasındaki görev sınırlarını belirleyebilir. Ana-
yasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki,
etki ve sonuçları itibarıyla bölünebilir olmayan, merkezi idare tarafından ülke
çapında uygulanan vergilere ilişkin bir yetkidir. 2464 sayılı Kanun'da yer alan
vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler bakımından ise hepsinin ma-
halli niteliğinin öne çıktığı görülmektedir. Anılan dördüncü fıkra Bakanlar Ku-
ruluna verilen yetki, mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması amacıyla yerel
bazda yerel yönetimlerin yetkilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Esasen
mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasında ken-
dilerine bir takım mali yetkiler tanınması Anayasa'nın 127. maddesinde belirtti-
len idari ve mali özerkliklerinin gereğidir. Bir başka ifadeyle yerel özelliği baskın
olan vergi, resim ve harçların, sınırları belli edilmek kaydıyla yerel idarelerin
yetki alanları içinde bırakılması demokratik devlet ilkesine uygun düşmektedir".
AyM, 10.04.2013, E. 2012/158, K. 2013/55, RG. 18.01.2014, S. 28886.*

⁵⁵⁷ "Sürekli gelişen bilim ve teknolojinin hızla ürettiği yenilikler ve hukuk evrimi so-
nunda çok çeşitlenen ve yaygınlaşan bireysel ya da toplumsal gereksinimleri
karşılamaya yönelik devlete ait tüm görevleri ülke düzeyinde tek bir merkezden,
zamanında, sağlıklı, verimli ve etkin biçimde yerine getirebilme olanaksızlığı,

timler Şartından bahsedilerek, verilen yetkinin anayasaya aykırı olmadığına dair gerekçe oluşturulmaya gayret edilmiş ve oyçokluğu ile düzenlemenin anayasaya aykırı olmadığına hükmedilmiştir: “*Vergilendirme yetkisinin sahibi olan Devletin, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar içinde ülke çapında uygulanan vergiler yönünden Bakanlar Kurulu eliyle kullanması Anayasa’nın 73. maddesinin gereğidir. Ancak yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesini öngören kuralda, Anayasa’nın 73. ve 127. maddelerine aykırı bir durumun bulunmadığı açıktır. Nitekim Türkiye’nin de onaylamış olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı’nın 9. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da, “Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır” biçiminde bir düzenleme yer almaktadır. Açıklanan ne-*

bunların bir bölümünün yerel idareler tarafından yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Merkezi yönetim, yerel gereksinimleri anlama ve değerlendirme yönünden yetersiz kalma riski taşımakta ve yerel idareler gibi dinamizm ve hareketlilik gösterememektedir. Yerel yönetimler, yerel çıkarlara, ekonomik ve coğrafi duruma göre değişken koşullara daha iyi uyabilme olanağına sahiptir. Bu yönüyle düzenlemenin, merkezden yönetimin görev yükünü hafifletmeyi de amaçladığı anlaşılmaktadır. Günümüzde şehirleşme hareketlerinin gelişmesi, şehir niteliğindeki yerleşim alanlarında yaşayan nüfusun hızla artması, şehir halkının giderek sosyal, ekonomik ve kültürel ihtiyaçlarının çoğalması ve şehirlerin çağın gereklerine göre yeniden tanzim ve imar çabaları, bu konudaki giderlerin geniş ölçüde artması sonucunu doğurmuş ve bu durum eski şartlara ve anlayışlara göre kurulmuş olan yerel yönetim finans sistemlerinin yeni ve doyurucu kaynaklara sahip olacak biçimde geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Her bir ilin yerleşim alanı, kent ve kırsal nüfus oranları, yüzölçümleri, hizmet sunum alanları, nüfusları, yöredeki sanayi yoğunluğu, üretim ve tüketim kapasitesi, ekonomik faktörler ve gelişmişlik düzeyi birbirinden oldukça farklı olduğundan, yerel ihtiyaçları karşılayacak yerel gelirlerin belirlenmesinin merkezi yönetim tarafından yapılmasının zorluğu ortadadır. Sayılan etkenler gözetildiğinde belediyelerin hizmet maliyetlerinin ve buna karşılık gelirlerinin bir kısmının kendi yetkili organları tarafından belirlenmesi, Anayasa’nın 127. maddesinde ifade edilen “yerel yönetimlerin özerkliği” ilkesine de uygundur”. AyM, 10.04.2013, E. 2012/158, K. 2013/55, RG. 18.01.2014, S. 28886.

denlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 73. ve 127. maddelerine aykırı değildir”⁵⁵⁸.

Karşı oy yazılarında ise, Anayasanın 73/4. maddesinin açık olduğu, bu bağlamda yetkinin ancak yürütme organına tanınabileceği, başka hiçbir organa tanınamayacağı açıkça ifade edilmiştir⁵⁵⁹. Ayrıca bazı üyeler belediye meclislerine yetki tanınmasının olması gerekene uygun olduğunu, fakat anayasa hükmünün de açık bulunduğunu vurgulamıştır: *“Ancak “olması gereken”e ilişkin yapılan değerlendirmeler, kanunların anayasallık denetiminin mevcut Anayasa hükümleri çerçevesinde yapılması zorunluluğunu değiştirmemektedir. Anayasa'nın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülöklere dair özel düzenlemesi olan 73. maddesinin dördüncü fıkrasının gerek lafzı, gerekse madde gerekçesinde ifadesini bulan amacı dikkate alındığında, belediye meclislerine tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcını belirleme yetkisi veren kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu açıktır”⁵⁶⁰.*

Bu karar verildikten sonra, fakat kararın Resmî Gazetede yayımlanmasından önce, kanun koyucu önceki iptal kararının (E. 2010/62, K. 2011/175) gereğini yerine getirmek amacıyla 24.05.2013 tarihli 6487 sayılı Kanun⁵⁶¹ çıkararak söz konusu yetkiyi yeniden Bakanlar Kuruluna bırakmıştır. Bu ikinci kararın (E. 2012/158, K. 2013/55) Resmî Gazetede yayımlanmasının akabinde ise 26.02.2014 tarihli 6527 sayılı Kanunla⁵⁶² Belediye Gelirleri Kanuna geçici 7. madde eklenmiş ve kanunda yer alan tarifelerin Bakanlar Kurulu kararı çıkıncaya kadar uy-

⁵⁵⁸ AyM, 10.04.2013, E. 2012/158, K. 2013/55, RG. 18.01.2014, S. 28886.

⁵⁵⁹ *“Anayasa'nın 73. maddesi, vergi, resim ve harçların oran ve tarifelerinde belirtilen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin sadece Bakanlar Kuruluna verilebileceğini hükme bağlamıştır. Bu yetkinin, Bakanlar Kurulu haricinde başka bir makama ya da belediye meclislerine verilmesinin Anayasal dayanağı bulunmamaktadır. Öte yandan kural, Anayasa ile sadece Bakanlar Kurulu için öngörölen yetkiyi belediye meclislerine de vermek suretiyle Anayasa ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiyi yasa ile Anayasaya aykırı olarak daraltmaktadır”.* Mehmet ERTEN'in karşı oy yazısı; Zehra Ayla PERKTAŞ'ın karşı oy yazısı.

⁵⁶⁰ Engin YILDIRIM, Erdal TERCAN ve Zühtü ARSLAN'ın karşı oy yazıları.

⁵⁶¹ RG. 11.06.2013, S. 28674.

⁵⁶² RG. 01.03.2014, S.28928.

gulanması hüküm altına alınmıştır. Gerek 6427 sayılı Kanunun ve gerekse de çıkarılan Bakanlar Kurulu kararının, “19.05.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe” girmeleri kararlaştırılmak suretiyle, düzenlemeler hukuka aykırı olarak geçmişe yürütülmüşlerdir⁵⁶³. Bu düzenlemelerle, Anayasa Mahkemesinin belediye meclislerine vergi yetkisi verilmesinin anayasaya aykırılık oluşturmadığı yönündeki kararı, uygulama kabiliyeti bulamamıştır.

Söz konusu bu karardan yaklaşık bir buçuk sene sonra Anayasa Mahkemesi, yine aynı yöndeki içtihadına devam etmiştir. Belediye Gelirleri Kanununun geçici 7. maddesindeki “2013 yılında uygulanmak üzere belediye meclislerince belirlenmiş olan; bu Kanunun 15 inci maddesinde, 21 inci maddesinin birinci fıkrasının (III) numaralı bendinde, 56 ncı maddesinde, 60 ıncı maddesinde ve 84 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yer alan maktu vergi ve harç tarifeleri, Kanunun 96 ncı maddesinin (A) fıkrasının ikinci paragrafı gereğince Bakanlar Kurulunca tespit edilecek karar yürürlüğe girinceye kadar uygulanmaya devam edilir” hükmüne karşı itiraz yoluyla önüne gelen davada Anayasa Mahkemesi, yetkinin yürütme organına verilmesi gerektiğini belirtmiş ancak Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ile Anayasanın 127. maddelerini de dikkate alarak, belediye meclislere sınırlı yetki tanınmasının anayasaya aykırılık oluşturmadığına karar vermiştir: “Esasen **mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasında kendilerine bir takım mali yetkiler tanınması Anayasa’nın 127. maddesinde belirtilen idari ve mali özerkliklerinin gereğidir.** Bir başka ifadeyle yerel özelliği baskın olan vergi, resim ve harçların, sınırları belli edilmek kaydıyla yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılması **demokratik devlet ilkesine uygun düşmektedir... belediyelerin hizmet maliyetlerinin ve buna karşılık gelirlerinin bir kısmının kendi yetkili organları tarafından belirlenmesi, Anayasa’nın 127. maddesinde ifade edilen “yerel yönetimlerin özerkliği” ilkesine de uygundur.** Nitekim Türkiye’nin de onaylamış ol-

⁵⁶³ Bkz. ÜZELTÜRK Hakan, “Anayasa Mahkemesi’nin K. 2013/55 Sayılı Kararıyla İlgili Değerlendirmeler”, *Malî Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 110, Şubat 2014, s. 16.

*duğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 9. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da, "Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır" biçiminde bir düzenleme yer almaktadır. Vergilendirme yetkisinin sahibi olan Devletin, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar içinde ülke çapında uygulanan vergiler yönünden Bakanlar Kurulu eliyle kullanması Anayasa'nın 73. maddesinin gereğidir. Ancak yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesinde ve bu bağlamda 2013 yılı için belediye meclislerince belirlenmiş vergi ve harç tarifelerine, Kanun'un 96. maddesinin (A) fıkrasına 6527 sayılı Kanun'la eklenen ikinci paragrafta öngörülen yöntem uyarınca Bakanlar Kurulunca karara bağlanacak tarife yürürlüğe girinceye kadar uygulanma olanağı tanınmasına ilişkin itiraz konusu kuralda, **Anayasa'nın 73. ve 127. maddelerine aykırılık bulunmamaktadır**"⁵⁶⁴. Ancak karardaki karşı oylarda yine yetkinin ancak anayasa gereğince Bakanlar Kuruluna tanınabileceği haklı olarak ileri sürülmüştür⁵⁶⁵.*

Anayasanın 73/4. maddesi hükmünün açıklığına rağmen, Anayasa Mahkemesinin 'olması gereken'i esas alarak karar vermesi hayli dikkat çekicidir. GÖZLER, günümüzde iktidarı sınırlandırmakla görevli organlardan ilki olan Anayasa Mahkemesinin, iktidarı sınırlandıran bir unsur değil, bilâkis onu tahkim eden bir unsur hâline dönüştüğünü belirtmektedir. Hatta Anayasa Mahkemesi kararlarının anayasaya de-

⁵⁶⁴ AyM, 11.09.2014, E. 2014/72, K. 2014/141, RG. 10.01.2015, S. 29232.

⁵⁶⁵ "Nitekim Anayasa Mahkemesinin 29.12.2011 günlü, E: 2010/62 K: 2011/175 sayılı kararında 2464 sayılı Kanun'un 96/B maddesi Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bulunarak oybirliği ile iptal edilmiştir. Bu durumda anayasal temele sahip olmadığı açık olan bir yetkiye dayanarak belirlenen vergi ve harçlara ilişkin tarifelerin uygulanmasına iptal kararının yürürlüğe girmesinden sonra bir müddet daha devam edilmesini öngören kural, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır". Aynı kararda Zehra Ayla PERKTAŞ'ın karşı oy yazısı. Ayrıca bkz. Engin YILDIRIM, Erdal TERCAN, Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN'ın karşı oy yazıları. AyM, 11.09.2014, E. 2014/72, K. 2014/141, RG. 10.01.2015, S. 29232.

ğil de bir takım hukuk dışı faktörlere bağlı bulunduğunu da iddia etmektedir⁵⁶⁶.

Doktrinde, Anayasa Mahkemesinin belediye meclislerine yetki verilebileceği yönündeki kararının hatalı olduğu vurgulanmaktadır. Nitekim ÜZELTÜRK, iptali istenen kuralın Anayasanın 127. maddesine uygun olmasının aynı zamanda 73. maddesine de uygun olduğu anlamına gelmeyeceğini ifade etmektedir⁵⁶⁷. Ayrıca hem belediye meclislerine yetki verilmesi ve hem de bu durumun anayasadaki düzenlemelere aykırı olması karşısında Anayasanın 2. maddesi kapsamında da değerlendirme yapılmasının gerekli olduğunu ileri sürmektedir⁵⁶⁸. BATIREL de Anayasanın 127. maddesindeki ilkenin yerel yönetim ilkesi (subsidiarity) olduğunu ancak, Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararlarında bu ilkeyi yerel yönetim özerkliği (local autonomy) olarak yorumladığını ve bu içtihat değişikliğinin, üniter devlet yapısına sahip Türkiye’de belediyelere vergileme konusunda yetki devri yapılabileceği gibi oldukça tartışmalı bir kararı gündeme taşıdığını vurgulamaktadır⁵⁶⁹.

Belediyelerin anayasal bakımından yetkili olmamalarına rağmen, aynen yürütme organı gibi verginin temel öğelerinde değişiklik yapma yetkisine sahip olduklarını kabul etmek, hukukî güvenlik ilkesine de aykırılık teşkil edecektir⁵⁷⁰.

⁵⁶⁶ “Artık anayasa veya kanunlardaki kurallara bakmak, karşılaşılan hukukî sorunun nasıl çözümleneceği konusunda bir fikir vermiyor. Örneğin anayasa mahkemelerinin önündeki bir iptal davasının sonucunu tahmin etmek için anayasanın ne dediğine bakmanın bir yararı yok. Zira artık anayasa mahkemesi kararları anayasaya değil, birtakım hukuk dışı faktörlere bağlı. Belirli bir davada anayasa mahkemesinin ne yönde karar vereceğini anayasa hukuku profesörleri değil, gazeteciler daha iyi tahmin ediyorlar”. Bkz. GÖZLER Kemal, “Hukuk Nereye Gidiyor? Gözlemler ve Sorular”, <http://anayasa.gen.tr/hukuk-nereye-gidiyor.htm> (Yayın tarihi: 06.12.2018) (E.t. 09.12.02018).

⁵⁶⁷ ÜZELTÜRK, *Değerlendirmeler*, s. 16.

⁵⁶⁸ ÜZELTÜRK, *Değerlendirmeler*, s. 15.

⁵⁶⁹ BATIREL Ömer Faruk, “Türkiye’de Belediyelerin Mali Özerkliği: Anayasa Mahkemesinin Değişen İçtihadı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 143, Ocak 2016, s. 13.

⁵⁷⁰ BOZDOĞAN/İLK, s. 37.

ÇAĞAN, güçlü bir yerinden yönetim uygulaması bakımından yerel yönetimlere vergi yetkisi verilmesinin ve güçlü bir malî özerlik tanınmasının zorunlu olduğunu belirtmektedir⁵⁷¹. 1982 Anayasasının kabul edilmesinden sonra ÇAĞAN, geçici 15. madde gereğince belediye meclislerine verilen yetkinin anayasaya aykırılığının ileri sürülemediğini belirtmiş ancak, bu yetkinin ihtiyaca ve demokratik devlet ilkesine uygunluğunun kuşkusuz olduğunu da vurgulamıştır⁵⁷².

YALTI da Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının amacının vatandaşla en yakın birim olan yerel makamların haklarına ilişkin bir Avrupa standardı oluşturmak ve vatandaşın günlük hayatını etkileyen karar süreçlerine etkin katılımı imkânını sağlamak olduğunu ifade etmekte⁵⁷³; yerel yönetimlerin karar organlarının seçim yoluyla işbaşına geldiğini, bunlara bir kısım vergi yetkilerinin kısmen bırakılmasının kanunîlik ilkesinin temel çekirdeğine uygun bir durum olduğunu belirtmektedir. Buna göre, “*mahalli ihtiyaçların mahalli kaynakların düzeyine de seçilmiş vekillerce karar verilmesini düşünmek yanlış bir yaklaşım değildir*”⁵⁷⁴. KARAKOÇ da devredilecek yetkinin sınırlarının iyi belirlenmesi kaydıyla belediye meclislerine vergileme yetkisi tanınabileceğini söylemektedir⁵⁷⁵. Hatta 1961 Anayasası dönemindeki Anayasa Mahkemesi kararlarını belirterek bunun yerinde bir uygulamaya kaynaklık ettiğini ileri sürmektedir⁵⁷⁶.

Bu görüşlere karşın, belediye meclislerine yetki verilmesi halinde, adeta bir o kadar yürütme organı oluşturulmuş olacağı ve bu mec-

⁵⁷¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 204.

⁵⁷² ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 275.

⁵⁷³ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 349; Doktrinde Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartındaki genel ilkelerin Türkiye bakımından uygulanabilirliği için, yerel yönetim reformunu aşan bir kamu yönetimi reformunun gerekli olduğu ileri sürülmektedir. Bkz. SAKINÇ Süreyya, “Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması”, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul 2000, s. 131.

⁵⁷⁴ YALTI, *Anayasa Mimarisi*, s. 355-356; YALTI, *Bant Çözümü*, s. 379, 381.

⁵⁷⁵ KARAKOÇ, *Vergi Ödevi*, s. 91-92; KARAKOÇ, *Bant Çözümü*, s. 385; Ayrıca bkz. GÜNER Ayşe, V. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 36-370.

⁵⁷⁶ KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 334.

lislerin birbirlerinden farklı kararları sonucu iktisadî hayatın etkilenebileceği de ileri sürülmektedir⁵⁷⁷. Nitekim İsveç’te de belediye meclislerinin vergiyi aşırı artırması sonucu üst sınır getirilmek zorunda kalmıştır⁵⁷⁸.

SEViĞ de yerel yönetimlerin gözden geçirilip demokratik düzene uygun bir yerinden yönetim sisteminin getirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Ayrıca Belediye Gelirleri Kanunundaki harçları saymakta ve bunların tarifede gösterilen miktarın çok üstünde alındığını, ödenmediği takdirde de işyeri açma ruhsatını alamamak gibi büyük sorunlar yaşandığını iddia etmektedir⁵⁷⁹.

Yerel yönetimleri güçlendirmek gerekir. Nitekim yerel yönetimlerin Tanzimat’tan beri, güçlenen merkezî idare karşısında iktisadî ve hukukî özerklik konusunda geri kaldıkları, hâlen de geçmişin getirdiği uyumsuz yapıyı taşıdıkları ifade edilmektedir⁵⁸⁰. Belediye meclislerinin seçimle işbaşına geldikleri ve o yöre insanının özünü teşkil ettikleri düşünüldüğünde, vergi hakkı kapsamında yerel yönetimlere de yetki

⁵⁷⁷ “2900 tane belediye var, 2900 tane Bakanlar Kurulu yaratmış oluruz. Her belediye farklı oran uygular. Geçmiş yıllarda bu yapıldı. İstanbul’da bir belediye, ticaret sicil harçlarını; o zaman sicilde bir belge alınıyordu, ticari durum tasdiknamesi alınıyordu belediyeden, o da ticaret siciline götürülüyordu, tescil yaptırabilmek için o veriliyordu; bu tasdikname alınma harçlarını bir belediye o kadar düşürdü ki bütün holdingler, şirketler o belediyenin alanında kurulup ertesi gün nakil yapmaya başladılar kendi adreslerine. Dolayısıyla iktisadi yaşantıyı da para ve sermayenin veya kişilerin hareketlerinde bu şekilde belediye meclislerinin farklı yetkiler kullanması dolayısıyla son derece derinden etkileyebiliriz”. DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 322; Yine, Anayasanın 73/4. maddesi karşısında belediyelere yetki tanınamayacağı hususunda bkz. DOĞRUSÖZ, *Yargı Kararları Işığında*, s. 142.

⁵⁷⁸ “Belki de en özerk ülke İsveç, çünkü Anayasa diyor ki; yerel yönetimler görevini yerine getirmek için vergi salabilir. Ancak bu durum İsveç’te de tartışılmış, 93’te vergiler o kadar yükseltilmiş ki merkez üst sınırı dondurmuş. Dondurma işlemi kalktıktan sonra gene yerel yönetimlerden bazıları oranlarını yükseltmiş bu durumda oranları arttıran yerel yönetimlerin merkezden aktarılan paylarında kesintiye gidilmiş. Böyle bir denge mekanizması kurulmuş”. GÜNER, *Bant Çözümü*, s. 370-371.

⁵⁷⁹ SEViĞ Veysi, V. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 377.

⁵⁸⁰ ORTAYLI, *Osmanlıda Değişim*, s. 274-275.

tanınması gerektiği aşîkârdır. Ancak mevcut anayasa hükmü karşısın-
da belediye meclislerine bu şekilde yetki tanınmasının anayasaya ay-
kırılığı da tartışmasızdır. Bu yüzden yapılacak bir anayasa değışikliğı ile
yerel yönetimlere de sınırlı vergi yetkisi tanınması düşünölmelidir.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 9/3. maddesinde de,
“*yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, **kanu-
nun koyduğu sınırlar dâhilinde**, oranlarını kendilerinin belirleyebile-
cekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır*” hükmü yer almakta-
dır. Belediye meclislerine yetki tanırken Türkiye Cumhuriyeti'nin üni-
ter yapısı dikkate alınarak düzenleme yapılmalıdır. Belediyeler grup-
landırılmalıdır. Her grup için değışiklik yapabilecekleri aşğı ve yukarı
sınırlar dar bir şekilde belirlenmelidir. Bu dar sınırlar hem muhtemel
keyfiliğı önleme, hem de gruplar arasındaki farklılıkları ortadan kal-
dırmama bakımından fonksiyon ifa edecektir. Belediye meclislerin bu
şekilde yetkiyi haiz olup vergilerde değışiklik yapabilmeleri, halkın ye-
rel yönetim seçimleriyle ve seçilecek belediye meclisi üyeleriyle daha
fazla alâkadar olmalarını sağlayacaktır.

2. Anayasanın 167/2. Maddesi Kapsamında Cumhurbaşkanına Yetki Tanınması

Anayasanın 167/2. maddesinde “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin
yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer
dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlölükler dışında ek
mali yükümlölükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhur-
başkanına yetki verilebilir*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm de vergi-
lerin kanunîliğı ilkesinin bir diğer istisnasını teşkil etmektedir.

Anayasanın bu hükmüne dayanılarak çıkarılan, altı maddeden
oluşan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun⁵⁸¹,
adeta anayasa hükmünün tekrarıdır. Kanunun ilk madde-
sinde “*Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağ-
lamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine
vergi ve benzeri yükümlölükler dışında ek mali yükümlölükler konulması*

⁵⁸¹ RG. 15.02.1984, S. 18313.

ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Kanun hükümlerine göre yürütülür” hükmü yer almaktadır.

Kanunda sadece anayasadaki hüküm biraz açılmış ve eklemeler yapılmıştır. Ayrıca bir fon kurulması ve bunun kullanım esaslarının belirlenmesi yetkisinin verilmesiyle takdir yetkisinin alanı genişletilmiş olmaktadır⁵⁸². Anayasada ‘benzeri’ malî yükümlülükleri koyma ve kaldırma konusunda verilen yetki, kanunda ‘ek’ malî yükümün konulması, kaldırılması ve esasların tespit edilmesi yetkisi olarak ifade edilmiştir.

Daha önce sistemde bulunmayan her türlü malî yüküm ile önceden var olan malî yükümlere yapılan eklemeler bu kanun kapsamına girmektedir. Bu bakımdan anayasanın, yürütme organına dış ticarete yönelik olmak ve kanunî temele dayanmak şartıyla çok geniş ve sürekli bir yetki tanıdığı söylenebilir⁵⁸³.

Anayasa Mahkemesi 2976 sayılı Kanun hükmünü anayasaya aykırı görmemiştir. Mahkeme ek malî yükümlülük yetkisinin Anayasa 73. maddesindekinden daha farklı esaslara tâbi olduğunu vurgulamıştır: *“Görüldüğü gibi, Anayasa Kopucu burada "Vergi Ödevinde öngörülenden tamamen ayrı bir esas benimsemiştir: Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur; değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflık, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Oysa Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen "ek malî yükümlülüklerin" konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetkisi verilmesi söz konusudur. Bir "ek mali yükümlülüğün konulması" onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa,*

⁵⁸² ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 215.

⁵⁸³ KARAKOÇ, *Yargısal Denetim*, s. 328.

bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır. Bu nedenlerle söz konusu 3. maddenin Bakanlar Kurulunca ek mali yükümlülükler koymaya; bunların nevi ve miktarlarını tespit etmeye yetki veren kuralı, Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı bulunmamıştır"⁵⁸⁴.

Anayasa Mahkemesi 2012 tarihli bir kararında da aynı içtihadını devam ettirmiş ve *"ek mali yükümlülüklerin, ithalat vergisi içerisine konulması, bunların alınış amaçlarını, türünü ve miktarını belirlemede Bakanlar Kurulunun yetkisini değiştirmemekte ve ek mali yükümlülüklere vergi niteliği kazandırmamaktadır"* şeklinde oybirliğiyle hüküm vermiştir⁵⁸⁵.

İlk karardaki karşı oylarda herhangi bir sınırlama yapılmaksızın yürütme organına yetki verilmesi eleştirilmiştir⁵⁸⁶. DOĞRUSÖZ de, her

⁵⁸⁴ AyM, 11.01.1985, E. 1984/6, K. 1985/1, RG. 17.06.1985, S. 18787.

⁵⁸⁵ AyM, 11.10.2012, E. 2011/109, K. 2012/145, RG. 28.03.2013, S. 28601.

⁵⁸⁶ "167/2 nci maddedeki yetki, Anayasa'nın 91., 121. ve 122 nci maddelerindeki kanun hükmünde kararname çıkarma yetkilerinden de çok farklıdır : 167/2 nci madde ile verilebilecek düzenleme yetkisi, yasama değil, yürütme yetkilerindendir. Bu nedenle Türkiye Büyük Millet Meclisi, Anayasa'nın ancak 7 nci maddesini gözönünde tutarak, yani yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine ve temel kuralına riayet ederek, Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi verebilir. Halbuki, hiçbir belirtme yapmadan, hiçbir sınır, işlem ve kapsam koymadan mutlak bir surette ek mali yükümlülüklerin "nevi ve miktarı"na ait esasların gösterilmesini Bakanlar Kuruluna bırakmakla yasama yetkisi devredilmektedir". Aynı kararda Muammer OYTAN'ın karşı oy yazısı. "Bütün bu yönleri ile bir malî yükün yasada açık bir biçimde ve yeterince belirlenmemiş ise bu durum, kişilerin toplumsal ve ekonomik güçlerini ve hatta, temel haklarını olumsuz yönde etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu nedenlerdir ki kişilere yüklenecek yükümlerin belli başlı öğelerinin açık bir biçimde ve kesin çizgileriyle yasalar gösterilmiş olması gerekir" diyerek belirttiği ilkeleri incelenen yasada bulmak güçtür. Anayasa maddelerini yineliyerek - aktarmak Bakanlar Kurulu'na sürekli ve genel bir düzenleme yetkisini, önceden ve belirsiz biçimde vermek uygun bir düzenleme karşılanamaz. Anayasa'nın 167/2. maddesi, özellikle "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacı"yla kurallaştırılmıştır.

ne kadar farklı düzenlemeler gibi görülse de Anayasanın 73/4. maddesi ile 167/2. maddesinin farklı esaslar getirdiğinin kabul edilemeyeceğini, aksi takdirde, dış ticaretle ilgili de olsa malî yükümlülükler konusunda yürütme organına kanun koyucu gibi hareket etme yetkisinin tanınmış olacağını belirtmektedir. Bu durumun ise başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere anayasanın genel ilkelerine aykırılık oluşturacağını vurgulamakta, dolayısıyla 167/2. maddenin 73. maddede yer alan genel hükme uygun olarak yorumlanması gerektiğini ileri sürmektedir⁵⁸⁷. Buna göre, anayasadaki bu düzenlemenin amacı, kanun koyucunun sınırlarını çizmek suretiyle yürütme organına yetki devrini sağlamak iken, 2976 sayılı Kanun sadece anayasayı tekrar etmiştir. Bu da dış ticaret üzerine fonlar yoluyla her türlü malî yükümlülüğün getirilebilmesine ve dolayısıyla çok sakıncalı bir durumun ortaya çıkmasına yol açmaktadır⁵⁸⁸. Bunu destekleyen diğer bir görüşe göre de ek malî yükümlülüklerle ilgili temel ögeler, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince kanunla genel hatlarıyla düzenlenmeli ve yürütme organı Anayasanın 73/4. maddesine uygun olarak kanunla verilen sınırlar dâhilinde değişiklik yapabilmelidir⁵⁸⁹. BAŞARAN YAVAŞLAR ise, Anayasanın 167/2. maddesi hükmünü, hiç düzenlenmemiş bir ek malî yü-

Odak, "Dış ticaret"tir. Ek yükümlüler, bu yöndeki "dışalım-dışsatım" (ithalât-ihracat) ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine" konulup kaldırılacaktır. "Vergi ve benzeri yükümlülükler dışında" olacaktır. Adı "fon" da olsa, dışsatımı desteklemek; üretimi artırmak, yatırımları özendirmek amacıyla da olsa Anayasa'nın temel buyrukları dışına çıkılmamalıdır". Aynı kararda Yekta Güngör ÖZDEN'in karşı oy gerekçesi. Bkz. AyM, 11.01.1985, E. 1984/6, K. 1985/1, RG. 17.06.1985, S. 18787.

⁵⁸⁷ DOĞRUSÖZ, *Vergilendirme*, s. 75-76.

⁵⁸⁸ "En azından 167/2'de sınırlarının kanunla belirtilmiş olması lazım şeklinde bir ekin yapılması gerekir. Ha bunun sakıncalarını görmedik mi? Gördük. Geçmişte bir siyasal iktidar seçimden sonra, kendisini destekleyenlerin ithal ettiği ürünlerde fonları son derece yukarı çekip kendisini desteklemeyen holding yapılanmalarının ithal ettikleri ürünlerde fonları son derece aşağıya çekerek onları sıkıntıya sokmadı mı?... Bu nedenle ... Anayasa'da bu belirlemenin mutlaka yapılması gerekir. Aksi takdirde siz siyasal iktidara çok önemli bir şekilde ekonomiye siyasal saiklerle müdahale hak ve yetkisini vermiş olursunuz". DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 322-323.

⁵⁸⁹ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 171-175, 202; TAVŞANCI, s. 153.

kümlülüğü istediği gibi getirebilir, kaldırabilir diye değil; tam aksine malî yükümlülüğün uygulama zamanını belirleyebilir diye anlamak gerektiğini ifade etmektedir⁵⁹⁰.

Yürütme organının aktif hale getirilmesini gerektiği ileri süren bir görüşte ise, anayasada bulunduğu sürece, Anayasanın 167/2. maddesi hükmünü eleştirmemek gerektiği belirtilmektedir⁵⁹¹. ÇAĞAN da gizliliğin ve hızlı müdahalenin gerekli olduğu dış ticarete ilişkin malî yükümlülüklerde yürütme organına yetki tanınmanın, alınacak tedbirlerin amacına süratle ulaşabilmesi için zorunlu olduğunu vurgulamaktadır⁵⁹². ÇAĞAN ayrıca batıda dış ticaretin vergilendirilmesinin geleneksel anlamda idareye ait görüldüğü için oradaki anayasalarda böyle bir hüküm bulunmadığını, bu yüzden bizdeki yetki devrinin bir ihtiyaç sonucu olduğunu da ifade etmektedir⁵⁹³.

Kanunîlik ilkesinin yanı sıra, dış ticaretin hız ve esneklik isteyen, ülke ekonomisi için çok önemli bir alan olduğunu da dikkate alarak değerlendirme yapmak gerekir. Bu itibarla, kanunda dış ticaretle ilgili getirilebilecek ek malî yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde sayılmalı ve Cumhurbaşkanına esas itibarıyla bu malî yükümlülükleri getirip ge-

⁵⁹⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, Yasallık, s. 220; BAŞARAN Funda, "Anayasa Temelinde "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, s. 118-119; BAŞARAN, *Bant Çözümü*, s. 467.

⁵⁹¹ AKTAŞ Tayfun, VI. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 462.

⁵⁹² ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 110.

⁵⁹³ "Ama bu çok doğal karşılanmak gerekir. Çünkü bakıyoruz Batı ülkelerinin anayasalarına, hiçbirinde böyle bir düzenleme yok. Sadece Türk Anayasası'nda var, ama bunun haklı bir sebebi de var. Haklı sebebi şudur: Gerek Anglo-Sakson hukukunda, gerek Kara Avrupası hukukunda dış ticaretin vergilendirilmesi, geleneksel olarak idarenin yetki alanı içinde sayılmıştır. Bu durum, dış ticaretin düzenlenmesinin kapsamında düşünülmüştür. Böyle olunca idareye yetki devredilmesine bile gerek görülmemiştir. Fakat Osmanlı İmparatorluğu'nda ve Cumhuriyet'in ilk yıllarında bizde böyle bir gelenek oluşmamıştır. Cumhuriyet'in ilk yıllarında da devam eden kapitülasyonlar, esas itibarıyla dış ticaret alanında uluslararası vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır. Kapitülasyonlar kalktığı zaman ise dış ticaretin vergilendirilmesi, dış ticaret düzenlemelerinden bağımsız olarak yasallık ilkesi çerçevesinde düşünülmüştür. O nedenle de Anayasa'da dış ticaretin vergilendirilmesi alanında yetki devri ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Batı ile farklılık bu özellikten kaynaklanıyor". ÇAĞAN, *Konuşma*, s. 276.

tirmeme ve getirecekse getirme zamanını belirleme bakımından vergi yetkisi tanınmalıdır⁵⁹⁴. Ancak dış ticaretin önemi ve normal düzenlemelere nazaran daha fazla hız gerektirmesi dolayısıyla, verilen yetkinin sınırları geniş bir şekilde belirlenmelidir. Ayrıca mütekabiliyet esas gereğince de önceden öngörülmemiş bir yükümlülüğü getirebilme imkânı da tanınmalıdır.

Nitekim Harçlar Kanununda mütekabiliyetten bahsedilmektedir. Harçlar Kanununun 80. maddesine göre, *“Yabancı devletler konsolosluklarınca Türklerden alınan konsolosluk harçları, (2) ve (5) sayılı tarifelerde yazılı harçlardan fazla olduğu takdirde, Dışişleri Bakanlığı mukabele bilmişil olarak o devletler uyruklarından aynı miktarda Konsolosluk harçları almaya yetkilidir”*. Dolayısıyla yabancı devletin uyguladığı dış ticarete ilişkin bir malî yükümlülüğe, kanunlarımızda düzenlenmemiş olsa dahi aynıyla mukabele etme yetkisi tanınabilir. Bu, dış ticaretin gerektirdiği bir esnekliktir. Harçlar Kanununda yürütme organı dışında Dışişleri Bakanlığına yetki verildiği görülmektedir. Bu yetkinin esas itibarıyla Cumhurbaşkanına verilmesi gerekir. Dışişleri Bakanlığına böyle bir yetki tanınması ise ancak bağlı yetki halinde mümkün olabilmelidir. Yabancı devlet konsolosluklarında fazla vergi alınması halinde Dışişleri Bakanlığına takdir yetkisi tanınmaksızın mukabele-i bilmişil uygulama zorunluluğu yüklenmelidir. Aksi halde söz konusu yetki devri anayasaya uygun olmayacaktır.

3. Olağanüstü Haller Kapsamında Cumhurbaşkanına Yetki Tanınması

Olağanüstü haller de vergilerin kanuniliğinin istisnasını teşkil etmektedir. Olağanüstü hal ilânı, Anayasanın 119/1. maddesinde düzenlenmektedir: *“Cumhurbaşkanı; savaş, savaş gerektirecek bir durumun baş göstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri orta-*

⁵⁹⁴ Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 218.

dan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddî şekilde bozulması, tabîî afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir”.

Maddenin altıncı fıkrasında ise, “*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanlığı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, **104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın** Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur*” hükmü yer almaktadır.

Anayasanın 104/17. maddesinde ise şu hüküm bulunmaktadır: “*Cumhurbaşkanlığı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. **Anayasanın ikinci kısmının** birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle **dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.** Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir*”.

Cumhurbaşkanlığı sistemi ile birlikte, kanun hükmünde kararnamelerin yerini artık Cumhurbaşkanlığı kararnameleri almıştır. Ancak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için olağan dönem kanun hükmünde kararnamelerinden farklı olarak, yetki kanununa ihtiyaç bulunmamaktadır.

Olağan dönemlerde siyasî hak ve ödev olan vergileme konusunda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacaktır. Ancak olağanüstü hallerde Anayasanın 119/6. maddesi muvacehesince “*104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi*” çıkarılabile-

cektir. İşte, olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılabilecek, olmayan bir vergi konabileceği gibi, mevcut bir vergi de kaldırılabilir. Dolayısıyla meclisin vergi hakkı kapsamında sahip olduğu yetkiler, olağanüstü hal süresince Cumhurbaşkanı tarafından kullanılabilir. Hak sahibi millet (ve dolayısıyla meclis olduğu için), bu durumda da Cumhurbaşkanının vergi hakkından değil, ancak vergi yetkisinden bahsedilebilir. Cumhurbaşkanının bu yetkisini olağanüstü hal ilan sebepleri ile uygun ve ölçülü olarak kullanması esastır. Vergilerle ilgili düzenleme yapılmasını gerektirmeyen bir olağanüstü hal ilanında, Cumhurbaşkanının vergiye ilişkin vergi hakkı kapsamındaki yetkileri kullanması hukuka uygun olmayacaktır. O durumlarda da meclisin vergi hakkı bâkidir.

4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile Cumhurbaşkanı Kararlarının Vergi Hukukunda Fonksiyonlarının Değerlendirilmesi

Cumhurbaşkanlığı sistemi ile birlikte, kanun hükmünde karar-namelerin yerini Cumhurbaşkanlığı kararnameleri; Bakanlar Kurulu kararlarının yerini ise Cumhurbaşkanı kararları almıştır.

Bu itibarla Cumhurbaşkanı aslî düzenleme yetkisini Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kullanabilirken; yasama tarafından yetkilendirildiği talî-türev düzenleme yetkisini ve Cumhurbaşkanı kararı ile kullanabilecektir⁵⁹⁵. Vergi hukuku bakımından Cumhurbaşkanlığı kararnameleri sadece olağanüstü hallerde (aslî düzenleme yetkisi itibariyle) fonksiyon ifa edecektir. Anayasanın 73/4. ve 167/2. maddeleri gereğince Cumhurbaşkanıya tanınan vergi yetkisi (talî-türev düzenleme yetkisi) ise Cumhurbaşkanı kararları ile yerine getirilecektir.

İkisi de sadece tek imza ile Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılmaktadır. İsimleri itibariyle karıştırılmaya müsaittirler. Ayrıca Cumhurbaşkanı kararları atama gibi bireysel işlemlerde de kullanılmakta-

⁵⁹⁵ Karş. DOĞRUSÖZ Bumin, “Yeni Dönemin Vergi Hukuku”, *Dünya Gazetesi*, 07 Kasım 2017.

dır. Bu bakımdan uygulamada karışıklığa yol açmamak ve isim benzerliğinden kurtulmak için, Cumhurbaşkanı kararlarının genel nitelik taşıyanlarına (konumuz itibariyle Anayasa 73/4 ve 167/2 kapsamındakilere) başka bir isim verilmesi daha uygun olacaktır. Hâlihazırda farklı konularda Cumhurbaşkanı genelgeleri de kullanıldığı için, genel nitelikli düzenlemeleri ifade etmesi bakımından “**tâmin**” denilmesi uygun olabilir düşüncesindeyim. Böyle bir durumda vergilere ilişkin sınırlı düzenleme yetkisi olağan dönemlerde **Cumhurbaşkanı tâmini** ile kullanılmış olur. (Cumhurbaşkanının atamalar gibi diğer bireysel işlemlere ilişkin yaptığı işlem türü yine Cumhurbaşkanı kararı olarak adlandırılmaya devam eder). Böylece Cumhurbaşkanı kararları arasında genel ve bireysel nitelikte olanlarla kararnameler arasındaki muhtemel isim benzerliği dolayısıyla oluşabilecek kavram karışıklığı da önlenmiş olur.

Cumhurbaşkanlığı sistemi öncesinde, Anayasanın 73/4. maddesi kapsamında verilen yetkinin Bakanlar Kurulu kararı yerine olağan dönem kanun hükmünde kararnamelerle kullanılması önerilmiştir⁵⁹⁶. Çünkü olağan dönem kanun hükmünde kararnameleri meclise sunulup onaylandıkları için, Bakanlar Kurulu kararlarına nazaran, kişilerin hukukî güvenlikleri bakımından çok daha uygun idi. Bu teklifin sebebi, vergi hukukunun tarihî gelişim sürecinde iktidarın vergi yetkisinin sınırlandırılması çabalarına dayandırılmaktadır. Buna göre normal kararnameler geçmişe etkili olarak çıkarılabilirken, kanun hükmünde kararnamelerde böyle bir durum söz konusu değildir. Ayrıca, kanun hükmünde kararnamelerin meclisin onayına sunulmaları neticesinde siyasî denetimin de söz konusu olması, hukukî güvenliği gerçekleştirmeye çok daha elverişlidir⁵⁹⁷. Fakat Bakanlar Kurulu kararlarının (adi

⁵⁹⁶ Bkz. DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Konusunda Bakanlar Kurulu’nun Yetkilendirilmesinde Anayasal Çelişki”, *Dünya Gazetesi*, 29 Ağustos 2002.

⁵⁹⁷ Bkz. DOĞRUSÖZ, *Anayasal Çelişki*; Ancak yetkinin kanun hükmünde kararnamelerle kullanılmasının hem gereksiz hem de yanlış olacağına dair görüş de bulunmaktaydı. Bkz. TEKBAŞ Abdullah, “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 180, Eylül 2003, s. 168-170; Ayrıca bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s.224.

kararnamelerin⁵⁹⁸) kolaylıkla çıkarılması göz önüne alındığında, Anayasanın 73/4. maddesinin fiilen adi kararnameyi kanun hükmünde kararnamelerin üzerine çıkardığı da ifade edilmiştir⁵⁹⁹. Fakat bu işlemlerin yargı mercilerinin farklı olması ve yürütme organının çok daha zahmetsiz bir şekilde işlem tesis edebilme imkânının bulunması dolayısıyla, anayasada o yönde emredici bir hüküm olmadıkça, kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılabilmesi mümkün bulunmamaktaydı. Cumhurbaşkanlığı sistemiyle beraber, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve Cumhurbaşkanı kararı çıkarılması prosedürü bakımından (elbette düzenleme konuları hariç olmak üzere) bir fark kalmadığı için, bu tartışmanın da artık bir anlamı kalmamıştır.

B. VERGİ İDARESİNİN VERGİLER KONUSUNDA DÜZENLEME YETKİSİ (HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞINA YETKİ TANINMASI)

Vergilerin temel öğeleri dışında kalan konularda düzenleme yapılması için vergi idaresine (Hazine ve Maliye Bakanlığı ile teşkilâtına) takdir yetkisi tanınması bir zorunluluktur. Burada vergi idaresine tanınan yetkiler, vergilerin kanunîliği ilkesi dışında kalan hususlara ilişkindir. Dolayısıyla vergilerin temel öğeleri dışında kalan ayrıntıya, uzmanlığa ilişkin hususlarda, bu konunun uzmanı olan Hazine ve Maliye Bakanlığına belli ölçüde yetki tanınması, meclisin her konuda ayrıntılı düzenleme yapmasının mümkün olmadığı gerçeği karşısında, bir mecburiyetin sonucudur.

⁵⁹⁸ Doktrinde, Anayasanın 73/4. maddesi kapsamındaki yetkinin kullanıldığı (genel düzenlemeler içeren) Bakanlar Kurulu kararlarına “düzenleyici Bakanlar Kurulu kararları” denilmektedir. Bunun, atamalarda kullanılan Bakanlar Kurulu kararları gibi diğer tür kararlardan ayırmak için yapıldığı vurgulanmaktadır. Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 222, dn. 98. Aynı ayırımı günümüzde Cumhurbaşkanlığı kararları için de yapmak mümkündür. Vergi hukukuna ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararlarını düzenleyici Cumhurbaşkanlığı kararı olarak ifade edebiliriz. Bunlara Cumhurbaşkanlığı/Cumhurbaşkanlığı tāmimi denildiği takdirde, böyle bir ayırım yapılmasına da gerek kalmayacaktır.

⁵⁹⁹ DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 318.

Vergi hakkı bakımından üzerinde durulması gereken husus, vergi idaresine tanınan düzenleme yetkisinin, kesinlikle vergi hakkının kullanımı sonucunu doğuracak tarzda kullanılmamasıdır. Çünkü vergilerin kanunîliği ilkesi muvacehesince, vergilerin temel öğelerinde meclis asıl hak ve yetkiye sahip olup sınırlı şartlarla yürütme organına istisnâ yetki tanımaktadır. İşte, vergi idaresi ancak, teknik, ayrıntı ve uzmanlığa ilişkin konularda, usûle ilişkin alanlarda idarenin takdir yetkisine hâkim olan ilkeler çerçevesinde düzenleme yetkisini haizdir.

Vergi idaresinin takdir yetkisi halleri, başka bir çalışmanın konusu⁶⁰⁰ olduğu için, tekrara düşmemek adına bu başlık altında ele alınmayacak olup sadece vergi hakkı bağlamında idareye yetki tanınmasının genel esaslarına kısaca değinilecektir.

Vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebeplerin başında, kanun koyucunun her konuda çok ayrıntılı düzenleme yapamaması gelmektedir. Yasama organının gerek yapısı ve çalışma usûlleri ve gerekse de uzmanlığı buna yol açmaktadır. Teknik konuların ve bunlara ilişkin ayrıntıların, bu konuda uzmanlığa sahip olan vergi idaresi tarafından düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Teknik ve uzmanlığa ilişkin konularla uygulamaya yönelik konuların hepsini birden ayrıntıya ilişkin konular olarak tanımlamak mümkündür. Bu bakımdan ayrıntı, teknik ve uzmanlığa ilişkin konular, *“kanunlarla düzenlenmesi son derece zor olan, kanunları ve diğer üst hukuk normlarını açıklayıcı, herhangi bir malî yük getirmeyen, uygulamaya yön verici ve onu aydınlatıcı özelliğe sahip, talî nitelikteki konular”* olarak tanımlanabilir⁶⁰¹. Dolayısıyla vergi idaresinin yetki alanına bırakılan konularda, kanunîlik ilkesinin de bir sonucu olarak mükelleflere herhangi bir malî yük getirilmemesi esastır.

Şeklî yükümlükler konusuna da değinmek gerekir. Yukarıdaki bölümde ele alındığı üzere şeklî yükümlülükler, aslî ve talî olmak üzere ikiye ayrılabilir. Aslî şeklî yükümlülükler, kişilere ek malî külfet yük-

⁶⁰⁰ Türk vergi hukukunda vergi idaresine tanınan takdir yetkisi halleri hakkında ayrıntılı bilgi ve değerlendirmeler için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 50 vd., 211 vd.

⁶⁰¹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 69.

leyici nitelikte oldukları için mutlaka kanunda düzenlenmelidirler. Bu itibarla kanunîlik ilkesinin kapsamında içinde yer alırlar. Ancak talî şeklî yükümlülükler “*mevcut yükümlülere ek malî yük getirmeyen, verginin uygulanmasını ve işleyişini kolaylaştırıcı nitelikte olan ve kanunla düzenlenmeleri gerekmeyen şeklî yükümlülükler*”⁶⁰² oldukları için, bu konularda vergi idaresine düzenleme yetkisi verilebilmektedir.

Bu bakımdan ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konuların yanı sıra talî şeklî yükümlülükler konusunda da vergi idaresine takdir yetkisi tanınabilmektedir. Bu yetki verginin temel öğelerine ilişkin olmayıp sınırlı bir yetkidir, mutlaka kanun sınırları dâhilinde kullanılamalıdır. Nitekim Anayasa Mahkemesi kararlarında da bu konuları uygulamaya, tekniğe ilişkin konular olarak nitelendirilmekte ve bu yetkinin verginin temel öğelerine ilişkin olarak kullanılamayacağını vurgulanmaktadır⁶⁰³: “*Ancak, vergi ve malî yükümlülüklerle ilişkin yasalarda uygulamaya yönelik kuralların idarî düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasakoyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idarî düzenlemelere de bırakabilir*”⁶⁰⁴. “[K]anun ile her konuyu bü-

⁶⁰² ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 68.

⁶⁰³ ÇAĞLAR, s. 113-115. “*Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen "vergilerin yasalılığı" ilkesi uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılarına ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır. İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir. Yedinci fıkradaki kural, Maliye Bakanlığına uygulamanın teknik ve ayrıntılarına ilişkin hususları düzenleme yetkisi verdiğinden Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşturmamaktadır”.* AyM, 14.05.1997, E. 1996/75, K. 1997/50, RG. 21.02.2000, S. 23971; AyM, 11.12.1996, E. E. 1996/49, K. 1996/46, RG. 02.12.2000, S. 24248.

⁶⁰⁴ AyM, 26.06.1996, E. 1996/5, K. 1996/26, RG. 30.06.2001, S. 24448.

tün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir. İtiraz konusu kuralda ... **verilen bu yetki, kanun koyucu tarafından vergilemenin temel öğelerinin belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilen düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi ya da kanunla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte verilen bir yetki** olmayıp doğrudan vergi miktarının belirlenmesine ilişkin bir yetkidir. Bu nedenle, ... Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır"⁶⁰⁵. "Yasakoyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, **yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasakoyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir.** İtiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirilemez"⁶⁰⁶.

Doktrinde, vergi hukuku alanında, "uygulama, teknik ve uzmanlığa, ayrıntılara ilişkin olma" kriterlerinin temel öğelerden ayırt edilmesinin kimi zaman zor olduğu, bu kıstasın kesin bir yetki ayrımını gerçekleştiremediği belirtilmektedir⁶⁰⁷. Bu yüzden yürütmeye düzenleyici iş-

⁶⁰⁵ AyM, 29.12.2011, E. 2010/62, K. 2011/175, RG. 19.05.2012, S. 28297.

⁶⁰⁶ AyM, 18.07.1994, E. 1994/46, K. 1994/57, RG. 14.12.1995, S. 22493;

⁶⁰⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, Yasallık, s. 230-231; "Bununla beraber güçler ayrılığı kuramının gereği olan yasama ve yürütme güçlerinin vergilendirme alanındaki düzenleme yetkilerinin sınırını belirlemek kolay değildir. Bu konuda vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olan düzenlemelerin yasama organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntıya ilişkin düzenlemelerin yürütme organı tarafından yapılması gerektiği ileri sürülebilirse de bu ölçüt kesin bir alan ve yetki ayrımını gerçekleştirememektedir; zaman zaman iç içe geçmeler ve duraksamalar ortaya çıkabilmektedir. Kaldı ki çağdaş demokratik gelişim içinde güçler ayrılığı kuramı yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayırım açısından yumuşamış, kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur". ÇAĞAN, Demokratik, s. 133-134.

lem yapma yetkisini veren kanunda, temel ilke ve kurallar ortaya konulduktan sonra; içeriği, amacı, kapsamı ve uygulanma kriterleri belirlenerek yetki verilmesinin daha yararlı olabileceği ileri sürülmektedir⁶⁰⁸.

Vergi idaresine, kanunun alanına girmeyen (temel ögelere ilişkin olmayan) konularda, kişilere malî yük getirmeksizin düzenleme yetkisi tanınması hususuna riayet edilmesi ve yargı organlarının da bu hususa titizlik göstermeleri gerektiği açıktır. Ancak kişilerin hukukî güvenlikleri de burada ayırt edici kıstaslardan biri olarak muhakkak göz önünde tutulmalıdır. Vergi hakkının keyfîlik karşıtı bir kavram olduğu dikkate alındığında, vergi idaresinin yapacağı tüm işlemlerin hukukî güvenliğe uygun olmasının şart olduğu ortaya çıkar.

Kişilerin hukukî güvenliklerinin en fazla etkilenebileceği alan aslında, vergi idaresine tanınan bu takdir yetkisi alanı olmaktadır. Konunun teknik olması ve idarenin de kendisine tanınan yetkiyi sonuna kadar kullanması⁶⁰⁹, kişilerin hukukî güvenliklerinin zedelenmesine yol açmaktadır. Bu hususta kanunî idare ilkesine uyulması⁶¹⁰, kanunda düzenlenmesi gereken esasa ilişkin konuların idarî düzenlemelerle gerçekleştirilmemesi ve kişilere ek malî yük getirilmemesi çok büyük önem arz etmektedir.

Nitekim doktrinde, VUK’un mükerrer 257. maddesiyle Maliye Bakanlığına verilen yetkileri bu denli geniş tutulması eleştirilmektedir⁶¹¹. İdarenin bu maddeye göre yaptığı düzenlemelere uyulmaması

⁶⁰⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 230-231.

⁶⁰⁹ GERÇEK, *Konuşma*, s. 353.

⁶¹⁰ “[Ü]lkemizde hukuk güvenliğini zedeleyen belki de en önemli sorun, yasal idare ilkesinin uygulanmaması sorunudur. İdare şöyle bir anlayış içindedir: Ben istediğim her şeyi yaparım, bana bu konuda takdir yetkisi de verilmiştir”. GERÇEK, *Konuşma*, s. 354.

⁶¹¹ “Yani bana kanun diyecek ki “Bumin Bey, sen bilanço usulüne uygun defter tutacaksın”, VUK bunu yazacak, sonra Maliye Bakanlığı diyecek ki “bilanço defterini kaldırdım ben, sen öz bilanço defteri tut”... Bunun bu kadar basit olmaması gerektiğini düşünüyorum. Anayasa’nın bu kadar yetki devrine cevaz verdiğini düşünmüyorum. Ama baktığın zaman Anayasa Mahkemesi, olur canım Maliye Bakanlığı hazinenin menfaatini koruyor diye karar verdi, maddeyi de Anayasaya uygun buldu. Bu çelişkiler yumağının da giderilmesi gerekir”. DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 319.

halinde mükelleflerin yaptırıma muhatap olacakları da mutlaka dikkate alınması gerekli bir husustur⁶¹². Dolayısıyla kendisine yetki tanınan durumlarda vergi idaresi, mükelleflerin hukukî güvenliklerini ön planda tutarak, yetkisini mümkün olduğunca mâkul ve ölçülü sınırlar içinde kullanmalıdır.

Ayrıca uzlaşma konusuna da değinmek gerekir. Vergi almak idare için bağlı yetki hali⁶¹³ olduğu için, uzlaşılacın verginin miktarı konusunda idareye takdir yetkisi tanınmasında azamî dikkat gösterilmesi gerekir. Doktrinde, kanunda belirlenmiş bir rakamın bu kadar geniş takdir yetkisi içinde değiştirilmesi sorgulanmaktadır⁶¹⁴. Ayrıca uzlaşmanın kanunîlik ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağına açıkça aykırı olduğu da belirtilmektedir⁶¹⁵. Ancak mevzuatımızda düzenlenmiş olması hasebiyle, kendisinden beklenen yararları⁶¹⁶ da sağlaya-

⁶¹² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 1-2, Haziran 2011, s. 25-57.

⁶¹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 2.

⁶¹⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Bant Çözümü*, s. 454-455; Uzlaşmada, idareye bırakılan uygulamaya ilişkin yetkiye dair kriterlerin kanunda belirlenmeyip yine tamamen idareye bırakılmış olduğu vurgulanmaktadır. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Yasallık*, s. 230, dn. 115.

⁶¹⁵ "Ancak, uzlaşmaya ilişkin kimi düzenlemeleri Anayasa'ya aykırı olduğu konusunda hiçbir şüphe yoktur. İdareye, kanunda yer alan düzenlemelere göre belirlenmiş olan bir vergi ve/veya ceza miktarını değiştirme hatta vergi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma konusunda kanunla dahi olsa yetki verilmesi, "verginin ancak kanunla değiştirilmesine ve kaldırılmasına izin veren" kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağına açıkça aykırıdır". BAŞARAN YAVAŞLAR Funda: "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2008, C. XXV, S. 2, s. 331.

⁶¹⁶ "Uzlaşma kurumunun sağlamış olduğu başka yararlar var, hukuki barış, hukuki güvenlik ilkesine uygunluk, yargı ekonomisine hizmet, kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsilâtının sağlanması gibi... Dolayısıyla bir hukuk devletinde zaman zaman ilkeler birbirleriyle çatışabilirler. Bu çatışma durumunda artık orda bir denge kurmak gerekiyor. Bazı ilkeleri o denge çerçevesinde geri plana çekebilmek gerekiyor. Ben de eşitlik ilkesi ile kanunilik ilkesinin biraz daha geri plana çekilebileceğine inanıyorum; ama bunun ön şartı uzlaşma kurumunun iyi bir şekilde yeniden düzenlenmesi". Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Bant Çözümü*, s. 467; "Aşağı yukarı 500 tane uzlaşmaya girdim yaşamımda hem mükellef tarafı hem idare tarafı var bunun. Her iki taraf için de çok faydaları var bunların". DEMİR Şeref, IV. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 473.

bilmek ve hukuka uygun bir uygulama gerçekleştirebilmek adına, uzlaşmada ölçülülük ilkesine uyulmalı ve mükellefler arasındaki eşitlik gözetilmelidir. Ayrıca mükelleflerin güven duyguları bakımından – vergi mahremiyetine uyularak– uzlaşma komisyonları kararlarının alenîyeti de sağlanmalıdır⁶¹⁷. Uzlaşma tutanaklarının gerekçeli bir şekilde tanzim edilmesi gerekir. Niçin o miktarda uzlaşıldığının gerekçesi yazılmalıdır. Ayrıca uzlaşılacak miktarlar için sınır getirilmesi de düşünülebilir⁶¹⁸. Sınırlamaya dair kuralların getirilmemiş olması, uzlaşma müessesesini hukuka aykırı hale getirmekte⁶¹⁹; takdir yetkisinin keyfîliğe dönüşmesine yol açmakta ve bu da kanunîlik ilkesinin yanı sıra eşitlik ilkesi kaynaklı verginin malî güçle orantılı olması ilkesine de ihlâl etmektedir⁶²⁰. Yetkinin kullanılacağı sınırların belli olmasından bahsederken, uzlaşmada böyle bir sınır getirilmemiş olması kabul edilebilir değildir.

⁶¹⁷ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s.261, 262-263.

⁶¹⁸ “Nasıl ki Anayasa’nın 73. maddesinde Bakanlar Kurulu’na verilecek yetkinin alt ve üst sınırlarının belirtilmesi zorunlu kılınıyorsa, uzlaşmada da böyle bir sınırlamaya gidilmelidir. Böyle bir sınırlama kanunîlik ilkesinin özüne de daha uygun olacaktır. Örneğin ilk defa bu müesseseye başvuran bir mükellefin cezasının tamamı ile vergi aslının % 10’una kadar uzlaşmanın mümkün olduğuna dair düzenleme yapılabilir. Daha önce benzer sebeple uzlaşmış bir mükellefle ise vergi aslında uzlaşmaması ve cezasında da % 75’e kadar uzlaşılmasına izin verilmesi gibi bir düzenleme yapılabilir. Yani, vergi idaresine sınırları belirsiz bir yetki tanınması yerine, çeşitli seçeneklere göre alt ve üst sınırları belli şekilde yetki tanınması gerekir. Uzlaşma komisyonu da bu sınırlar dâhilinde takdir yetkisine hâkim olan ilke ve esaslar doğrultusunda uzlaşmalıdır. Bu sayede ortaya çıkabilecek muhtemel eşitsizlikler (veya bu yönde zihinlerde oluşabilecek tereddütler) önlenebilecektir. Komisyon verdiği kararın gerekçesini de açıklamalıdır. Takdir yetkisini o sınırlar içinde ne yönde kullandığının gerekçesini açıklamasının hukuk devletinin gereklerine daha uygun düştüğü şüphesizdir”. ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 106.

⁶¹⁹ ÜZELTÜRK, *Bant Çözümü*, s. 328.

⁶²⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 332; BAŞARAN YAVAŞLAR, *Bant Çözümü*, s. 466; “Uzlaşma müessesesi yasallık ilkesinin en çok ihlal edildiği müessese olarak gündemdedir. Uzlaşma müessesesinde milyonlarca liralık vergi ve cezaların bir anda sifıra indirilebildiğini görüyoruz”. GERÇEK, *Konuşma*, s. 354. Ancak doktrinde uzlaşma müessesesinin sağladığı faydaları vurgulamak suretiyle uzlaşmanın anayasa aykırı olmadığını ileri süren görüş de bulunmaktadır. Bkz. AKTAŞ, *Bant Çözümü*, s. 461.

Vergi afları da uzlaşma müessesesi gibi eşitliğe aykırı sonuçlar doğurabilmektedir. Doktrinde de vergi almanın vergi idaresi bakımından bir zorunluluk olduğu belirtilmekte ve vergi aslının ya da cezalarının tahsilini yumuşatarak ortadan kaldıran kanunların, vergilerin kanunîliği ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu vurgulanmaktadır⁶²¹. Doktrinde cezanın ve faizin affedilebileceği ama vergi aslının affedilemeyeceği ileri sürülmekte ve buna ilişkin bir hükmün anayasaya konulması önerilmektedir⁶²². Çok sayıda çıkan af, ödevlerini zamanında ve düzgün yerine getiren mükellefler bakımından devlete karşı güvensizlik meydana getirmektedir. Anayasanın 87. maddesine göre meclis üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar verilebilmektedir. Ancak vergi asıl ve cezalarının tahsilini yumuşatan birçok kanun, af kanunu gibi kabul görerek işleme tâbi tutulmamaktadır⁶²³. Bu yüzden vergi affı sonucu doğuracak tüm kanunlarda bu beşte üçlük nispete dikkat edilmesi büyük önem taşımaktadır. Yoksa vergi afları, aynı zamanda vergi adaletsizliğinin de en büyük kaynağını teşkil edecektir.

Tarih içindeki mücadeleler incelendiğinde, halkların kendilerini güvende hissetmek için harekete geçtikleri ve idarecilerin (iktidarın) yetkilerini kısıtlamaya çalıştıkları görülmektedir. Burada temel hareket noktası, iktidarın sınırlandırılmadığında keyfî bir şekilde hareket edeceğidir. Dolayısıyla bu konularda millete ait hakkın, yine milletin bir parçası olan meclisçe kullanılması; özünde bireylerin ve milletin ko-

⁶²¹ GÜNEŞ, *Ana Çizgiler*, s. 83.

⁶²² DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 321.

⁶²³ “Son zamanlarda biliyorsunuz öyle aflar çıkıyor ki af şeklinde değil. Örneğin 5838’de galiba, ÖTV ile ilgili olarak geçici 3. maddesinde getirildi. Bugüne kadar yapılmış olan tarhiyatlar iptal edilir, davalardan vazgeçilir, cezalar terkin edilir biçiminde. Vergi Barışı Kanunu geleceği affediyor. Mükelleften bu tarhiyat düşülür diyor. Düşülünce ne yapıyor, ceza kesemiyorsunuz. Bunlar af mıdır, değil midir? Eğer aftır dersiniz mecliste 330 [360] milletvekilinin oyunu aramanız gerekir. O sayıyı o gün genel kurulda tutturamıyorsa, tefhim tekniğiyle oynarız ondan sonra da “bunlar af değildir” biçiminde yazarak geçiririz. Ama bunda pek fazla bu yola gidilmemesi ya da Anayasa’ya, bunu önleyici hükümlerin konulması gerekir”. DOĞRUSÖZ, *Bant Çözümü*, s. 321.

runmasına ilişkindir. Milletin korunacağı unsur da idarecilerin/iktidarın yetki kullanımı ve/veya yetki kullanımında keyfîliğe kaçma ihtimalidir. Bu bakımdan vergi idaresine tanınacak yetkilerin mutlaka belli sınırlar içinde verilmesi ve tanınan yetkinin de vergi hakkını zedelemeyecek talî konulara ilişkin olarak kullanılması çok büyük önem arz etmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜTÇE HAKKI

I. BÜTÇE HAKKININ TANIMI VE KAPSAMI

A. BÜTÇE HAKKININ TANIMI

Ülkelerin demokratik parlamenter sisteme geçişi ile bütçe hakkının elde edilmesi paralellik göstermektedir⁶²⁴. Demokratik rejimin gelişmesinde bütçe hakkının, öncü-anahtar kavram olduğu ifade edilmektedir⁶²⁵. İktidarın sınırlandırılması ve hesap vermesine yönelik tarihî gelişimin, bütçe hakkı şeklinde kavrama büründüğü de söylenebilir⁶²⁶. Dolayısıyla demokratik sistemin gelişimi ile yaşıt kabul edilen⁶²⁷ bütçe hakkı, hem devlet egemenliğinin kapsamındaki en mühim iktidarlardan, hem de yoğun mücadeleler sonucu milletin elde edip söz sahibi bulunduğu en seçkin haklardan birini teşkil etmektedir⁶²⁸. Bu

⁶²⁴ YILMAZCAN, s. 163; “Bütçe hakkı, memleketlerin demokratik ve parlâmenter sistemlerde kaydettikleri gelişme ile uyumlu ve ona paralel olarak doğmuş ve gelişmiştir”. FEYZİOĞLU, s. 15; “Parlâmenter demokrasiler, önce vergilerin daha sonra kamu harcamalarının halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentoların kontrolü altına alınması ile ortaya çıkmıştır”. ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s.183.

⁶²⁵ ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 183.

⁶²⁶ BİÇER, s. 10, 233.

⁶²⁷ BAĞLI Mehmet Selim, “Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı”, *Yasama Dergisi*, S. 20, 2012, s. 41.

⁶²⁸ “İnsanlık tarihinde birçok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin anayasal kuralların tarihî gelişim açısından değerlendirilmesi dahi bizi bu sonuca götürür. Anayasa’nın 61. Maddesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclisince düzenlenmesini sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında, onların konuluş amaçları bir yana bırakılmaz. Amaca dayanan yorum ise, 61. Maddedeki (koyma) kavramını, az önce belirttiği üzere, geniş biçimde yorumlama zorunluğunu doğurur”. AyM. 23-24-25.10.1969, E. 1967/41, K. 1969/57, RG. 12.03.1971, S. 13776.

itibarla sûtçe hakkı, aynen vergi hakkı gibi, bünyesinde hem milletin rızasını ve hem de bütçe konusunda sahip olunan iktidarı barındırmaktadır.

Bütçe hakkı aynı zamanda, malî araç koyma ve kullanma yetkisinin, hükümdarlardan millet eline, yani meclise geçmesi demektir⁶²⁹. Bütçe hakkı, meclisin devlet bütçesi ile ilgili görevlerini anayasal bir hak çerçevesine oturtmaktadır⁶³⁰. Halktan alınacak vergilerin nasıl keyfilikten uzak bir şekilde halkın rızası ile belirlenmesi gerekiyorsa⁶³¹; toplanan vergilerin harcanmasında da yine halkın rızası aranmalıdır. Vergi alma ve harcama yapmaya da her yıl ayrıca onay verilmelidir. Bu itibarla vergi hakkı ile harcama yapma hakkı terazinin iki ayrı kefeşi olarak görülebilir. Bütçe hakkı ise tüm bunların toplamından ve ayrıca bunların her yıl tasdikinden oluşan daha geniş kapsamlı bir hak olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi hakkından daha sonra tekâmül etmiş olan bütçe hakkı, sadece toplanan vergilerin değil, aynı zamanda yapılacak kamu harcamalarının da meclisin onayına tâbi olmasını ve bunun her yıl onaylanmak suretiyle denetimini ifade eden bir kavramdır. Dolayısıyla vergi hakkını da kapsamına alan daha geniş bir hakkı ifade eder. GÜRSOY da, bütçe hakkının vergi hakkını kapsadığını şu şekilde ifade etmektedir: “*“Bütçe hakkı”nın içinde vergileme hakkı da vardır*”⁶³². Bu itibarla, meclislerin, yürütmenin vergi toplamasına izin ve harcama yapmasına

⁶²⁹ GÜRSOY, s. 130.

⁶³⁰ “*Bütçe hakkı, parlamentoların devlet bütçesini incelemek ve gözetlemek görevini anayasal bir hak çerçevesine oturtmaktadır. Böylece parlamentolar, hükümetler tarafından belirlenen çeşitli harcama alanlarının seçmenlerin talepleriyle ve ülkenin kalkınma hedefleriyle uyumlu olup olmadığını gözden geçirme, gelir ve gider hedeflerini inceleme, kamu kaynaklarının hangi kamu hizmetlerine tahsis edileceğini onaylama ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etme hakkına sahiptirler*”. KESİK Ahmet, “Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Ankara 2009, s. 287.

⁶³¹ “[H]alk, hangi vergileri yükleneneğine kendisi karar vermektedir”. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

⁶³² GÜRSOY, s. 72.

onay vermeye ilişkin hak ve yetkilerinin tümü olarak tanımlanmaktadır⁶³³.

Bütçe hakkı, tüm aşamaları kapsayacak şekilde şöyle tanımlanabilir: **Kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının nevini ve miktarını, tayin, tasdik ve kontrol etme hakkıdır**⁶³⁴. PEHLİVAN da bütçe hakkının, devletin gelir ve harcamalarını belirleme hak ve yetkisinin kime ait olması gerektiği hususunda yapılan mücadelelerin sonucunda ortaya çıktığını belirtmekte ve bu sebeple bütçe hakkını “*devlet adına vergileme yetkisi ve toplanan vergilerin hangi kamu hizmetlerine ne ölçüde ayrılacağı hususunun belirlenmesi hakkının millete ait olması*” olarak tanımlamaktadır⁶³⁵. Buna göre bütçe hakkı, vergileme hakkını da ihtiva eden ve ondan daha sonra şekillenip tamamlanmış bir hak olarak ortaya çıkmaktadır. Bundan ötürü bütçe hakkının temelde üç aşamada ortaya çıktığını belirtmek mümkündür: “*Tarifte yer aldığı gibi bütçe hakkı 3 aşamada gerçekleşmektedir. *Vergi alma hakkı, *Harcama yapma hakkı *Ve yıllık bütçeyi onama hakkı*”⁶³⁶. FEYZİOĞLU ise bu aşamala-

⁶³³ NARTER, s. 36; MUTLUER/ÖNER/KESİK, s. 326.

⁶³⁴ SAYÂR, s. 17; GÜRSOY, s. 72; YILMAZ/BİÇER, s. 203; BİÇER, s. 10; GÖRGEÇ, s. 1, 6; Ayrıca bkz. BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 34; Bkz. OKTAR, s. 191; “*Bu yönüyle bütçe hakkı, bütçenin onaylanması, uygulamasının izlenmesi ve uygulama sonuçlarının denetlenmesini içermektedir*”. KONUKMAN Aziz, “Türkiye’de Bütçe Hakkının Kullanımı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 1, S. 1, 2015, s. 26; Bkz. ÖNER Erdoğan, “Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü Ve Bütçe Analiz Kapasitesi”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Ankara 2009, s. 270.

⁶³⁵ PEHLİVAN Osman, *Devlet Bütçesi*, Trabzon 2018, s. 28.

⁶³⁶ Bkz. YILMAZCAN, s. 163; FEYZİOĞLU, s. 15; SAYÂR, tarihî gelişim bakımından bu aşamaları şu şekilde belirtmektedir: “*A-Millet temsilcilerinin rıza ve muvafakati olmadan herhangi bir vergi mükellefiyeti konulamaz. B-Millet temsilcilerinin rıza ve muvafakati olmadan herhangi bir kamu masrafı yapılamaz. C-Millet temsilcileri her yıl belli zamanda Kral tarafından toplantıya çağrılır... Devlet gelir ve masraflarının tayin, tasdik ve murakebe hakkını parlâmentolara bahşeden yurkardaki prensipler, yüzyıllar boyunca devam eden büyük mücadelelerden sonra, nihayet krallara kabul ettirilmiş ve tatbikatı da tedricî bir şekilde geliştirilmiştir*”. SAYÂR, s. 21.

KONUKMAN da bu aşamaları şu şekilde saymaktadır: “(a) *Toplumsal ihtiyaçların kamu hizmetine konu yapılarak kamu hizmetinin üretilmesi*, (b) *Kamu hizmeti*

rı şöyle özetlemektedir: “Gerçekten, milletler bütçe hakkının kazanılması için yaptıkları mücadelelerde, **evvelâ vergi hakkını**, yani milletin rızası olmaksızın vergi alınamaması prensibini kabul ettirmeğe çalışmışlardır. **Giderlerin tasdiki hakkının** elde edilmesi daha sonra olmuş; gerek gelirlerin, gerek giderlerin tasdikinin her sene yeni baştan yapılması, yani **bütçenin yıllık tasdiki** sisteminin kabulü suretiyle bütçe hakkının tekemmülü, ancak, üçüncü ve nihaî merhaledе vukubulmuştur”⁶³⁷.

Bu bakımdan bütçe hakkının temel itibariyle kamu gelirleri ve kamu harcamaları odaklı olduğu ortadadır. Aslında, gelir ve giderler arasındaki denge kurmayı da belirtmektedir. Ayrıca meclis tarafından kamu gelir ve giderlerinin belirlenmesi, bunların onaylanması ve denetlenmesi⁶³⁸ de bütçe hakkının esasını teşkil etmektedir. Hatta meclisin denetiminin, bütçe yapmaktan da önemli olduğu ileri sürülmektedir⁶³⁹. Meclisin bu şekilde bütçe üzerindeki kontrolünün devletlere demokratik karakter kazandıran hayatî bir rol olduğu ifade edilmektedir⁶⁴⁰.

üretirken finansmanını sağlayacak kamu gelirlerinin çeşidi ve bunların toplanması, (c) Karar yetkisini kimin, nasıl ve ne zaman kullanacağı... Bütçe, halkın seçtiği temsilciler aracılığıyla hükümetten istediği hizmetlerin bir sipariş listesi olduğuna göre, birinci unsur halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların halk tarafından kendilerine iletilen bu sipariş listesini hükümete vermesi anlamına gelmektedir. Benzer şekilde, ikinci unsur da parlamentoların halktan aldıkları yetkiyle hükümeti sipariş listesindeki hizmetlerin finansmanı için geçerli kaynakları toplayarak kamu hizmeti üretimine yönlendirmesi demektir. Bu iki unsurun aynı anda uygulamaya konulması ise yıllık bütçe yasalarıyla mümkün olabilmektedir”. Bkz. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 25; BAĞLI, *Teorik*, s. 51.

⁶³⁷ FEYZİOĞLU, s. 15.

⁶³⁸ GÜRSOY meclislerin yönetim için değil, esas itibariyle denetim için kurulduklarını vurgulamaktadır. Bkz. GÜRSOY, s. 138; “Parlamento denetiminin kaynağı bütçe hakkıdır”. ÖNER, s. 270.

⁶³⁹ “Bütçe yapmak bu hakkın sadece bir parçasını meydana getirir. Bütçe hakkının kullanımının tamamlanması için, sonucun da parlamentolarca denetlenmesi gerekir. Yani gelirlerin bütçede ifade edildiği gibi toplanıp toplanmadığının ve kamu harcamalarının olması gereken şekilde harcanıp harcanmadığının parlamentolar tarafından denetlenmesi gerekir. Bu, esasında bütçe yapmak kadar ve hatta ondan daha da önemlidir”. ÖNER, s. 270.

⁶⁴⁰ CİLAVDAROĞLU Ahmet A./EKİCİ Birol, “Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin Bütçe Hakkını Kullanabilme Kapasitesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 46, S. 3, Eylül 2013, s. 85.

Yürütme organının yasama organına karşı hesap verme sorumluluğu, demokrasinin temel esaslarından biridir. Bu denetim, bütçe hakkının en doğal sonucudur⁶⁴¹. Bu bakımdan bütçe hakkını esas itibarıyla, her türlü malî aracın konulmasının ve kullanılmasının meclis tarafından denetimi olarak da tanımlamak mümkündür⁶⁴².

Anayasa Mahkemesi kararlarında da bütçe hakkının tanımı yapılmaktadır: *“Yasama organının halk adına kamu gelirlerini toplama ve yine halk adına bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına sınırları belirleyerek yetki vermesi ve sonuçlarını denetlemesine bütçe hakkı denilmektedir. Bir başka ifadeyle **bütçe hakkı, vergi ve benzeri gelirlerle kamu harcamalarının çeşit ve miktarını belirleme, onaylama ve harcamaların sonuçlarını denetleme hakkıdır. Bu hak, demokratik ülkelerde halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan yasama organına ait bulunmaktadır**”*⁶⁴³. Bütçe aynı zamanda hükûmetin meclise karşı sorumluluğunun temel mekanizmasını oluşturmaktadır: *“**Bütçe hakkı, vergi ve benzeri gelirlerle kamu harcamalarının çeşit ve miktarını belirleme ve onaylama hakkıdır. Bu hak, demokratik parlamenter yönetim sistemini benimsemiş olan ülkelerde, halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan ve en yetkili organ olan yasama organına ait bulunmaktadır. Bütçe, hükûmetin Meclis'e karşı temel sorumluluk mekanizmasıdır**”*⁶⁴⁴. Bütçe yapmanın yasama organının hem aslî bir görevi ve hem de hakkı olduğu vurgulanmaktadır:

⁶⁴¹ BİÇER, s. 57.

⁶⁴² GÜRSOY, s. 72.

⁶⁴³ AyM, 14.02.2018, E. 2016/47, K. 2018/10, p. 25, RG. 06.04.2018, S. 30383; AyM, 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11, p. 13, RG. 23.03.2018, S. 30369; AyM, 18.01.2018, E. 2016/180, K. 2018/4, p. 4, RG. 07.02.2018, S. 30325; AyM, 28.12.2016, E. 2016/21, K. 2016/199, RG. 07.02.2017, S. 29972; AyM, 26.05.2016, E. 2015/7, K. 2016/47, RG. 22.09.2016, S. 29835; AyM, 27.12.2012, E. 2012/102, K. 2012/207, RG. 02.04.2013, S. 28606 mük.

⁶⁴⁴ *“Meclis, bütçe ile hükûmete gelir toplama ve gider yapma yetkisi vermekte, bu yetkinin uygun kullanılmasını da bütçe sürecinin bir parçası olan kesin hesap faaliyetleri ile denetlemektedir. Yani parlamenter sistemin özü ve demokratik hukuk devleti ilkesi halkın kamu yönetimi üzerindeki denetimini temsilcileri vasıtasıyla gerekli kılmaktadır”*. AyM, 20.12.2010, E. 2008/84, K. 2010/121, RG. 12.07.2011, S. 27992.

*“Kuvvetler ayrılığı esasına dayanan demokratik yönetim biçiminde, yürütme organına gelir toplama ve harcama yetkisi tanıyan bütçelerin yapımı, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organının asli görevlerindendir. **Yasama organı açısından aynı zamanda bir hak olan bu görev**, yürütmenin bütçe ile ilgili işlemlerinin doğru, güvenilir ve kanunlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetimini de kaçınılmaz kılmaktadır”*⁶⁴⁵.

Bütçe hakkı aynı zamanda, bütçenin hangi organ tarafından hazırlanıp hangi organ tarafından müzakere ve tasdik edileceği hususlarını da ihtiva eden bir kavramdır. Dolayısıyla bütçenin hazırlanması ile müzakere, tasdik ve denetimini de kapsar⁶⁴⁶. Bütçe hakkı millete aittir. Bütçe hakkı, egemenliğe dayanmakta olup egemenliğin kapsamındaki en mühim iktidarlardan birisidir. Bu itibarla egemenliğin sahibi olan millete ait bir haktır. Bu hususta herhangi bir tartışma yoktur. Ancak bazı yazarlar bütçe hakkı yerine, meclislerin bütçe yetkisinden söz etmektedir⁶⁴⁷. İlk bölümde de ele alındığı üzere, kavram doktrinde çok büyük çoğunlukla bütçe hakkı olarak ifade edilmektedir. Kanaatimce, meclislerin milletin bir parçası olduğu gerçeğinden hareket ederek değerlendirme yapmak gerekir. Bu hak, milletin özünü teşkil eden, onun bir parçasını/cüzünü oluşturan meclisler eliyle kullanılmaktadır. Dolayısıyla bütçe hakkının meclise ait (millet adına, onun bir parçası tarafından kullanılan) bir hak olduğu açıktır.

Bütçe hakkı muhtevasında iktidar/güç barındırmaktadır. Bu itibarla **bütçe hakkı**, hem kamu gelir ve harcamalarının nevi ve miktarını tayin, tasdik ve kontrol hakkı, hem de bunların onayının her yıl tekrarlanması ve tüm bunları gerçekleştirme konusunda millet egemenliğine dayanan fiilî ve hukukî güçtür şeklinde tanımlanabilir.

⁶⁴⁵ AyM, 04.12.2014, E. 2013/114, K. 2014/184, RG. 16.07.2015, S. 29418.

⁶⁴⁶ Bkz. AKSOY, s. 15.

⁶⁴⁷ *“Bütçe hakkı, halka, yurttaşlara aittir. Temsili demokrasilerde yurttaşlar bu haklarını yetkili temsilcileri aracılığı ile kullanırlar. Dolayısıyla kavramlara açıklık getirmek için **parlamentonun bütçe hakkından değil, bütçe yetkisinden; hükümetin de bütçe yetkisinden ve görevinden söz etmemiz gerekir**”*. ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 183-184; ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 116, dn. 247.

Bütçe hakkının meclise ait olduğu 5018 sayılı Kanunun 5/d maddesinde de şöyle hükme bağlanmıştır: “*Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür*”. Meclisin bütçe hakkı, bu düzenleme ile güçlü bir şekilde vurgulanmış olmaktadır⁶⁴⁸.

İngiltere’de bütçe hakkının yerleşmesi ve gelişmesinde başbakan Gladson’un çok büyük rolü olmuştur. Ona göre, bütçe sadece devlet gelir ve giderlerini gösteren bir liste, kuru bir malî belge değil, şahsî refahı etkileyen, sosyal sınıflar arası ilişkileri düzenleyen, kamu hizmetlerinin tespitini ve görülmesini sağlayan çok önemli bir hukukî belgedir. Böylece bütçeye toplumun millî bütçesi olma niteliği de kazandırılmış olmaktadır⁶⁴⁹. Bütçelerin halkın refahını da derinden etkileyen belgeler olmasından ötürü bütçe hakkının kullanımı çok büyük önem arz etmektedir. Bütçe hakkının kullanımı temel hak ve özgürlükleri de etkileyecek niteliktedir. Bütçe hakkı, devletin giderleri yönüyle vergi hakkını bütünleyen ve kucaklayan bir iktidar olup bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında önemli fonksiyon ifa etmektedir. GÜNEŞ, siyasî iktidarların bu hakları çiğnediğini ileri sürmektedir⁶⁵⁰. Bu hakların keyfîlik karşıtı kavramlar olduğu düşünüldüğünde, gerek kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve gerekse hukukî güvenlik sağlanması bakımından bu hakların meclise ait olmaları son derece mühimdir. Milletlerin –keyfî davranmayacakları hususunda– güvendikleri yegâne organ olan meclislerin bu haklara sahip olması, yönetilenler için en büyük güvencedir.

⁶⁴⁸ YILMAZ/BİÇER, s. 205-206; NARTER, s. 43.

⁶⁴⁹ Bkz. AKSOY, s. 16; GÜRSOY, s. 62-63.

⁶⁵⁰ “[S]iyasal iktidarlar, çeşitli ekonomik olaylar ve durumlar ile ülkemizdeki bozuk ekonomik düzeni bahane ederek, tarihin derinliklerinden zaman zaman kanlı çatışmalar yoluyla süzülerek gelen verginin yasallığı ilkesi, bütçe hakkı gibi bireylerin en temel güvencelerini sağlayan ilkeleri göz göre göre çiğnemektedirler. Ve ne yazık ki hukuk sistemimizin güvencesi olarak gurur kaynağımız olan ve pek çok isabetli ve çağdaş hukuku yansıtan kararlarıyla onur duyduğu Anayasa Mahkemesi de zaman zaman kararlarında bu ihlallere göz yummaktadır”. GÜNEŞ Gülsen, “Hukuksal Teknik Açısından Bütçede “Önceden İzin İlkesi”nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi”, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul 2000, s. 174.

SAYÂR bütçe hakkının kullanımını şöyle ifade etmektedir: *“Bütçe hakkının millet temsilcilerine tanınmış olması, fertlerin vergi mükellefi olmalarından değil, milletin hükûmranlık hakkına sahip olmasından ileri gelmektedir. Demokrasi rejiminin var olduğu bütün memleketlerde hakimiyet milletindir. Bu sebeple bütçeyi tasdik ve kontrol eyleme hakkı da millete aittir. Bu gibi memleketlerde oyunu kullanma hakkına sahip olan her vatandaş, bütçe hakkını da kullanmış olur. Az veya çok gelirli vatandaşlar arasında bir fark gözetilmez. Bu bakımdan her fert eşit haklara sahiptir... Zamanımızda, medenî memleketlerde, bütçe hakkı, halk temsilcilerini bir araya topl[a]yan meclislere ait bulunmaktadır”*⁶⁵¹.

Bütçe hakkı sahibi olan meclis, hükûmetleri bütçe yapmakla görevlendirmektedir. Hükûmetler bütçeyi hazırlayıp meclise sunmaktadır. Meclis de bunu onaylama (veya reddetme) hakkına sahiptir. Ayrıca ilgili dönemin bütçe gerçekleştirmeleri meclisin denetimine tabi tutulmaktadır⁶⁵². Bu itibarla, bütçeyi hazırlama yetkisinin yürütme organına ait olmasına karşın, bütçeyi inceleme, değiştirme, kabul etme hakkının yasama organına ait olması, parlamenter demokrasinin belirgin özelliklerindendir⁶⁵³. Nitekim *“TBMM'nin temel görevi Devletin gelir, gider ve mallarına sahip olma ve bunların yönetim ve denetimi ile ilgili kuralları koyma”*dır⁶⁵⁴. Bu itibarla bütçe hakkı, bütçenin

⁶⁵¹ SAYÂR, s. 17.

⁶⁵² KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 25-26; AKSOY, s. 15-16.

⁶⁵³ AYDIN Ali Rıza, “Gider Hukukunun 80. Yılı: Meşrulaştırılan Disiplinsizlik”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum*, 30-31 Ekim 2003, s. 134; KANETİ, *Anayasal Temeller – I*, s. 169; “Hükûmet, bütçe yoluyla politik tercihlerini ve programını uygular; kamu maliyesi araçlarını kullanarak ekonomideki makro dengeleri, gelir ve kaynak dağılımını güdülen amaca göre etkiler. Bütçeyi hazırlama yetkisi, yürütme organına ait olmasına karşın, bütçeyi inceleme, değiştirme ve kabul etme yetkisinin yasama organına ait olması parlamenter demokrasinin belirgin özelliklerinden biridir. Bütçe yasasının görüşülerek kabul edilmesi, yasama organının kamu maliyesi denetiminde kullandığı etkili bir araçtır”. AyM, 28.01.1988, E. 1987/12, K. 1988/3, RG. 07.10.1988, S. 19952.

⁶⁵⁴ Güven DİNÇER ve Yavuz NAZAROĞLU’nun karşı oyları. Bkz. AyM, 30.01.1992, E. 1991/8, K. 1992/5, RG. 16.06.1994, S. 21962.

onaylanması, uygulamasının izlenmesi ve uygulama sonuçlarının denetlenmesini kapsamaktadır⁶⁵⁵. Bütçe üzerinde meclisin söz sahibi olup her zaman son sözü meclisin söyleyecek olmasıdır⁶⁵⁶. Bütçe gelir ve harcamalarının meclisten kanun şeklinde geçirilmek suretiyle onlara hukukîlik kazandırmak, bütçe hakkının temel bir gereğidir. Böylece bütçenin hem hukukî, hem de siyasî niteliği gerçekleşmiş olur⁶⁵⁷.

FEYZİOĞLU, meclisin hak sahibi olduğu belirtmekte ve bütün bu aşamaları millî hâkimiyetin başlıca emaresi olarak tanımlamaktadır⁶⁵⁸. Yine, meclislerin millî hâkimiyeti kullanmasının asıl aracının bütçeler olduğunu ve bütçe hakkının da millî hâkimiyetin en mühim tecelli vesilesi olduğunu vurgulamaktadır⁶⁵⁹. Demokrasi milletin egemenliği demek ise, egemenliğin kapsamındaki en önemli iktidarlardan biri olan malî iktidar, bütçe hakkı ile somutlaşır⁶⁶⁰. Bu itibarla bütçeler, kayıtsız şartsız millet egemenliğinin kullanılmasını sağlayan devlet faa-

⁶⁵⁵ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 26; “Devlet gelir ve giderleriyle ilgili işlemleri yapma izin ve yetkisini bütçe yasası ile yürütme organına veren yasama organı, bütçe hakkının doğal bir sonucu olarak denetimi de yapmak durumundadır”. Bkz. GÜNAY, s. 219.

⁶⁵⁶ “Bütçenin parlamento tarafından onaylanması demek, parlamentoların devletin bir yıllık dönem zarfında yapacağı harcamaların ve elde edeceği gelirlerin tutarları ve terkibi üzerinde son sözü söylemeleri demektir”. Bkz. GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 176.

⁶⁵⁷ MUTLUER/ÖNER/KESİK, s. 326.

⁶⁵⁸ “[D]emokratik memleketlerde bütçenin hükûmet tarafından hazırlanarak parlâmentoya sunulması, millet mümessillerine bütçe üzerinde tasarruf etmek ve hattâ dilerlerse onu red eylemek hakkını vermektedir. Bu hak millî hâkimiyetin başlıca belirtisidir”. FEYZİOĞLU, s. 6; “Bütçe hakkı egemenliğin millete ait olması ilkesinin çok doğal bir yansımasıdır”. HAMZAÇEBİ, s. 218.

⁶⁵⁹ “Parlamento’nun milli hakimiyeti istimal etmesinin asıl aracı ise Bütçedir... Parlamento açısından milli hakimiyetin en önemli tecelli vesilesi olan bütçe hakkının, sadece Bütçe tasarısının tasdiki safhasında değil bütçe uygulaması sonuçlarının belirlendiği kesin hesap kanununun onanması safhasında da kullanılması gereği ortaya çıkmaktadır”. FEYZİOĞLU Bedî N., “Sayıştay ve Parlamento”, *Sayıştay Dergisi*, S. 13, Temmuz-Eylül 1993, 23.

⁶⁶⁰ FEYZİOĞLU Bedî N., “Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı”, *İ. Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 29. Seri, 1983-1984, s. 3.

liyetlerindendir⁶⁶¹. OKTAR da bütçe hakkını bu doğrultuda şöyle tanımlamaktadır: “[B]ütçe hakkı; yasamanın, yani ulusun hükûmete izin verme hakkı ile bu iznin gerektiği gibi kullanılıp kullanılmadığını denetleme hakkından oluşur”⁶⁶². GÜNEŞ de devletin malî yükümlülük koyması veya bir iş yahut hizmete para ayırmasını, millete ait egemenlik hakkının görünümü olarak ifade etmektedir⁶⁶³. Bütçenin hazırlanma ve uygulanma yöntemlerini yasama organının belirlemesi, meclisin bütçe üzerindeki egemenliğinin bir görünümü olarak da belirtilebilir⁶⁶⁴. Dolayısıyla bütçe hakkının ihlâl edilmesi, milletin egemenlik hakkını zedeleyeceği için, bütçe ilkelerine yasama ve yürütmenin titizlikle uyması büyük önem taşımaktadır⁶⁶⁵.

B. BÜTÇE HAKKININ NİTELİĞİ VE KAPSAMI

Bütçe hakkı kısaca, **kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının nevini ve miktarını, tayin, tasdik ve kontrol etme hakkını ifade etmektedir.**

Harcama hakkı, vergi hakkını tamamlayan haktır. Vergi hakkı ile harcama hakkı terazinin iki kefesine benzetilebilir. Harcama hakkı, vergi/vergileme hakkına anlam kazandırır. Eğer harcama hakkı gerçekleştirilemezse, o zaman vergi hakkının bir anlamı kalmayacaktır. Halktan onların rızası doğrultusunda (meclislerce) konulan vergilerin, yine halkın rızası doğrultusunda (meclisler eliyle) israf edilmeden hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi, büyük önem taşımaktadır. Toplanan vergiler halkın rızası doğrultusunda harcanmıyorsa, terazi-

⁶⁶¹ “Bütçeler, kayıtsız şartsız milletin olan egemenliğin kullanılmasını sağlayan Devlet Faaliyetlerinden olduğundan ve demokrasilerin tarihteki oluşum ve gelişim süreci içinde milletlerin egemenliklerini, vergilere milletin ve onun temsilcilerinin izin vermesi suretiyle kullanmağa, başlamış oldukları tarihi gerçeğinin Türk Demokrasisine olan etkisinin sonucu olarak özel kanunu bulunan vergilerin tahsil edilmelerine her yıl Bütçe Kanunlarıyla ayrıca izin verilmesi, Türkiye Cumhuriyetinin kuruluşundan beri titizlikle uygulanagelen bir bütçe geleneğini teşkil etmektedir”. AyM, 09.12.1976, E. 1976/34, K. 1976/52, RG. 15.03.1977, S. 15879.

⁶⁶² OKTAR, s. 198.

⁶⁶³ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 193.

⁶⁶⁴ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 11.

⁶⁶⁵ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 193; KANETİ, *Anayasal Temeller-I*, s. 158.

nin öbür kefesini teşkil eden vergilerin halkın rızası doğrultusunda toplanmasının pek de bir esprisi kalmayacaktır. Yani vergiler meclisler tarafından ne kadar adil olarak konulup uygulansa da eğer harcamalar alanında bu titizlik sağlanamazsa, vergi hakkının lâıykıyla kullanılması pek de bir anlam taşımayacaktır.

Bütçe hakkının meclise ait olmasının temel dayanağı, bu çalışmanın ilk bölümünde de vurgulandığı üzere, meclislerin milletin özünü oluşturması ve onun bir parçasını teşkil etmesinde yatmaktadır. Yürütme organı ise kendisine yetki verilen, adeta ‘başkası’ için iş yapan durumundadır. Oysa meclisler bizâtihi içinden çıktıkları, cüzünü oluşturdukları millet adına, diğer bir ifade ile ‘kendisine’ iş yapan durumundadır. Tam bu hususla ilgili olarak doktrinde, son dönemlerde kamu harcamaları konusunda en az vergi gelirleri hatta ondan da fazla olarak ilgilenildiği belirtilmektedir. Bunun temeli sebebi olarak *“kamu harcamaları alanında başkasının parasının, başkasının ihtiyaçlarını gidermek için kullanılması sebebiyle bu alandaki verimliliğin gitgide düşmesi”* gösterilmektedir⁶⁶⁶.

Gerçekten de Milton FRIEDMAN yaptığı analizde, kimin parasının kime/kimlere harcandığındaki durumunu ortaya koymaya çalışmıştır. Buna göre kişi, kendi parasını kendisi için harcaması halinde, hem ucuz, hem de kaliteli olmasına önem verir. Kişi kendi parasını başkası için harcarken öncelikle malın fiyatına dikkat eder, kalite fiyat-tan sonra gelir. Başkasının parasını kendisi için harcarken öncelik kaliteye verilir. Son ihtimalde de başkasının parasının başkası için harcanması söz konusudur. Burada kaliteye de fiyata da dikkat edilmez. Friedman bunu devlet bürokratinin davranışı olarak nitelendirmektedir⁶⁶⁷. Kamu kuruluşlarının başkasının parasını başkasına harcayan du-

⁶⁶⁶ ŞİRİN Z. Ertunç, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 300.

⁶⁶⁷ Bkz. <http://ioksuz.blogspot.com/2008/03/ekonomi-ve-niin-geri-kaldnz-16.html>; Şematik olarak ifadesi için bkz. [http://luleburgazmyomvu.klu.edu.tr/dosyalar/birimler/luleburgazmyomvu/dosyalar/dosya_ve_belgeler/friedman%20matrisi\(1\).pdf](http://luleburgazmyomvu.klu.edu.tr/dosyalar/birimler/luleburgazmyomvu/dosyalar/dosya_ve_belgeler/friedman%20matrisi(1).pdf) (E.t. 18.01.2019).

rumunda oldukları, dolayısıyla kalite ve fiyata önem vermeyen anlayış içinde bulundukları ileri sürülmektedir⁶⁶⁸.

İşte, kamu harcamaları konusunda yaşanan sorunların temelinde, insanın doğasında olan bu yaklaşım yatmaktadır. Yürütme organı (ilk bölümde ele alındığı üzere milletin temsilcisi niteliğindedir), temsil ettiği ‘başkasının’ parasını, yine temsil ettiği kesim ‘başkası’ için harcamaktadır. Bu yüzden kalite de fiyat da önemsiz hale gelmektedir. Siyasî iktidarın, tarih içindeki mücadelelerden de anlaşılacağı üzere, her zaman keyfî davranabilme ihtimali vardır⁶⁶⁹.

İşte tam bu noktada, bütçe hakkının mecliste olduğunu ve meclisin milletin özünü teşkil ettiğini kabul ettiğimizde (ve harcamaların ve denetimin ‘gerçek mânâda meclisin’ onayına bağlandığında) çok önemli bir sorun hallolmuş olacaktır. Çünkü meclis, ait olduğu milletin parasını, yine ait olduğu kendi cüzünü teşkil ettiği milleti için (yani, kendi parasını yine kendisi için) harcamış olacaktır. Bütçe hakkının ‘gerçek mânâda meclise’ ait olması, kamu harcamalarının fiyat ve kalite bakımından en verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak en büyük adım olacaktır. Ayrıca bu konuda halkın eğitilmesi ve bilinçlendirilmesi de hayatî önemdedir.

ABD Başkanı Frederick A. CLEVELAND’ın Amerikan Kongresine yolladığı mesajda yer alan ifadeler, kamu harcamalarının halkın rızası doğrultusunda gerçekleştirilmesinin önemini şöyle vurgulamaktadır: *“İsraf edilen, boşa harcanan bu paralar, vatandaşların cebinden çıkıyor. Çünkü biz onlara yükümlülük yüklüyor, bu paraları zorla onlardan alıyoruz. Facia bir değil, birkaç yönlüdür: Vatandaş zorlayarak cebinden parasını almak; onu, çok daha yararlı biçimde kullanacağı kay-*

⁶⁶⁸ LEBLEBİCİ Doğan Nadi/ÖMÜRGÖNÜLŞEN Uğur, “Kamu Kesiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1, 1999, s. 64.

⁶⁶⁹ Bir de bu işlerde fiyata ve kaliteye önem vermeme gibi keyfiliklerin yanı sıra; kendi tarafından olanlara ihale vermek örneğinde olduğu gibi suiistimal cinsi keyfiliklerin de olması halinde ise, durum daha da vahim bir hal alacaktır.

naklardan mahrum etmek; sonra da bu paraları Devlet hazinesinden boş yere harcamak”⁶⁷⁰.

Bütçe hakkı, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması bakımından, devlete harcama yapma ve vergi alma konusunda hak ve yetki veren en önemli kurallardandır⁶⁷¹. Bütçe hakkı, vergi ve harcama haklarını içine alan ve onların yıllık tasdik ve denetimini de kapsayan geniş haklar yelpazesi olarak ifade edilebilir. Bu itibarla vergi ve harcama hakkını destekleyen, onların gerçekleşmesini sağlayan ve aynı zamanda onların teminatını teşkil eden temel haktır.

Kamu harcamaları dar anlamda, devlet bütçesi ile yapılan harcamalardır. Geniş anlamda kamu harcaması ise, *“devlet bütçesi ile yapılan harcamalara ilave olarak devlet bütçe sistemi dışında yer alan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yaptığı harcamalar ile vergilerde istisna ve muaflik uygulaması nedeniyle devletin almaktan vazgeçtiği vergi gelirlerinin toplamından oluşur*”⁶⁷². Vergi muafiyet, istisna ve indirimleri, vergi harcamaları adını almaktadır⁶⁷³. Bu yüzden vergi harcamaları, dolaylı da olsa kamu harcaması etkisi göstermektedir. Yani, ha devletin doğrudan harcama yapması ya da ha devlete gelecek gelirden vazgeçilmesi, her ikisi de benzer etkiye sahiptir. Bu itibarla hükûmetler de vergi harcamalarını doğrudan harcamalarla aynı amaca ulaşmak üzere kullanmaktadır. Bu sebeple, doğası gereği farklılık arz edeceği hususlar hariç olmak üzere, bütçe hakkı bakımından vergi harcamalarının diğer kamu harcamaları ile aynı anayasal korumadan faydalanması gerektiği belirtilmektedir⁶⁷⁴. Dolayısıyla meclisin vergi

⁶⁷⁰ Bkz. GÜRSOY, s. 88-89; AKSOY, s. 25.

⁶⁷¹ YILMAZCAN, s. 172.

⁶⁷² PEHLİVAN, s. 70.

⁶⁷³ *“Vergi harcaması kavramı; en genel anlamda “devletlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi sisteminden ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler” olarak tanımlanabilir*”. Bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 128; *“Öte yandan, vergide istisna, muafiyet ve indirim yoluyla devletin almaktan vazgeçtiği vergilerin tutarı her yıl hesaplanarak “vergi harcamaları” adlı bir cetvelle merkezi yönetim bütçe kanunu tasarisına eklenir*”. Bkz. PEHLİVAN, s. 104.

⁶⁷⁴ Bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 128.

harcamalarının nevi ve miktarını tayin, tasdik ve kontrolü de bütçe hakkının kullanımı niteliğinde olup bu harcamaların da aynen diğer tüm kamu harcamaları gibi şeffaf olması ve bütçeye dâhil edilmesi gerekir⁶⁷⁵.

Bütçe hakkının asıl odak noktası, kamu gelirleri ve kamu harcamalarıdır. Kamu gelirleri içinde vergiler (ve egemenliğe dayanarak cebren alınan diğer gelirler) vergi hakkı kapsamı içinde yer almaktadır. Ancak bütçe hakkı kapsamında harcamalar ve harcamalara kaynaklık teşkil eden unsurlar üzerinde durmak gerekir. Bu itibarla millet egemenliği –her ne kadar isteğe bağlı gelirler olarak kabul edilse de– harcamalara kaynak oluşturan özellikle iki unsur üzerinde kendisini göstermektedir. Dolayısıyla kamu harcamalarına kaynaklık edecek kamu mallarıyla ilişkili kamu gelirleri (özelleştirme) ile yine harcamalara kaynaklık edecek ancak şimdinin olmasa da gelecek dönemlerin/nesillerin vergi gelirinin kullanılması sonucunu doğuracak olan kamu borçlarının da bütçe hakkı kavramı içinde değerlendirilmesi gerekir. Aksi halde bütçe hakkına gerekli önem verilmemiş ve meclisin çok önemli iki konuda sahip olması gereken gücün meclisten koparılması gibi bir sonuçla karşı karşıya kalınmış olacaktır. Millet için hayatî öneme sahip iki mühim konu olan borçlanma ve özelleştirmelerde milletin karar vermesinin önüne geçilmiş olacaktır.

BİLİCİ, bu iki unsurun önemini bir fıkrayla anlatmakta⁶⁷⁶ ve kazandığından fazla harcamanın üç yolu bulunduğunu, bunların borçlanmak, eldekileri satmak veya hem borçlanmak, hem de eldekileri

⁶⁷⁵ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 119.

⁶⁷⁶ “Bir Alman, bir Fransız ve bizden biri Temel sohbet etmektedir. Fransız şöyle der: Bizim insanımız ayda 2.000 Avro kazanır. Buna şuna şuna harcar. Alman şöyle der: Bizim insanımız ayda 3.000 Avro kazanır. Şöyle şöyle harcar. Temel girer söze ve şöyle der: **Bizim Türkler ayda 2.000 TL kazanır, ama 3.000 TL harcarlar. Bunu nasıl becerirler, ben de bilmiyorum**”. BİLİCİ Nurettin, “Borç Krizleri veya Borç Kerizleri (!)”, 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-17-18 Mayıs 2016, s. 14.

satmak olduğunu belirtmektedir⁶⁷⁷. Aradaki farkı kapatmak için para basımı da bir yol olarak görülebilmektedir⁶⁷⁸. Devlet egemenliğine dayanan malî iktidar, “**devletin ülke sınırları içinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme**” hak ve yetkilerine sahip olmasıdır⁶⁷⁹. Zaten, bütçe yapmak (bütçeyi onaylamak ve denetlemek... dâhil) devletin temel egemenlik alanlarından-

⁶⁷⁷ BİLİCİ, s. 14; EĞİLMEZ de Türkiye’nin ya önceki dönemin birikimini ya da geleceğin gelirini harcarak refah artışı sağladığını ileri sürmektedir. EĞİLMEZ, s. 193; EĞİLMEZ 2002 sonrası için de şöyle yorum yapmaktadır: “*Erdoğan, iktidara geldikten sonra yoğun bir özelleştirme hamlesi başlatmış, bütün bir Cumhuriyet döneminde kurulan kamu işletmelerini özel kesime ve yabancı yatırımcılara satarak, devrederek gelir elde etmiş ve bunları yatırımlara yöneltmiştir. Bu dönemde özel kesim şirketleri ve hanehalkları hızla borçlanmış, geçmişte kamu kesimine yüklenmiş olan ‘borçlanmaya dayalı harcamayı arttırarak büyüme modeli’ bu kez ‘özel kurum ve kişilerin borçlanarak harcama yapması ve ekonomiyi büyütmesi modeline’ dönüştürülmüştür. İlk 7-8 yıl refah artışı yaratmış gibi görünen bu modelde özelleştirilecek kamu kuruluşu azaldıkça ve özel kesimin ve hanehalklarının borçlanma sınırına gelip dayanmasıyla gelişmenin hızı kesilmiş, Türkiye öteden beri hep içinde bocaladığı orta gelir tuzağından çıkmayı başaramamıştır*”. EĞİLMEZ, s. 194.

⁶⁷⁸ “Günümüzde denk bütçe anlayışı yerine, açık bütçe politikası benimsenmekte ve uygulanmaktadır. Vergi vb. kamu gelirlerinin kamu harcamalarına yeterli olmadığı durumlarda, ihtiyaç duyulan gelir **ya borçlanma ve/ya da para basma yoluyla karşılanmaktadır**”. Bkz. KARAKOÇ Yusuf, “Kamu Kesimi İç Borçlanma İşlemlerinin Hukukî Niteliği”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, s. 55; “Ülkemizde acaba üç dönem [1950-1960; 1960-1980; 1980-2000] boyunca bunlar mı yapıldı sorusuna yanıt aradığımızda bunun pek de böyle olmadığını görüyoruz. Çünkü; 1)Gelir dağılımını desteklemek için uygulanacak bir maliye politikası daha adil bir vergileme yolu ile büyük sanayiye aktarılan rant ve sübvansiyonları azaltmak sureti ile yapılabilirdi. Üç dönemde bunun çok sözü edilmiş ama yapılamamıştır. Yani vergi reformu yolu ile adil gelir dağılımı sağlanamamıştır. 2)Halbuki harcama yapılmaya devam edilmiştir. Devlet her dönem çeşitli gruplar için harcama yapmıştır. (1950 - 60 tarım ve sanayi için, 1960 - 80 iç tüketim ve montaj sanayi için, 1980 - 2000 tarım, ihracatçı, sanayici, memur için) 3)**Aradaki fark iç, dış borçlanma ve para basımı ile karşılanmıştır**. 4) Sonuç her dönemin sonunda kriz ve iktidar değişimi olarak karşımıza çıkmaktadır”. Bkz. EMİL Ferhat, “1950’den Bu Yana Türkiye’de Kamu Borçlanmasına Yol Açan Nedenlerin Bazı Tarihsel Veriler Işığında İncelenmesi”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, s. 51.

⁶⁷⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 3.

dır. Kamu mallarını satma, özelleştirme de –kamu mallarını yönetme kapsamında– devlet egemenliğine dayanan malî iktidar kapsamındadır. Değerlendirme yaparken bu hususu da dikkate almak gerekir. Bütçe bir gelir – gider dengesidir. Devletin gelirlerini giderlerine uydu-rabilmesi gereklidir. Bu hususlar milletin hayatının idamesi bakımın-dan çok önemlidir. İşte bu gelir – gider dengesinde borçlanmaları ve özelleştirmeleri de dâhil etmek ve bunlar üzerinde de meclisi esas söz sahibi kılmak zorunluluğu vardır. Kaldı ki harcamalar ve özelleştirme-ler (kamu mallarını yönetme, devretme... kapsamında) devlet ege-menliğine dayanan devletin malî iktidarlarıdır. Milletin özü olması ha-sebiyle meclis bunlar üzerinde esas söz sahibidir. Bunları gelir – gider dengesi boyutuyla bütçe hakkı kapsamı içinde telakki etmek, milletin bu hakların kullanımıyla ilgili farkındalığını artıracak ve milleti gerçek anlamda söz sahibi yapacaktır.

Nitekim GÜNEŞ, önceden izin ilkesi ile ilgili olarak yaptığı açık-lamada, “*vergiler açısından bütçe kanunu çeşitli vergileri düzenleyen hükümlerin belli mali yıl içinde uygulanması izni ve mükellefiyetini ge-tirirken, devlet borçlanmaları açısından belli bir miktara kadar borç-lanmaya gidebilme yetkisinin yürütme organına verilmesini ifade et-mektedir. Mülk gelirleri açısından ise bütçe kanununun verdiği so-rumluluk yeni bir unsur ortaya çıkartmamaktadır*”⁶⁸⁰ demek suretiyle borçlanma ve mülk gelirlerinin bütçe hakkı kapsamındaki önemini be-lirtmiş olmaktadır.

Vergi ve bütçe hakkı ile ilgili mücadelelerin özünde keyfiliğe kar-şı direniş bulunmaktadır. Borçlanma ile özelleştirmelerde iktidarlara sınırsız yahut sınırları belirsiz yetki verilmesi ve meclisin bu konularda pasif hale getirilmesi, iktidarın keyfî davranmasına yol açabilecektir. Dolayısıyla bu konuların da bütçe hakkına dâhil olduğunu, bütçe hak-kının bir unsuru olduklarını ve bunlar hakkında esas karar merciinin meclis olduğunu kabul edip gereğini yerine getirmek lâzımdır.

⁶⁸⁰ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 176.

Doktrinde para basmanın bir egemenlik hakkı olup devlete ait bulunduğu belirtilmekte ve bu hakkı meclisin kullandığı ifade edilmektedir. Ancak çağdaş toplumların hepsinde bu hakkın kullanımının Merkez Bankalarına devredildiği de vurgulanmaktadır⁶⁸¹. Elbette yürütme organına ve idareye bazı yetkiler devredilecektir. Ancak önceki bölümde vergi hakkı konusu ele alınırken görüldüğü üzere; yürütme organına ve idareye ancak belli sınırlar içinde yetki devri mümkün olabilmelidir. Nasıl ki meclis vergilerin konulması için sınırları belirsiz bir yetkiyi yürütme organına veremiyorsa; bütçe hakkı (harcamalar, borçlanmalar, özelleştirmeler...) konusunda da geniş, sınırları belirsiz bir şekilde yürütme organına, idareye yetki bırakmamalıdır, bırakmaz da. Bu konularda esas söz sahibi her daim meclis olmalı ve bütçenin onaylanmasında olduğu gibi son söz de mecliste olmalıdır.

Özelleştirmeler esas itibarıyla, önceki dönemlerde ödenen vergilerle elde edilen kamu mallarının devrini, elden çıkarılmasını ifade eder. Bu bakımdan alınan vergilerle elde edilmiş bulunan değerlerin elden çıkarılması, doğrudan milleti ilgilendiren bir husustur. Bu konuda milletin söz sahibi olması gerekir. Bu itibarla dolaylı olarak vergi hakkını da ilgilendiren özelleştirmeler, bütçe hakkıyla doğrudan ilgilidir.

Borçlanmalar ise, gerçek anlamda kamu geliri olmayıp vergilerin öne alınmış halidir; bu itibarla gelecek nesillerin vergi gelirlerini şimdiden kullanmak anlamına gelmektedir⁶⁸². Millet, şu anda yaşamakta olan halkın yanı sıra, hem geçmişte yaşamış ve hem de gelecekte yaşayacak nesillerin toplamını da ifade etmekte olduğundan, borçlanmaların vergi ve bütçe hakkıyla ilgili bir kavram olduğu açıktır. Gelecek nesillerin vergilerini şimdiden almaya tartışmasız bir şekilde mec-

⁶⁸¹ GÜRSOY, s. 131.

⁶⁸² *"Borçlanma gelirleri, gerçek bir kamu geliri değildir; devletin normal gelirleri olan vergilerin öne alınmış, iskonto ettirilmiş şekli olarak kabul edilmektedir... Bu itibarla, borçlanma yoluyla sağlanan gelir, borçlanma işleminin yapıldığı yıl devletin gelecek yıllardaki vergi gelirlerinin öne alınmasından başka bir şey değildir... Nitekim, devlet vergi alamadığı veya vergi almayı uygun bulmadığı için borçlanmaktadır. Devletin borçlanması, şimdiden gelecekteki gelirlerini taahhüt altına sokmasıdır; gelecek nesillere yük yüklenmesidir".* Bkz. KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 58.

lis karar vermelidir. Yürütmeye bu hususta tanınacak yetkinin çok sınırlı olması gerekir. Borçlanmanın taşıdığı bu önem dolayısıyla, vergi kanunlarının nitelikli çoğunlukla çıkarılması önerisi, borçlanma konusunda daha ağır bir nitelik aramak suretiyle uygulanmalıdır. Ağır bir borç yükü, gelecek nesillerin vergi hakkını olumsuz etkileyecektir.

Doktrinde de borçlanmanın önemi ve borçlanma konusunda iktidarlara tanınan yetkinin keyfiliğe dönüşebileceği şöyle ifade edilmektedir: *“Kendi faydalarını maksimize etmek amacıyla çalışan bugünkü karar alıcıların, gelecek nesillerin gelirlerine şimdiden ipotek koyarak, bugün seçmen yaşı dahi gelmemiş gelecekteki vergi ödeyicilerinin kaynaklarını gelecekte bugüne rahatça aktarabilmektedirler... Ülkemizde bugün yaşanan borç tuzağının ve ekonomideki tıkanıklıkların başlıca nedeni olarak siyasi iktidarın kendi menfaatlerini, ülke menfaatleri üzerinde tutmasından kaynaklanmaktadır, diyebiliriz. En fazla 5 yıl iktidarda kalan siyasi iktidar, bir beş yılı daha garantilemek uğruna, ekonomik sıkıntıları vatandaşlarına hissettirmemek için sınırsızca borçlanmanın vereceği hesap olmamasının rahatlığı içinde, bunu gerçekleştirmektedir. Bugün 2002 yılına kadar –hiç borç almazsak– bir borç yükü bırakan siyasi iktidara, seçmen, 2. beş yılı vermemek dışında bir hesap sor[a]mamaktadır”*⁶⁸³.

Özelleştirme ve borçlanma da, egemenliğe dayanan malî iktidarlardır (özelleştirme yapma/borçlanma hakkı)⁶⁸⁴. KARAKOÇ, borçlanma hakkının bütçe hakkının ya da geniş anlamda vergi hakkının bir unsuru ve/veya onun bir türevi olduğunu ifade etmektedir⁶⁸⁵. Vergiler

⁶⁸³ MERİÇ Metin, “Devletin Borçlanma Hakkı ve Yetkisi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 11, Ocak-Mart 1993, s. 20-21.

⁶⁸⁴ “Vergilendirme yetkisi gibi, borç (ödünç) alma yetkisi de bütün devletlerin egemenlik yetkilerinin bir parçasını oluşturmaktadır”. KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 71.

⁶⁸⁵ “[B]orçlanma yetkisinin, bütçe yetkisinin veya geniş anlamda vergilendirme yetkisinin bir unsuru ve/ya da türevi olduğunun unutulmaması gerekir”. KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 85; “Borçlanma yetkisi, vergilendirme yetkisinin bir türevi olarak düşünülebilir. Vergilendirme yetkisi, kanunla mali yükümler konulması ve bunların hukuka uygun olarak tahsil edilmesidir. Bu yolla, ülkede yaşayan ve faaliyet gösteren ödeme gücü olan kişilerin yükümlendirilmesi gerçekleştirilmekte, yani kişiler adına borç yaratılmaktadır. Borçlanmada ise, Devlet adı-

gibi zorunlu nitelikte olmamasından ötürü, ‘gelirlerin nevini, miktarını tayin ve tasdik etme’ kapsamında özelleştirme ile birlikte borçlanmanın da bütçe hakkı bağlamında mütalâa edilmesinin isabetli olacağı kanaatindeyim. Borçlanma ve özelleştirmeler de iktidarların keyfîliğe kayabilecekleri alanlar olduğu için, bütçe hakkı kapsamında değerlendirilmeli ve asıl söz sahibinin meclis olmalıdır. Yürütme organına, aynen vergi hakkında olduğu gibi, dar bir çerçeve içinde sınırları belirlenmiş olarak yetki devredilmelidir.

Bütçe hakkı kapsamına giren konularla ilgili bütün milletlerarası antlaşmaların meclis tarafından onaylanması gerekir. Anayasanın 90/2. maddesinde yer alan, “*Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur*” hükmü ile Anayasanın 90/4. maddesindeki “*Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunlu değildir; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz*” hükmünün aynen vergi hakkında olduğu gibi bütçe hakkı bakımından da değerlendirmek ve konuyla ilgili bütün antlaşmaları meclis onayına tâbi tutmak gerektiği kanaatindeyim. Vergi kanunları bakımından aranması gereken nitelikli çoğunluğun, aynı zamanda gerek vergi ve gerekse bütçe hakkıyla ilgili milletlerarası antlaşmaların

na borç yaratılmaktadır. Ancak, Devlet adına yaratılan bu borcun vadesi geldiğinde vergi gelirleri ile ödenmesi gerekmektedir. Bu itibarla, borçlanıldığı dönemde kişilerin vergi yüklerinde bir artışa yol açılmamasına rağmen, sonraki nesillere taşımaları gereken bir vergi yükü getirilmektedir. Dolayısıyla, borçlanma yoluyla dolaylı bir şekilde daha sonraki yıllara ve nesillere yönelik bir vergilendirmeden söz etmek mümkündür”. KARAKOÇ, Borçlanma, s. 71; Ayrıca bkz. GÜNAY, s. 115.

onaylanmasında da aranması gerekir. Devletin malî iktidarını ilgilendiren hususların (vergi ve bütçe hakkı ile ilgili tüm hususların) mutlaka meclis tarafından ve nitelikli çoğunlukla kabulü yolu tercih edilmelidir. Antlaşmanın ekonomik, teknik vb. olduğu gibi gerekçelerle meclis önüne getirilmesinin engellenmesi (muhtemel keyfilik) ihtimali bertaraf edilmelidir. Meselâ, uygulamada bazı şartlı borçlanmalar, devlet maliyesine bir yük getirmedikleri (hazineden bir kuruş çıkmadığı) şeklinde takdim edilmektedir. Mâdemki vergi ve bütçe hakkı devletin egemenliğiyle doğrudan ilgilidir, o halde bunlarla ilgili tüm antlaşmalar istisna gözetilmeksizin meclis tarafından nitelikli çoğunlukla kabul edilmelidir.

Bütçe hakkının, tarihî seyir içinde kendisinden daha önce şekillenip ortaya çıkmış olan vergi hakkının gölgesinde kaldığı açıktır⁶⁸⁶. Halk, vergi hakkı konusunda, bütçe hakkından daha fazla farkındalığa sahip ve dolayısıyla daha fazla duyarlıdır. Doktrinde özellikle 20. yüzyılın sonlarına doğru bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle beraber; vatandaşların bilgi alma hakkının, malî saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramlarının ön plana çıktığı belirtilmektedir. Bütçe hakkı doğrultusunda hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, kamu kaynağının kullanımında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin sağlanması, performansa dayalı ve hedeflere yönelik malî yönetim anlayışı, güvenilir iç kontrol sistemi ve etkin bir dış denetim yapısının kurulması gibi unsurların da bütçe hakkının etkili kullanımını sağladığı ifade edilmektedir. Böylece vatandaşların mecliste yaşanan süreçlerle daha yakından ilgili hale geldiği ileri sürülmekte, şeffaf bir demokrasi ve bütçe hakkının etkili kullanımı açısından bu gelişmenin elbette ki oldukça önemli olduğu ancak, tek başına yeterli olmadığı da vurgulanmaktadır⁶⁸⁷. Vatandaşların bütçe hakkına ilgisi eskiye nazaran artmış olmasına rağmen, kesinlikle bu ilgi ve farkındalık yeterli değildir. Vergi hakkındaki farkındalık ve hakkını arama çabaları, kesinlikle bütçe hakkı konusunda sağlanamamıştır. İleriki başlık-

⁶⁸⁶ Karş. OKTAR, s. 191.

⁶⁸⁷ Bkz. NARTER, s. 44.

larda ele alınacağı üzere, birçok harcama kalemi vatandaşın gözünden saklanmakta veya başka şekilde lanse edilmektedir. Halkın bütçe hakkı konusundaki ilgisizliği de yürütmeye daha çok yetki verilmesine yol açmakta, yürütmeye tanınan yetkilerin artışına paralel olarak da meclisin bütçe hakkı aşama aşama ihlâl edilmekte ve meclis adeta işlevsiz hale getirilmektedir.

II. BÜTÇENİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ

A. GENEL İTİBARIYLA

Bütçe hakkı, egemenliğe dayanan en mühim haklardan biri olup tarih içinde kazanılmasına yönelik yoğun mücadelelerin yaşanmasına yol açmıştır. Halktan toplanan vergilere halkın rıza göstermesinin yanı sıra, bu toplanan vergilerin harcanması aşamasında da halkın rıza göstermesi ve bu rızanın her yıl tekrarlanması esasına dayanmaktadır. Yönetilenlerin bu hususta kendi rızaları hilafına olarak keyfî bir şekilde hareket edilmesine razı olmamasının neticesinde, milletin özünü teşkil eden meclisler tarafından kullanılan bir haktır. Dolayısıyla meclisin bütün aşamalarda söz sahibi olmasını ve sonuçları denetlemesini de kapsamaktadır. Egemenliğin gereğidir.

OKTAR bu hususlarla ilgili olarak, *“kamu harcamalarının ve başta vergiler olmak kamu gelirlerinin miktar ve bileşimi üzerinde toplumun sahip olduğu söz hakkının kapsam ve niteliği”*nin malî iktidarın derecesini belirttiğini ifade etmekte ve *“vergi hakkı”* ile *“bütçe hakkı”*nın egemenliğin iki bileşimi [egemenliğe dayanan malî iktidarın iki ana unsuru] olduğunu vurgulamaktadır⁶⁸⁸.

Meclislerin kurulması, esas itibarıyla iktidarların malî alandaki ifratlarına, yani bir taraftan şiddet ve baskılarına, diğer taraftan da israflarına karşı halkı koruma endişesine dayanmaktadır⁶⁸⁹. Bu itibarla keyfiliğin önlenmesi gerek vergi hakkının gerekse de bütçe hakkının özünde yer almaktadır.

⁶⁸⁸ OKTAR, s. 199.

⁶⁸⁹ DİKMEN, s. 81; GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 15.

Anayasanın 161. maddesine göre, “*Kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin **harcamaları yıllık bütçelerle yapılır***”. Anayasanın bu hükmünde sadece kamu harcamalarından söz edilip kamu gelirlerine atıfta bulunulmaması önemli bir eksikliktir. Bu itibarla madde, kamu gelirlerini kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir⁶⁹⁰.

Anayasanın mülga 161/2. maddesinde “*Malî yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü **kanunla düzenlenir***” hükmü yer almaktaydı. Bu hüküm şu anda, “*Malî yıl başlangıcı ile merkezi yönetim **bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü** ile yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller **kanunla düzenlenir***” şeklindedir. KANETİ, buradaki düzenlemeyi, “bütçe hazırlama ve uygulama yöntemlerinin kanunîliği” olarak adlandırmaktadır⁶⁹¹. Anayasanın bu maddesi, söz konusu yöntemlerin gerekliliğini ve bunların kanunla konulmasını düzenlemektedir. Bütçenin hazırlanma ve uygulanma yöntemlerini yasama organı belirleyecektir⁶⁹².

Bütçenin kanunîliği ilkesi, doğal olarak, bütçe hakkının tüm aşamalarını kapsamaktadır. Bu bağlamda bütçenin kanunîliği ilkesine tam olarak riayet edilmesi, sadece bütçe kanunlarının değil aynı zamanda kesin hesap kanunlarının da varlığını gerektirir⁶⁹³. Kesin hesapların onayı da ancak kanunla olmak zorundadır.

Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 39. maddesine göre “*Kanuna müsaait olmadıkça hiçbir vergi ve resim tarh ve tevzi ve tahsil edilemez. Vergi ve resimlere mütaallik tarh ve cibayet usulleri kanun ve nizamlarına tabidir. Muvazenei Umumiye Kanunu her sene vergi ve resimlerin tahsiline mezuniyet verir*”. Kanunun 6. maddesinde ise, “*Bütçe, Devlet devair ve müessesatının senevi varidat ve masarifi muhammenatını gösteren ve bunların tatbik ve icrasına mezuniyet veren bir kanundur*” hükmü yer almaktaydı.

⁶⁹⁰ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 181.

⁶⁹¹ KANETİ, *Anayasal Temeller-I*, s. 166.

⁶⁹² GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 11.

⁶⁹³ OKTAR, s. 191.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 15. Maddesinde, merkezî yönetim bütçe kanunu ise, “*merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanun*” olarak tanımlanmıştır. Kanunun 37. maddesinde ise, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir*” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlerde bütçenin bir kanun olduğu açıkça belirtilmektedir. Bütçe her sene, gelir ve giderlerin “*tatbik ve icrasına mezuniyet veren*”, diğer bir ifade ile bunların “*uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren*” bir kanundur.

Bütçe hakkı, kısaca, kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının nevini ve miktarını, **tayin**, **tasdik** ve **kontrol** (denetim) hakkı olduğu için, bütçe hakkının kapsamında da üç temel unsurun (tayin, tasdik, denetim) bulunduğu söylehebilir. Elbette yapılacak hizmetler ve bunlar için gerekli harcamaların belirlenmesinde siyasî iktidara yetki tanınması bir zorunluluktur. Bu itibarla bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında yürütme organı yetkili olacaktır. Ancak esas itibariyle kamu gelir ve harcamalarının belirlenmesi (tayini) hakkı meclise aittir. Bunların her yıl yine onaylanması (tasdiki) ve denetimi (kontrol edilmesi) yine meclisin hakkını (münhasır yetki alanını) teşkil etmektedir. Dolayısıyla tüm bu haklar manzumesini ifade eden bütçe hakkına, en az vergilerin kanuniliğinde ifadesini bulan vergi hakkı kadar gereken önem verilmek zorundadır.

Bütçe, devlet hayatının en temel belgelerinden biri olduğundan, kamu hayatında taşıdığı özel önem dolayısıyla, bütçenin gerek hazırlanmasında ve gerekse de uygulanmasında belirli yöntemlerin takip edilmesi zorunludur. Bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına egemen olan ilkeler arasında bütçenin nasıl hazırlanacağını ve nasıl uygulanacağını kanunla belirlenmesi ilkesi vardır⁶⁹⁴. Bu itibarla bütçe

⁶⁹⁴ GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 11.

hakkını soyut bir hak olmaktan çıkaran olgu, bütçenin kanunîliği ilkesidir⁶⁹⁵.

Bütçenin kanunîliği ilkesi, bütçe hakkının üç aşamasının da (gelirlerin meclis tarafından tasdiki; harcamaların meclis tarafından tasdiki ve bunların her yıl meclis tarafından tasdikinin tekrarlanması)⁶⁹⁶ kanunla yapılmasını, bunların hepsinde meclisin münhasır hakkının bulunmasını ifade eder. Kısa bir tanımla bütçenin kanunîliği ilkesi, kamu gelirleri ve kamu harcamalarının bütçe kanununda düzenlenip kabul edilmesi ve bunun her yıl tekrarlanmasıdır.

Bütçe hakkı sadece kamu gelirlerinin ve harcamalarının tayin ve tasdikini değil, aynı zamanda denetimini de kapsamaktadır. Nitekim Anayasanın 161/2. maddesinde bütçenin hazırlanması, uygulaması ve kontrolünün kanunla yapılacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla bütçenin denetiminde de kanunîliği ele almak gerekir⁶⁹⁷. Bu bağlamda kesin hesap kanunun meclis tarafından kabul edilmesini de bütçenin kanunîliği ilkesi kapsamında incelemek şarttır. KONUKMAN bu durumu şöyle özetlemektedir: *“O nedenledir ki, bütçe ve kesin hesap “bütçe hakkı” nedeniyle birer kanun olarak parlamentolar tarafından onaylanmak durumundadır”*⁶⁹⁸.

Bütün bunları nazara almak suretiyle bütçenin kanunîliği ilkesini, kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının meclis tarafından kanunla kabul edilmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasının esas itibarıyla kanunla yapılması, bütçe sonuçlarının yine meclis tarafından kanunla kabul edilmesi ve bunların her yıl kanunla tasdik edilerek tekrarlanması olarak tanımlamak mümkündür. Kısaca bütçenin kanunîliği

⁶⁹⁵ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 25.

⁶⁹⁶ OKTAR, s. 191; OKTAR, *Bant Çözümü*, s. 204-205.

⁶⁹⁷ *“Bütçenin yasallığı ilkesine tam olarak riayet edilmesi, sadece bütçe kanunlarının değil, kesin hesap kanunlarının da varlığını gerektirir. Kesin hesaplar yasama organınca denetlenip tasdik olunmadıkça, başka bir deyişle bütçenin tatbik ve icrasından sonra yürütmenin yasama organınca denetlenmesini sağlayan geri bildirim süreci gereğince işletilmedikçe, bütçenin yasama organınca tasdik olunmuş bulunmasının fazlaca bir anlamı olmayacaktır”*. OKTAR, s. 191.

⁶⁹⁸ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 26.

ilkesi, kamu gelirleri ve harcamalarının belirlenmesi ve onaylanması-
nın yanı sıra sonuçlarının onayının da kanunla yapılması ve bu sürecin
her yıl kanunla tekrarlanmasıdır.

Hukukî güvenlik ilkesi, malî hukukta, neredeyse hep vergiler ba-
kımından ele alınan bir kavram olagelmıştır. Ancak bunun harcama bo-
yutu itibarıyla de ele alınması bir zarurettir. Kişilerin kendilerinden alı-
nan vergilerin nereye harcanacağı bilmeleri gerekir. Kişiler, bütün har-
camaların denetleneceğinden emin olmalıdır. Gelecek nesilleri borç
altına sokan harcamaların ve varsa bunlara ilişkin garantilerin açıkça
bilinmesi ve bütün bunların meclis tarafından onaylanması gerekir.

Bu bağlamda bütçenin kanunîliği ilkesi, kişilerin hukukî güvenlik-
lerini sağlamaya hizmet etmektedir. Bireyler belli bir dönem için ken-
dilerinden alınacak malî yükümlülükleri ve yapılacak harcamaları ön-
görebilmekte, sürpriz malî yüklerle karşılaşmayacaklarından emin
olabilmektedirler⁶⁹⁹. Yapılacak harcamaların meclisin onayından ge-
ceceğini, onaylanan ödeneğin üzerinde harcama yapılamayacağını ve
bütçe uygulama sonucunun yine meclisin onayından geçeceğini bil-
meleri kişilerin hukukî güvenliklerini tahkim eden unsurlardır. Bu iti-
barla bütçenin kanunîliği, kamu gelir ve harcamalarında keyfiliğin ol-
mayacağını ana teminatı niteliğindedir.

Bütün bu aşamaların kanunla gerçekleştirilmesi, bütçe hakkını
soyut bir olgu olmaktan çıkarıp kanunîlik ilkesi şeklinde somutlaştır-
maktadır⁷⁰⁰. Kanunîlik ilkesinde ifadesini bulan ve bütçe hakkının geli-
şim sürecinin ilk aşamasını oluşturan vergi hakkının (Anayasa madde
73 vergilerin kanunîliği kapsamında) anayasal güvenceye sahip olduğu
anlaşılmaktadır. Ancak aynı şeyi bütçe hakkının bütünü bakımından
söylemenin mümkün olmadığı belirtilmektedir⁷⁰¹.

⁶⁹⁹ GÜNEŞ, bu sonuçları ön izin ilkesi için belirtmektedir. Ancak ön izin ilkesinin ka-
nunilik ilkesinin kapsamında yer alması hasebiyle aynı sonuçlar kanunilik ilkesi
rahatlıkla söylenebilir. Karş. GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 179. Zaten kanunîlik başlı
başına hukukî güvenliğe hizmet eder bir olgudur.

⁷⁰⁰ Bkz. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 25.

⁷⁰¹ OKTAR, s. 199.

Bütçenin kanunîliği ilkesinin, tarihî seyir içinde daha önce tekemmül etmiş olan vergilerin kanunîliği ilkesinin gölgesinde kalmasına⁷⁰² paralel olarak, kamu harcamaları alanında daha çok kanuna aykırılıklar, usulsüzler ortaya çıkmaya ihtimali fazladır. Yönetilenler vergi hakkı konusunda daha fazla farkındalığa sahiptir. Vergilerin ancak kanunla konulacağından az çok herkes haberdardır. Ancak aynı şey, bütçe hakkı bakımından maalesef söylenememektedir. Yönetilenler ceplerinden çıkan paranın nerelere ne şekilde harcandığı hususunda, ceplerinden çıkan para kadar ilgili değildir. Bu bakımdan, kamu gelirleri ve kamu harcamaları arasında, milletin aleyhine durumların çoğunun toplanan vergiler harcanırken ortaya çıkacağı iddia edilmektedir⁷⁰³. Dolayısıyla, bütçe hakkına da en az vergi hakkı kadar önem vermek, kamu yararının tesisi için çok büyük bir önem arz etmektedir. Aksi halde bütçe hakkı göstermelik bir hak olarak kalacaktır.

B. BÜTÇENİN KANUNÎLİĞİ İLKESİNİN UNSURU OLARAK ÖN (ÖNCEDEN) İZİN İLKESİ

1. Genel İtibariyle

Bütçe hakkının kapsamı içinde yer alan, kamu gelir ve giderlerinin her yıl bütçe kanunu ile tasdikinin tekrarlanması ve bu suretle bütçe kanunuyla **gelir ve giderlerin “uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin” verilmesi** (5018 sayılı Kanun madde 15) aşaması ön izin (önceden izin) ilkesi olarak kabul edilmektedir. Bu itibarla ön izin ilkesi, bütçenin kanunîliği ilkesinin bir alt ilkesi ya da unsuru olarak ifade edilebilir.

Anayasa Mahkemesi de ön izin ilkesinin uygulanmasını Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren oluşan bütçe geleneği olarak belirtmiş-

⁷⁰² OKTAR, s. 191.

⁷⁰³ “Muhالیfleri susturmak amacıyla yapılan “maksatlı vergi denetimleri” (engizisyon fiskal) hariç, melanetlerin çoğu, vergi toplarken değil, toplanmış vergiler harcanırken icra edilir. Eğer o[r]talıkta “devlet fedakârlık yapmalı” lafları duyulmaya başlanmışsa bilin ki; halkın parasını israf etmek veya halkı soymak için tezgâh kurmaktadır”. CANSEN Ege, “Devlet Fedakârlık Yapmaz”, *Sözcü Gazetesi*, 18 Kasım 2018.

tir: “Cumhuriyet’in ilk yıllarından bu yana uygulamalarla kurulan bütçe geleneği, özel yasaları bulunan vergilerin alınması (toplanmasına her yıl bütçe yasalarıyla izin verildiğini kanıtlamaktadır. Nitekim 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 39. maddesine, yasaya dayanmadıkça hiç bir vergi ve resim tarh ve tahsil edilemeyeceği ilkesi konulduktan sonra, her sene vergi ve resimlerin tahsiline bütçe yasasının izin vereceği kuralı eklenmiş bulunmaktadır. Aynı Yasa’nın 29. maddesi de, bütçe yasasını oluşturan öğeler arasında gelir çeşitlerinden herbirinin dayandığı yasaları gösteren (c) cetveli de sayılmakta, böylece 39. maddede öngörülen izin işleminin yöntemi belirtilmektedir”⁷⁰⁴.

GÜNEŞ, bütçe hakkının, tarihte özellikle bir kerelik vergi almanın önüne geçmek için konulmuş kurallarla oluşmaya başladığını ifade etmekte ve bir kerelik uygulamalar için konulmuş mahsus kanunların C cetveli dışında kalabilmelerinin bütçe hakkının doğrudan ihlâli anlamına geldiğini belirtmektedir⁷⁰⁵. C cetveline aykırılık durumunda, bireysel boyutta hukukî güven zedelenir ve hukuktaki öngörülebilirlik kaybolur⁷⁰⁶.

Meclis bütçeyi kabul etmemiş olsaydı, hükûmetlerin hangi gelirleri toplayıp ne harcamalar yapacakları bilinemezdi. İşte, bütçe gelir toplamak ve harcama yapmak için meclisin, hükûmete verdiği bir yetki, bir ön izindir⁷⁰⁷. “Ön izin ilkesi ile “Bütçe Hakkı” arasında organik bir ilişki vardır. Bütçeyi onama yetkisinin ancak ve sadece millet temsilcilerinde bulunmasına Bütçe Hakkı denir. Bütçe hükümetçe hazırlanır. Meclisten geçer. Sonra o bütçe meclisin güvendiği bir hükümetçe uygulanır. Meclis uygulamayı denetler. Meclis ön izin vermeyince ne gelir toplanabilir, ne de masraf yapılabilir. Bütçe denetiminin sonunda

⁷⁰⁴ AyM, 28.06.1990, E. 1990/6, K. 1990/17, RG.05.09.1990, S. 20626; “...özel kanunu bulunan vergilerin tahsil edilmelerine her yıl Bütçe Kanunlarıyla ayrıca izin verilmesi, Türkiye Cumhuriyetinin kuruluşundan beri titizlikle uygulanan gelen bir bütçe geleneğini teşkil etmektedir”. AyM, 09.12.1976, E. 1976/34, K. 1976/52, RG. 15.03.1977, S. 15879.

⁷⁰⁵ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 184.

⁷⁰⁶ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 184.

⁷⁰⁷ GÜRİSOY, s. 150; SAYÂR, s. 77.

gelen aklama, her yapılanın verilen ön izne uygun olması anlamına gelir”⁷⁰⁸. Tahsis gibi diğer bütçe ilkeleriyle beraber ön izin ilkesi, maliye politikasına ilişkin kararların meclis tarafından alınmasını ve hükûmete terk edilmemesini öngörür⁷⁰⁹. Vergilerin ve harcamaların nevini, miktarını belirleme, aslında o siyaseti (maliye politikasını) tayin etme hakkını gösterir. Meclisin, maliye politikasını belirleme bakımından da yürütme organına karşı üstünlüğünü ortaya koymaktadır. Bu itibarla ön izin ilkesinin, bütçenin kanunîliği ilkesinin ana unsurunu teşkil ettiğini söylemek mümkündür. Bütçe hakkını soyut bir hak olmaktan çıkarıp somutlaştıran⁷¹⁰, onu kanun halinde müşahhas hale getiren ana ilkedir diyebiliriz.

Kamu gelirleri bakımından ön izin ilkesinin önemi büyüktür. Çünkü vergi kanunlarının o yıl uygulanabilmesi için Bütçe Kanununun C Cetvelinde yer alması gerekir. Bütçenin C cetvelinde gelirlerin kanunî dayanakları ismen zikredilmek suretiyle, o yıl o gelirlerin toplanmasına meclis tarafından izin verilmiş olur. Bu takdirde bütçe kanunuyla o yıl için ilgili vergilerin toplanmasına izin verilmiş olmaktadır ki bu izin, ön izin ilkesi olarak ifade edilmektedir⁷¹¹. Vergiler bakımından ön izin ilkesi, yasama organı tarafından belli bir malî yıl içinde vergilerin ve diğer malî yükümlülüklerin toplanması için bütçe kanunu ile yürütme organına izin verilmesidir⁷¹².

Vergiler bakımından ön izin ilkesi, halkın kendinden alınacak vergilere verdiği rızanın her yıl tekrarlanmasını ifade eder. Bu rızanın verilmediği yıllar için, bütçenin C cetvelinde yer almayan vergilerin uygulanması mümkün olmayacaktır. Vergiler bakımından bu ilkenin dayanağını 5018 sayılı Kanunun 37. maddesi oluşturmaktadır: “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir*”.

⁷⁰⁸ GÜRSOY, s. 150-151.

⁷⁰⁹ BİÇER, s. 57, 122.

⁷¹⁰ Karş. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 25.

⁷¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 14; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 34.

⁷¹² ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 104.

Gelirler için verilen ön izin, yükümlülük doğuran, gelir sağlayacak kanunları sürekli uygulama iznidir. Bu izin gereğince yapılan uygulamada tahminlerin altında kalılabileceği gibi, üstüne de çıkılabilir. Önemli olan kanunları eksiksiz, sürekli uygulamaktır⁷¹³. Bu itibarla C cetveli, hukukta süreklilik ilkesine hizmet etmektedir⁷¹⁴. Ön izin ilkesi ile vergilerin konulması ve tahsili, vergilerin kanunîliği ilkesi yanında ek bir kurala, yani vergilerin her yıl bütçe kanunu ile onaylanması şartına da bağlanmış olmaktadır. Bu itibarla, vergi kanunlarının ilgili malî yılda uygulanabilmesi için bütçenin C cetvelinde yer alması suretiyle ön iznin verilmesi zorunluluğu, kanunîlik ilkesinin ve parlamenter kontrolün gücünü görünüşte de olsa artırmaktadır⁷¹⁵.

Ön izin ilkesi vergilerin yanı sıra kamu harcamaları için de aynen söz konusudur. Ancak kamu harcamalarının her yıl bütçe kanununda yer almasının dayanağını ise anayasa oluşturmaktadır. Anayasanın 161. maddesine göre, *Kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır*. Buna göre bütçe harcamaları bakımından ön izin ilkesi, *“öngörülmüş hizmetler için, bütçede yazılı miktara kadar harcama yapma konusunda izin demektir. Bütçenin belli bir bölümünde yazılı miktar ise o işe ayrılan paranın üst sınırını gösterir. Bu sınırın geçilmesi gerekirse, Anayasa uyarınca... yeni bir yetki kanununa başvurulması gerekecektir”*⁷¹⁶.

Kamu harcamaları için bütçeyle verilen ön izin, idareyi harcamada bulunmaya yetkili kılar, ama idareyi zorlamaz. Yani, bütçede yer

⁷¹³ GÜRSOY, s. 151-152.

⁷¹⁴ “C Cetveli de “hukukta süreklilik ilkesi”ne hizmet etmektedir. Biz bazen dersleri anlatırken, öğrencilere sorarız “vergi kanunları nasıl kanunlardır?” diye. Tabii vergi hukukçusu olmasalar da birçok hocamız bunun cevabını bileceklerdir; eksik ya da total kanunlar şeklinde doktrinde bir ifade vardır. Yani bütçenin C cetvelinden kuvvet almadıkça, o kanunların o yıl uygulanması mümkün olmamak gerekir. Mutlaka bütçenin C cetvelinde toplanacak vergilerin o yılki bütçede sayılması gerekir”. GÜLSEN, Konuşma, s. 281.

⁷¹⁵ ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 214; “Ön izin ilkesi, güçler ayrılığı kuramı açısından yasama organının vergilendirme yetkisini güçlendirmektedir”. ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 104.

⁷¹⁶ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 175.

alan bir harcama izninin ille de o malî yıl içinde yerine getirilmesi zorunluluğu yoktur. Diğer bir deyişle, harcamalar için bütçenin verdiği ön izin, sarf yetkisidir. Gelirleri toplamak zorunlu olduğu halde, harcamaları mutlaka yapmak zorunlu değildir. Ancak bütçe ile verilmiş sarf yetkisinin üzerinde harcama da yapılamaz⁷¹⁷.

Vergi harcamaları da dolaylı olarak kamu harcaması etkisi oluşturduğu için, bunların da diğer tüm kamu harcamaları ile aynı anayasal korumadan yararlanması gerektiği ileri sürülmektedir⁷¹⁸. Ancak, doğrudan kamu harcamaları ile vergi harcamalarının farklılaştığı bir husus, listede yer alan vergi harcaması tahminlerinin, bir harcama üst sınır fonksiyonu özelliği taşımasıdır. Yani bütçede yer alan vergi harcamaları tahminlerinin, aynen bütçede yer alan gelir tahminleri gibi, bağlayıcılığı bulunmamaktadır⁷¹⁹.

Uygulama yılı girmeden önce tasdik edilen bütçeler üzerinde yıl içinde yapılması gereken değişiklikler için ön izin ilkesi uyarınca meclisten izin alınması gereklidir. Malî yıl içinde olağanüstü yahut da ek ödenek alınması veya bölümler arası aktarmalar yapılması da ancak meclislerden ön izin almakla mümkün olabilir⁷²⁰.

Ön izin ilkesi, belli bir döneme (malî yıla) ait gelir toplama ve harcama yapma yetkisinin yasama organınca yürütme organına dönem başlamadan verilmesini ifade eder⁷²¹.

Bu açıklamalar doğrultusunda ön izin ilkesi, kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu harcamalarının yapılmasına bütçe kanunuyla yetki ve izin verilmesini ifade eder. İzin ve yetkinin **ancak kanunla** verilmesi, bütçenin kanunîliği ilkesinin (ve o ilkenin alt ilkesini teşkil eden ön izin ilkesinin) bir gereğidir. Harcama kalemleri bakımından bütçe kanunundaki üst sınırın geçilmesi de yine **ancak bir kanunla** söz konusu olabilecektir.

⁷¹⁷ GÜRSOY, s. 152.

⁷¹⁸ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 128.

⁷¹⁹ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 128.

⁷²⁰ SAYÂR, s. 78.

⁷²¹ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 122.

Ön izin ilkesi, bütçenin uygulamaya konulabilmesi için yasama organı tarafından onaylanmasını ifade eder⁷²². Ön izin ilkesi uyarınca, bütçenin ait olduğu malî yıla girmeden önce meclis tarafından tasdik edilmesi gerekir. Bu şekilde ön izin verilmiş olur⁷²³. Ön izin ilkesiyle halkın bütçe hakkının son aşamasına erişerek gelirler ve harcamalar üzerinde her dönem için söz sahibi olduğu vurgulanmaktadır⁷²⁴.

Bütçe kanununda ön izin verilmemesi halinde, söz konusu gelirler o yıl için toplanamayacak (o yıl için tatil edilmiş olacak⁷²⁵) ya da söz konusu harcamalar o yıl için gerçekleştirilemeyecektir (veya bütçede izin verilen üst sınırdan daha fazla yapılamayacaktır). Yasama organının önceden onayladığı bütçeye dayanmayan hiçbir kamu geliri toplanamaz ve kamu harcaması yapılamaz. Diğer bir deyişle, kamu gelirlerinin toplanması ve harcamalarının yapılması milletin özünü teşkil eden yasama organı üyelerinin iznine tabidir⁷²⁶. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu döneminde, bütçe kanunlarında, o bütçe yılı içinde uygulanmayacak gelir kanunları ya da harcamalara seyrek de olsa açıkça yer verilebilmekteydi⁷²⁷. Nitekim 1983 yılı bütçe kanununda, o yıl için TRT Kurumu Kanunu uyarınca alınmakta olan radyo alıcılarına ilişkin ruhsat harcı alınması hükmünün uygulanmaması hükme bağlanmıştır⁷²⁸. Benzer şekilde 1974-1975 ve 1976 yıllarında Dış Seyahat Harcamaları Vergisinin uygulanmayacağı, o yılların bütçe kanunlarında belirtilmiştir⁷²⁹.

⁷²² PEHLİVAN, *Bütçe*, s.46.

⁷²³ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 178.

⁷²⁴ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 179.

⁷²⁵ “Herhangi bir vergi kanununun bütçede tahsile izin veren listeden (C Cetveli) çıkarılması yolu ile, bir yıl için tatil edilmesi (uygulamanın durdurulması), bütçe kanunu ile yapılabilecek bir işlemdir. Ancak iktisadi istikrar kaygısıyla, hükümetler genellikle bu yola gitmekten kaçınırlar”. GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 181.

⁷²⁶ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 46.

⁷²⁷ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, 182.

⁷²⁸ Bkz. GÜNEŞ, *Önceden İzin*, 182.

⁷²⁹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 104.

Zamanla bütçede “kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler” şeklinde standart bir uygulama gelişmiştir⁷³⁰. Anayasa Mahkemesi de 1050 sayılı Kanunun yürürlüğü zamanında verdiği bir kararda, bütçe kanununda uygulanmayacak hükümlere yer verilebileceğini şöyle hükme bağlamıştır: “Her ne kadar, gelirlerin ve giderlerin toplanma ve harcanmalarına ilişkin usul, esas ve yükümlülükler başka başka yasalarla düzenlenmişse de bunların uygulanmaya konması 1050 sayılı Yasa’nın yukarıda belirtilen hükmü gereğince ancak Bütçe Yasalarının verdiği izinle olanaklıdır. **Bütçe Yasası; gelirlerin toplanmasını ya da giderlerin yapılmasını düzenleyen yasaların o yıl içinde uygulanmasına izin verebileceği gibi, uygulanmamasını da öngörebilir**”⁷³¹.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da bütçe kanununda ilgili malî yıl için bazı gelirlerin tahsiline izin vermeyen hükümler bulunabileceği ve böyle hükümlerin doğrudan bütçeye dair hüküm niteliğinde olduğuna hükmedilmiştir: “Hernekadar söz konusu cetvelin (1963 yılına ait mevzuat) bölümünde 23/2/1963 günlü, 196 sayılı Dış Seyahat

⁷³⁰ Bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 129.

⁷³¹ AyM, 30.01.1992, E. 1991/8, K. 1992/5, RG. 16.06.1994, S. 21962. Ancak aynı kararda vergi istisnalarıyla ilgi olarak, “12.6.1936 tarih ve 3054 sayılı Kanun’un 7. maddesi ile 24.6.1938 gün ve 3488 sayılı Kanun’un 6. maddesi ve 1.5.1930 gün ve 1601 sayılı Kanun’la değişik 7.1.1929 gün ve 1379 sayılı Kanun’un 5. maddesinin 1991 yılında uygulanmayacağı belirtilmektedir. Uygulanmaması öngörülen maddelerde İstanbul, İzmir illeri içinde ve Ankara ili dışındaki kimi resmi kurumlara ücretli ve ücretsiz verilecek telefonlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Belirtilen maddelerin 1991 bütçe yılında uygulanmaması durumunda bu maddeler gereğince telefon ücreti ödememesi gereken kurumlar ücret öder hale gelecektir. Böylece, bir yasa ile getirilen istisnalar bütçe yılı içinde ortadan kaldırılmaktadır. Yasa kuralı ile düzenlenen ayrıklığın bütçe yasası ile uygulanmamasını öngörmek yasanın, o yıl içinde değiştirilmesi niteliğinde olup önceki maddelerde belirtilen nedenlerle [Bütçe Yasaları ile diğer yasalarda değişiklik yapmak mümkün değildir] Anayasa’nın 88, 89 ve 161. maddelerine aykırıdır” hükmü de verilmiştir. Bu gerekçeye katılmak mümkün değildir. Karardaki karşı oyda ise haklı olarak, “her ne kadar bütçe, Devletin ve ona bağlı kamu kuruluşlarının yıllık gelir ve giderlerinin uygulamaya konulmasına izin veren bir yasa olması nedeniyle, gelir ve giderlerle ilgili yasaların ya da onların kimi kurallarının o yıl içinde uygulanmasını yahut uygulanmamasını öngörebilir ise de, bu yasaların doğrudan gelir ya da gider yazılmasına ilişkin olmayan kuralarını değiştiremez ya da bir yıl için de olsa uygulanmasını durduramaz” denilmektedir. Bkz. aynı kararda Yılmaz ALİFENDİOĞLU’nun karşı oyu.

*Harcamaları Vergi Kanununun da yer aldığı ve bu suretle söz konusu verginin 1976 Bütçe yılında uygulanmasına izin verilmiş bulunduğu görülmekte ise de, Yasa Koyucunun bu konudaki gerçek niyetinin, söz konusu verginin 1976 yılında tahsiline izin vermemek olduğu, Bütçe Kanununun 90. maddesinin (t) bendinin açık hükmünden anlaşıldığına göre bütçeye bağlı (c) cetvelinde sözü geçen kanuna yer verilmiş bulunmasının bir unutmaya sonucu olduğunu kabul etmek gerekir. Buna göre **Bütçe kanununun 90. maddesinin Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanununun uygulanmasını 1976 yılı süresince ertelemek suretiyle sözü geçen verginin bu mali yılı içinde tahsiline izin vermeyen (t) bendi hükmünün bütçe ile ilgili bir hüküm niteliğinde olduğundan sözü geçen hükme ilişkin iptal isteminin reddine karar verilmelidir**⁷³². Dolayısıyla bir verginin malî yıl içinde tahsiline izin vermeyen kuralın bütçe ile ilgili olduğunda herhangi bir kuşku bulunmamaktadır⁷³³.*

Bu hususta, bütçe ile ilgili hükümler kavramına da değinmek gerekir. Anayasanın 161/2. maddesinin son cümlesinde “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” hükmü bulunmaktadır. Bütçe kanunu ile diğer kanunların teklifi, görüşülmesi ve yayımlanması için farklı kuralların öngörülmüş olması buna gerekçe gösterilmektedir⁷³⁴. Bütçenin şekli bir kanun olması da bunda etkilidir⁷³⁵. “*Anayasa’nın 161. maddesinin getiriliş amacı, bütçe ka-*

⁷³² AyM, 09.12.1976, E. 1976/34, K. 1976/52, RG. 15.03.1977, S. 15879.

⁷³³ KANETİ, *Anayasal Temeller – I*, s. 169.

⁷³⁴ KANETİ, *Anayasal Temeller – I*, s. 166; “*Bütçe Kanunlarıyla önceki kanunların bu farklı nitelikleri, Büyük Millet Meclisindeki müzakere ve kabullerinde de kendilerine özgü olan değişik usullerin uygulanması zorunluluğunu doğurmakta, yani Bütçe Kanunlarına veya Bütçe Kanunlarındaki değişikliklere ilişkin tasarıların, bütçelerin bağlı oldukları usullere uygun olarak önceki kanunlara veya bunlarda öngörülen değişikliklere ilişkin taşanların da kanunların bağlı oldukları usuller gereğince görüşülüp kabul edilmesi, Anayasa’nın 64. maddesinde, birbirinden ayrı olarak belirtilen yetkilerin tabii bir sonucu bulunmaktadır*”. AyM, 07.01.1969, E. 1968/24, K. 07.01.1969, RG. 21.02.1969, S. 13133.

⁷³⁵ “*Anayasa’nın 126. maddesine göre ise, bütçe Devletin ve kamu iktisadi teşekkülleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin yıllık harcamalarının yapılmasını sağlayan bir kanundur. Ancak bütçenin maddi bakımdan değil, fakat uzvi ve şekli bakımdan bir kanun olduğu ileri sürülür. Nitekim bütçe kural olarak yasama meclislerince incelenir ve onaylanır ve genellikle kanunların tabi tutulduğu şekil ve usul-*

nunlarında, yıllık bütçe kavramı dışındaki konulara yer vermemek, böylece bütçe kanunlarını ilgisiz kurallardan uzak tutarak kendi yapısı içinde bütünleştirmektir. Anayasa’nın 161. maddesinin yukarıda yer alan son fıkrasının gerekçesinde de “Bütçe kanunlarına bütçe dışı hüküm konulamaması, mevcut kanunların hükümlerini açıkça veya dolaylı değiştiren veya kaldıran hükümler getirilememesi ilkelerine anayasal kuvvet ve hüküm tanınmıştır.” denilmek suretiyle hükmün getiriliş amacı açıkça ortaya konulmuştur”⁷³⁶.

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, bütçe ile ilgili hükümler deyimini, bütçenin uygulanması ile ilgili olan, uygulamayı kolaylaştırıcı ve açıklayıcı hükümler olarak anlamak gerekir: “Anayasa’nın 161. maddesinde bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı ifade edilmiştir. **Bütçe ile ilgili hüküm kavramı, mali nitelikteki hükümleri değil kanun konusu olabilecek bir kuralı kapsamaması koşuluyla bütçenin uygulanması ile ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı ve açıklayıcı nitelikte hükümleri ifade etmektedir.** Anayasa’nın 161. maddesinin getiriliş amacı bütçe kanunlarında yıllık bütçe kavramı dışındaki konulara yer vermemek, böylece bütçe kanunlarını ilgisiz kurallardan uzak tutarak kendi yapısı içinde bütünleştirmektir”⁷³⁷. “**“Bütçe ile ilgili hükümler” deyimini mali nitelikteki hükümler anlamında değil, bütçenin uygulanması ile ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı ve açıklayıcı nitelikte hükümler olarak düşünmek gerekir.** Bir kanun kuralının bütçeden harcamayı gerektirir veya bütçeye gelir getirir nitelikte bulunması, bunun 161. maddede öngörülen “Bütçe ile ilgili hükümlerden” sayılmasını icabettirmez. Çünkü, hemen her kanunda harcamalara yol açabilecek hükümler bulunabilir. Harcamalara ilişkin pek çok kanunun ve bütün vergi kanunlarının “Bütçe ile ilgilin sayılmaları” kabul edildiği takdirde, bir devlet hizmetinin ye-

lere göre yapılır. Fakat bütçe maddi anlamda bir kanun gibi genel objektif hükümleri ihtiva etmemektedir. Bu bakımdan, bütçenin bir kaide koyma işlemi olmayıp bir şart işlemi olduğu hususu aşikârdır”. AyM, 07.01.1969, E. 1968/24, K. 07.01.1969, RG. 21.02.1969, S. 13133.

⁷³⁶ AyM, 26.05.2016, E. 2015/7, K. 2016/47, p. 30, RG. 22.09.2016, S. 29835.

⁷³⁷ AyM, 05.07.2018, E. 2018/7, K. 2018/80, p. 54, RG. 06.10.2018, S. 30557.

niden kurulması veya yeni bir vergi yükümü getirilmesi veya bu konularda yürürlükte bulunan kanunların değiştirilmesi veya kaldırılması için bütçe kanunlarına hükümler konulması yoluna gidilebilir”⁷³⁸.

Bu itibarla bütçe ile ilgili hükümler deyimini, malî nitelikteki hükümler anlamında değil, bütçenin uygulanması ile ilgili olan, uygulamasını kolaylaştıran hükümler olarak anlamak gerekir. Ayrıca ‘kanun konusu olabilecek bir kural içermemesi şartıyla’⁷³⁹ açıklayıcı nitelikteki hükümler de bu kapsamdadır⁷⁴⁰. Ancak son yıllarda bütçe kanunlarına

⁷³⁸ AyM, 26.01.1984, E. 1983/9, K. 1984/1, RG. 13.12.1984, S. 18604; Bütçe ile ilgili hüküm “deyimini, malî nitelikteki hüküm anlamında değil, bütçenin uygulanması ile ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı, tamamlayıcı veya, kanun konusu olabilecek yeni bir hüküm niteliğinde olmamak şartıyla, açıklayıcı nitelikteki hükümler olarak düşünmek zorunluğu vardır. Buna göre, bir kanun hükmünün bütçeden harcamayı gerektirmekte olması, onun 126. maddede öngörülen (bütçe ile ilgili hüküm) olarak sayılması için bir sebep teşkil edemez”. AyM, 07.01.1969, E. 1968/24, K. 07.01.1969, RG. 21.02.1969, S. 13133.

⁷³⁹ AyM, 05.07.2018, E. 2018/7, K. 2018/80, p. 54, RG. 06.10.2018, S. 30557; AyM, 18.01.2018, E. 2018/4, K. 2016/180, p. 31, RG. 070.02.2018, RG. 30325; “Bütçe kanunlarına bütçe ile ilgili olmayan kurallar konulması, Anayasa’nın öngördüğü olağan usullerle çıkarılamayan kimi kanun kurallarının sağladığı kolaylık nedeniyle bütçe kanunlarıyla düzenlenmesi eğilimini ortaya çıkartabilecek niteliktedir. Bu itibarla, bütçe kanunu ile mevcut diğer kanun hükümlerinde açık veya zımni değişiklik yapılması veya mevcut kanun hükümlerinin kaldırılması yasaklanmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin konuyla ilgili pek çok kararında belirtildiği üzere ‘bütçe ile ilgili hükümler’ sadece malî nitelikteki kurallar olarak değil, genel yasa konusu olabilecek bir kuralı içermemek koşulu ile ancak bütçenin uygulanmasını açıklayıcı ve kolaylaştırıcı nitelikteki hükümler olarak anlaşılmıştır. Burada Anayasa Mahkemesi’nin üzerinde durduğu temel konu bütçe kanunlarının Anayasal çerçevesinin korunmasıdır”. AyM, 02.06.2009, E. 2004/10, K. 2009/68, RG. 03.02.2012, S. 28193.

⁷⁴⁰ Bkz. KANETİ, *Anayasal Temeller – I*, s. 167; “Anayasa koyucu bütçe kanunlarında yer alamayacak hususları belirtmiş olup bir kuralın uygulanması sonucu gelir elde edilecek ya da harcama yapılacak olması, o kuralın bütçe ile ilgili bir hüküm olduğu anlamına gelmez. Bütçe kanunlarında ilgili kurumun o yıla ait ödenek miktarı ile harcama usul ve esasları düzenlenmekle birlikte ödeneklere ilişkin genel ve soyut nitelikteki tüm kuralların bütçe ile ilgili hüküm olduğundan söz edilemez. Bu çerçevede kamu kurumlarının bütçe kanunlarıyla tahsis edilen ödeneklerinin harcanması ya da aktarılmasına ilişkin kurallar bütçe ile ilgili hüküm olmayıp bu hususların kanun konusu yapılabilmesine bir engel bulunmamaktadır”. AyM, 18.01.2018, E. 2018/4, K. 2016/180, p. 32, RG. 070.02.2018, RG. 30325.

anayasaya aykırı olarak, bütçe ile ilgili hükümler dışında da hükümler konulduğu, bu yüzden bütçenin işlevsizleştirildiği ileri sürülmektedir. Bu durumun yasama sürecini atlatmak için can simidi olarak kullanıldığı belirtilmektedir⁷⁴¹. Benzer şekilde, çıkarılan çeşitli kanunlarda “bütçe ile ilişkilendirilmeksizin” ifadesinin kullanılması da bütçe dışı alanların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır⁷⁴².

5018 sayılı Kanunun ilk yürürlük metninde, merkezî yönetim bütçe kanununda “kısmen veya tamamen uygulanmayacak” hükümlere yer verilebileceği düzenlenmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi, bu ifadenin iptaline oy çokluğu ile karar vermiştir⁷⁴³: “*İptal istemine konu ibareyi içeren 15. maddenin ikinci fıkrasının ilk cümlesinin son kısmında ‘... , malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır’ denilmektedir. Bütçe kanunundaki düzenlemelerin hangi eylemler, kişiler veya işlemler için geçici veya sürekli uygulanamayacağının belirtilmesi ‘bütçe ile ilgili’ ve diğer Anayasal ilkelere uygun olmak kaydıyla yasa-koyucunun takdirindedir. Bununla birlikte, dava konusu kuralla kıs-*

⁷⁴¹ AYDIN, s. 135; Devlet Memurları Kanununun kimi hükümlerinin uygulanmasının ertelenmesi, kazanılmış hak aylık derecesinin en çok üç üst derecede aylık ödenmesinin düzenlenmesi, Harcırah Kanunundaki aşağı ve yukarı sınırları belirten oranların uygulanmamasının öngörülmesi hususlarının Bütçe Kanunu içinde düzenlenmesi örneklerinin anayasaya aykırılığı için bkz. KANETİ, *Anayasa Temeller- I*, s. 168.

⁷⁴² Bkz. NARTER, s. 46.

⁷⁴³ “Bütçe kanunlarının açıklanan özel hukuki nitelikleri dolayısıyla, Anayasa’nın 161. maddesinin son fıkrasında ‘Bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz’ esası vazedilmiştir. Bütçe kanunlarına bütçe ile ilgili olmayan kurallar konulması, Anayasa’nın öngördüğü olağan usullerle çıkarılmayan kimi kanun kurallarının sağladığı kolaylık nedeniyle bütçe kanunlarıyla düzenlenmesi eğilimini ortaya çıkartabilecek niteliktedir. Bu itibarla, bütçe kanunu ile mevcut diğer kanun hükümlerinde açık veya zımni değişiklik yapılması veya mevcut kanun hükümlerinin kaldırılması yasaklanmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin konuyla ilgili pek çok kararında belirtildiği üzere ‘bütçe ile ilgili hükümler’ sadece malî nitelikteki kurallar olarak değil, genel yasa konusu olabilecek bir kuralı içermemek koşulu ile ancak bütçenin uygulanmasını açıklayıcı ve kolaylaştırıcı nitelikteki hükümler olarak anlaşılmıştır. Burada Anayasa Mahkemesi’nin üzerinde durduğu temel konu bütçe kanunlarının Anayasal çerçevesinin korunmasıdır”. AyM, 02.06.2009, E. 2004/10, K. 2009/68, RG. 03.02.2012, S. 28193.

men veya tamamen uygulanamayacak hükümlerin bütçe kanunlarında yer almasına olanak tanınması, bu kanunlarda o yıl için değişiklik yapılması anlamına gelir. Böyle bir uygulamanın Anayasa'nın 88., 89. ve 161. maddelerinde esaslarla bağdaşmadığı açıktır. Bu itibarla, diğer kanunların konusu olabilecek düzenlemelerin merkezi yönetim bütçe kanununda yer almasına imkân veren ibarenin 'kısmen veya tamamen uygulanmayacak' kısmı Anayasa'nın 2., 11., 88., 89. ve 161. maddesine aykırıdır. İptali gerekir". Kararda bütçe kanunuyla diğer maddî anlamda kanunların değiştirilemeyeceği vurgulanmış ve bütçeye konulan uygulanamayacak hükümlerin de bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir.

Mahkemenin bu gerekçesi yerinde değildir⁷⁴⁴. Nitekim aynı karardaki karşı oyda şöyle denilmektedir: **"5018 sayılı Kanun'un 15. maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesindeki 'kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler' ibaresinin, aynı Kanun'un 13. maddesinin (j) bendindeki 'Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez' hükmü ile birlikte değerlendirilmesi ve iptali istenen kuralın Anayasa'nın 161. maddesinin son fıkrasındaki 'Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz' düzenlemesinin somut bir yansımasından başka bir anlam taşımadığı kuşkusuzdur. Diğer bir deyişle, merkezi yönetim bütçe kanununda yer alacak 'kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler', gerçekte bütçenin gelir ve gider kalemlerinin dayanağı olan ilgili yasalarda değişiklik öngörmeyen, ancak o bütçe yılında kısmen veya tamamen uygulanmamasında bütçe tekniği ve politikası gereği zorunluluk görülen hususlarda öngörülecek kurallardan ibarettir. Dolayısıyla, kurala bütçe ile ilgili hükümler dışında bir anlam verilmesi ve bu kabulden hareketle kuralın kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler öngören mahiyeti itibarıyla, ilgili yasaları sürekli ve kalıcı bir şekilde değiştirmeye imkân tanıdığı sonucuna ulaşılması, kanımızca yerinde ve isabetli bir yorum teşkil etmeyecektir. Çünkü, **bütçe yılı tamamlandıktan sonra bütçe kanunu hükmünü yitirecek ve ilgili yasa da uygu-****

⁷⁴⁴ ATEŞ, Hukuki Çerçeve, s. 130.

lanmaya devam edilecektir. Hal böyle olunca, örneğin maliye politikasının benimsediği bir amacı gerçekleştirmek üzere sadece ilgili bütçe yılında bir verginin alınmasından kısmen veya tamamen vazgeçilmesinin, bütçe yasasını olağan yasa ile değiştirme anlamını taşımayacağı açıktır⁷⁴⁵.

Bu iptal kararını takip eden ilk malî yıla ilişkin 2010 Bütçe Kanunundan beri hiçbir bütçe kanununda artık ‘kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümlere’ yer verilmemektedir. Anayasa Mahkemesi, iptal kararı ile bu yolu kapatarak bütçe hakkını daraltmıştır⁷⁴⁶. Meclis, bütçe kanunuyla gelir ve harcamalarla ilgili olarak bazı hükümlerin uygulanmasını ya da uygulanmamasını serbestçe belirleyebilir. Bazı gelir ve harcamaların ilgili yıl için uygulanmayacağının belirlenmesi, sadece ilgili gelir ve harcama unsuru bakımındandır. Söz konusu maddî kanunların doğrudan gelir ve harcamaya ilişkin olmayan kural-ları, bütçe kanunundaki sınırlamadan etkilenmeyecektir. O hükümlerin bütçe kanunu ile değişmesi ya da uygulanmasının durdurulması söz konusu olmaz. Aksi yorum, meclisin bütçe hakkını kullanımını açıkça sınırlandırmış olacaktır.

2. Ön İzin İlkesinin Dayanağı

Ön izin ilkesi, iki ana unsurdan oluşmaktadır. İlki kamu gelirlerinin toplanmasının ön izin verilmesi; ikincisi ise kamu harcamalarının yapılmasının ön izin (ön yetki) verilmesidir. Kamu gelirlerinin her yıl bütçede düzenlenmesinin ve onaylanmasının kanunî dayanağı olmasına rağmen, bu durum anayasal dayanaktan yoksundur. Ancak kamu harcamalarının her yıl bütçe kanununda düzenlenmesinin ise Anayasanın 161. maddesi çerçevesinde anayasal dayanağı bulunmaktadır.

Kamu harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı bir anayasa kuralı olduğu halde, vergilerin ve diğer kamu gelirlerinin yıllık bütçelerle toplanacağı hususu bir anayasal norma bağlanmamış, bunun yerine

⁷⁴⁵ Aynı kararda Haşim KILIÇ ve Serdar ÖZGÜLDÜR’ün karşı oyları. AyM, 02.06.2009, E. 2004/10, K. 2009/68, RG. 03.02.2012, S. 28193.

⁷⁴⁶ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 131-132.

devlet muhasebesi kanunlarında (5018 sayılı Kanunda) düzenlenmiştir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak, bütçede izin verilmeyen gelir kaynaklarına yönelme yolu her zaman açık kalabilmekte ve bu da malî disiplinin bozulmasına sebebiyet verebilmektedir⁷⁴⁷. Bu yüzden sadece gider bütçesinin değil, gelir bütçesinin de düzenli olarak tasdiki ilkesinin; kanunda düzenlenmek yerine bir anayasa kuralı olarak hükme bağlanması, büyük önem arz etmektedir⁷⁴⁸. Gelirlerin toplanmasına bütçe kanunu ile izin verilmesinin anayasal teminata bağlanması, bütçe hakkının sağlanması bakımından gereklidir. Bu, malî disiplinin de gerçekleştirilmesine katkı yapacaktır⁷⁴⁹.

Kamu gelirlerinin yıllık bütçede toplanması (her yıl gelirler için ön izin verilmesi), anayasal bir teminata bağlanmadığı için, bütçenin C cetvelinde sayılmayan bir kanunla vergi konulması durumuna rastlanabilecektir. Bu ise bütçe hakkına aykırılık oluşturacaktır.

Nitekim böyle bir duruma 3986 sayılı Kanunda⁷⁵⁰ rastlanmıştır. Yıl ortasında çıkan bu kanunla yeni vergiler ihdas edilmiştir. Yıl içinde çıktığı için, o yılın bütçe kanununun C cetvelinde, ilgili vergi kanunu sayılmamıştır. Dolayısıyla o vergi için ön izin ilkesi gerçekleşmemiştir. Ancak ana sorun, ön izin ilkesinin anayasal teminata bağlanmamış olmasıdır. Ön izin ilkesi, o dönem için, mülga 1050 sayılı Muhasebe-i

⁷⁴⁷ OKTAR, s. 199.

⁷⁴⁸ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 181-182; “Aksi halde, bütçe kanunu ile izin verilmeksizin, bir gelir kanununa dayanılarak tahsilât yapılmasının önünde bir engel olmayacaktır. Bu şekilde vergi tarh ve tahsiline izin verenler de, hukuka uygunluk sebebi bulunduğundan herhangi bir cezaya muhatap tutulamayacaktır”. OKTAR, s. 194; “Bütçe Kanunu ile izin verilmedikçe vergi tarh ve tahsil edilemeyeceği kuralı anayasada yer almalıdır”. OKTAR, *Bant Çözümü*, s. 204.

⁷⁴⁹ OKTAR, s. 194; OKTAR, *Bant Çözümü*, s. 207; “Bütçe hakkının evrimini hatırlayacak olursak üç aşamadan geçtiğini biliyoruz. Önce gelirlerin yaşamaca tasdiki, ikinci aşamada giderlerin yaşamaca tasdiki ve nihayet tasdik işleminin her yıl yapılması. Bu aşamalardan iki ve üçüncüsü yani giderlerin tasdiki ve tasdikin her yıl yapılması, yani bütçenin yıllık olması Anayasamıza yansımıştır, fakat birincisi, yani gelirlerin tasdiki hiçbir zaman anayasada yer almamıştır”. OKTAR, *Bant Çözümü*, s. 204-205.

⁷⁵⁰ 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile ... Sayılı Kanunların bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. 07.05.1994, S. 21927.

Umumiye Kanununda düzenlenmekteydi. Anayasa Mahkemesi itiraz yoluyla önüne gelen davada, bütçe hakkına hiç girmeden, Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 3986 sayılı Kanunu, önceki-sonraki kanun ilişkisi içinde değerlendirmeye kalkmıştır: “3986 sayılı Yasa’nın 2. maddesine göre ekonomik denge vergisi, 1993 yılı kazançlarına ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken beyannamelerde yer alan matrahlar üzerinden alınacaktır... Başvuru kararında, 3986 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemenin olağanüstü bir vergi olduğu iddiasının kanıtı olarak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 39. ve 42. maddeleri gösterilmekte; bütçe yasası ile verilen yetki dışında vergi alınmayacağı, oysa 3941 sayılı **1994 Malî Yılı Bütçe Yasası’na ekli B ve C cetvellerinde 3986 sayılı Yasa’ya yer verilmediği belirtilmektedir.**

Hukukumuzda yasalar arasında hiyerarşik farklılık bulunmadığından yasanın yasaya uygunluğu zorunluluğu yoktur. **Sonraki Yasa (Lex posterior) durumunda olan 3986 sayılı Yasa önceki yasanın kendisiyle çalışan kuralları yerine geçer.**

Ayrıca, 1994 Malî Yılı Bütçe Yasası’nın (C) cetvelinin sonunda "Bu cetvellerde herhangi bir şekilde belirtilmeyen Umumi ve Hususi Bircümle Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Kararname, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ vesair mevzuat ile ikili ve çok taraflı her türlü anlaşmaların gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri" denilerek çok geniş kapsamlı bir hüküm konulmuştur.

Öte yandan, 3986 sayılı Yasa’nın öngördüğü vergiler bir kez alınmaları nedeniyle olağanüstü olarak nitelendirilse bile, bu uygulamanın mutlaka olağanüstü hâlin ilânını takiben yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Önemli olan devlete ait vergilendirme yetkisinin, Anayasa’ya ve Anayasa’nın öngördüğü vergilendirme ilkelerine uygun kullanılmasıdır.

Anayasa’da bir defaya mahsus vergi alınmasını engelleyen herhangi bir kural bulunmamaktadır ve itiraz konusu kuralların, bu nedenle Anayasa’nın 2. maddesine aykırı bir yönü yoktur”⁷⁵¹.

⁷⁵¹ AyM, 06.07.1995, E. 1995/6, K. 1995/29, RG. 10.02.1996, S. 22550.

Anayasa Mahkemesinin gittiği yön, yaptığı yorum isabetsizdir. Çünkü olaydaki bağlamda kanuna yön veren düzenleme Genel Muhasebe Kanunu değil, bizzat yürürlükte olan o yılın Bütçe Kanunudur⁷⁵². Ayrıca önceki kanun – sonraki kanun ilişkisine sokulması ve değerlendirilmesi de hatalıdır. Eğer önceki kanun olarak Genel Muhasebe Kanunu kastedilmişse, bu iki kanun da özel kanun olmaları, tamamen farklı alanları düzenlemeleri ve değişik amaçlarının bulunmaları itibarıyla birbirleriyle bağlantısızdır. Birisi bütçe düzenlemelerini hedeflerken, diğeri belli bir alana vergi koymaktadır. Eğer kararda önceki kanun olarak Bütçe Kanunu kastediliyorsa, Bütçe Kanunu ile vergi koyan özel kanunun birbiriyle çatışması ve birbirini değiştirmesi gündeme bile gelemeyecektir⁷⁵³. GÜNEŞ, bu kararla ilgili şu nihaî değerlendirmeyi yapmaktadır: *“Anayasa Mahkemesi’nin hukuk tekniği açısından hukukla bağdaşmayan ve sonuçta **bütçe hakkı gibi önemli bir kuralı zedeleyen kararına göre**, bütçe uygulamaları sırasında ön izin alınmadan çıkartılan vergi kanunları Anayasaya uygundur yargısı ile karşılaşmış olmaktadır”*⁷⁵⁴.

Anayasa Mahkemesi’nin bu kararı, ön izin ilkesinin kamu gelirleri yönünden anayasal dayanağa bağlanmasının ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Mahkemenin bu kararı açıkça bütçe hakkını göz ardı etmektedir. Bu itibarla kişilerin hukukî güvenliklerini de zedeleyen bir durumla karşılaşmaktadır.

ATEŞ de bu kararı gerekçe göstererek, vergi harcamaları kanunî korumadan yararlandırıldığında, bütçe yılı içinde getirilecek bir vergi teşviki hükmünün carî yıl bütçe kanununa uygunluğunun aranmayacağı ve sonraki kanun hükmü olarak öncelikle uygulanacağı sonucuna ulaşılacağını ifade etmektedir⁷⁵⁵. Buna göre Bütçe Kanununun C cetvelinde yer verilmeyen bir kanunla, sene içinde vergi teşviki getirelebilecektir.

⁷⁵² GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 192.

⁷⁵³ Ayrıntılı bilgi için bkz. GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 192.

⁷⁵⁴ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 193.

⁷⁵⁵ ATEŞ, *Hukukî Çerçeve*, s. 124.

Hâlbuki kamu gelirleri bakımından ön izin ilkesine anayasal koruma sağlanırsa, carî bütçe kanununda yer verilmeyen bir vergi teşviki hükmü hakkında, bütçede verilen harcama yetkisi aşılarak ön izin ilkesi ihlâl edildiği gerekçesiyle anayasaya aykırılık kararı verilebilecektir⁷⁵⁶. Sene içinde Bütçenin C cetvelinde yer verilmemiş bir kanuna dayanılarak vergi ya da vergi teşviki getirilmek istenmesi halinde, bütçe kanununun da değiştirilmesi ve bu hususta bütçe için anayasada öngörülen özel yöntem ve kurallara bağlı kalınarak değişiklik yapılması gerekmektedir⁷⁵⁷. Nitekim 1961 Anayasası döneminde verilen bir Anayasa Mahkemesi kararında bütçe kanunlarının meclise sunulmaları, görüşülmeleri ve kabul edilmelerinde farklı yöntemler belirlenmiş olduğu vurgulanmaktadır: *“Buna karşılık Bütçe Yasası tasarıları için Anayasada değişik bir yöntemin kabul edildiği görülmektedir... Anayasa, 91., 92., 93. ve 94. maddelerinde, yasa tasarısı ve teklifleri ile bütçe yasası tasarılarının Büyük Millet Meclisine sunulmalarını, orada görüşülüp kabul edilmelerini ve Cumhurbaşkanınca yayınlanarak yürürlüğe konulmalarını değişik yöntem ve kurallara bağlamıştır. Anayasanın 91. maddesine göre yasa önermeye Bakanlar Kurulu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyeleri yetkili bulunduğu halde Bütçe Yasası tasarıları yalnız Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilir... Buraya kadar yapılan açıklamalardan doğal olarak çıkarılacak sonuç, Anayasanın birbirinden tümüyle ayrı düzenlediği bu değişik yasama yöntemlerinden ve biçimlerinden belli birisine göre oluşturulmuş bir yasama belgesinin değiştirilmesinin veya kaldırılmasının da ancak aynı yöntemlerden ve yollardan geçilerek sağlanabileceğidir. Hukukun genel kuralları da, hukuk alanında geçerli olan ve niteliğine göre değiştirilmesine veya kaldırılmasına da engel bulunmayan herhangi bir belgenin değiştirilmesinin veya kaldırılmasının, tersine bir hüküm olmadıkça veya yetkili bir mahkeme kararı bulunmadıkça, o belgenin hazırlanmasında ve geçerli hale gelmesinde uygulanmış bulunan yol ve yöntemlerden geçirilmek suretiyle mümkün olabileceği doğrudur.”*

⁷⁵⁶ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 124-125.

⁷⁵⁷ Bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 125.

Bu duruma göre bir yasa hükmünün, malî yıl gibi geçici bir süre için bile olsa, Bütçe Yasası ile değiştirilmesine veya kaldırılmasına olanak bulunmadığı gibi öteki yasalarda da bütçe ödeneğine ilişkin hükümlerin yer alması aynı nedenlerden ötürü olanaksız olduğundan her iki hale de uymayan bir hüküm, Anayasa'nın açıklanan 92., 93. ve 94. maddelerine aykırı olur”⁷⁵⁸.

GÜNEŞ, vergi gelirleri bakımından bütçede ön izin ilkesinin malî hukuk ilkesi düzeyinde bulunduğunu, anayasal ilke olmadığını ileri sürüp bu kuralın anayasa dışında bırakılmasını hukuk devleti ayıbı olarak nitelendirmektedir. Bütçe kanununun uygulanması sırasında çıkarılan vergi kanunlarına ön izin ilkesinin uygulanması için, anayasal düzeyde bir ilke olmasına da ihtiyaç bulunmadığını belirtmektedir. Ancak uygulamada tereddütlere yol açmamak adına anayasanın bu ilkeye ilişkin suskunluğunu bozması gerektiğini söylemektedir⁷⁵⁹. Türkiye’de malî hukuk alanının oldukça dağınık ve karmaşık bir yapıya büründüğü ve bu yapının bir bütün olarak kavranıp kontrol edilmesinin de çok zor olduğu ileri sürülmektedir⁷⁶⁰. Gelirler bakımından ön izin ilkesinin anayasal ilke olmadığı gerekçesiyle zedelenmesi, birey ve toplum açısından temel hak ve hürriyetlerin kazanımı hususunda ihlalleri gündeme getirecektir. Böyle bir durumun ise, “bütçe hakkının son aşamasından başlayıp verginin yasallığı ilkesinin ihlaline ve bize şu anda zamansal olarak çok uzak görünen ama yavaş yavaş çılgınlıklarını iştirir gibi olduğumuz Mag-na Carta Libertatum ortamına ve koşullarına, hatta daha da öncesine geri götürmesi”nin söz konusu olacağı ifade edilmektedir⁷⁶¹.

C. BÜTÇE HAKKININ BİR SİYASÎ HAK OLMASI

Bütçe hakkı, aynen vergi hakkı gibi, tümüyle siyasî bir haktır. Ancak vergi ödevinin anayasanın siyasî hak ve ödevler kısmında dü-

⁷⁵⁸ AyM, 21.12.1978, E. 1978/40, K. 1978/66, RG. 03.04.1979, S. 16598. Ayrıca bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s.125-128.

⁷⁵⁹ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 193-194.

⁷⁶⁰ AYDIN, s. 152.

⁷⁶¹ GÜNEŞ, *Önceden İzin*, s. 194.

zenlenmesine rağmen, “tümüyle bir siyasi hak olan bütçe hakkının”⁷⁶² Anayasanın “Malî ve Ekonomik Hükümler” kısmında değil, bütçe hakkına gerektiği önemi de vermek üzere, “Siyasî Haklar ve Ödevler” kısmında düzenlenmesi gerekir. Böylece kamu gelir ve giderleri arasında mantikî ve sistematik bir bütünlük de sağlanmış olur⁷⁶³.

Bu sayede Cumhurbaşkanlığı kararnameleri (eski kanun hükmünde kararnameler) ile bütçede düzenleme yapılamayacağı hususu da ihtimal dışı kalmış ve tartışmasız bir hale gelmiş olur. Çünkü Anayasanın mülga 163. maddesinde “*Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir. Harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez*” hükmü yer almaktaydı. Bütçe ile ilgili hükümlerin yer aldığı Anayasanın üçüncü kısmı, Anayasanın 91. maddesinde sayılan kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılamayacak alanlar arasında değildi. Eğer Anayasanın mülga 163. madde hükmü olmasa idi, bütçe kanununun değiştirilmesine yönelik kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinin verilebileceği düşünülebilirdi⁷⁶⁴. Ancak, Anayasanın yeniden düzenlenen 161. maddesinde, Cumhurbaşkanının kararnameler yoluyla bütçede değişiklik yapamayacağına yönelik bir hükme yer verilmemiştir. Bütçe kanunu yine, Anayasanın mevcut 104/17. maddesinde, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemeyecek alanlar arasında sayılmamaktadır. Ayrıca, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarmak için, kanun

⁷⁶² OKTAR, s. 195.

⁷⁶³ “*Vergilerin, kanunla belli ilkelere uygun olarak konulması hükümleri ile yine bir kanun olan bütçe ile verilen izin uyarınca toplanmaları ve harcanmaları konusunda yürütme organına her yıl yetki ve izin verilmesi hükümlerinin bir arada düzenlenmesi sistematik bütünlüğü de sağlayacaktır. Nitekim, çeşitli devletlerin anayasalarında vergi ödevi ve bütçe hakkı aynı yerde, yanyana düzenlenmiştir*”. Bkz. OKTAR, s. 195; ŞİRİN ise, vergi ve bütçe hakkının aynı maddede düzenlenmesi gerektiğini ileri sürmektedir: “*Birbiriyle bu kadar ilintili iki konudaki anayasal ilkelerin aynı madde içerisinde düzenlenmesi, belirtilen bu ilişkiye de işaret etmesi bakımından ayrıca isabetli bir nitelik taşıyacaktır*”. ŞİRİN, s. 300.

⁷⁶⁴ Bkz. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 118, dn. 251; Ayrıca bkz. GÜNEŞ, *Yasallık*, s. 12.

hükmünde kararnamelerde olduğu gibi yetki kanununa da ihtiyaç bulunmamaktadır. Doktrinde, mülga 163. maddedeki hükmün konulma amacının, yasama organının yürütme ile bütçe hak ve yetkisini paylaşmasını önlemek olduğu ifade edilmekte ve yürütme organına yetki verilemeyeceğine dair hükmün ilgasının yürütmenin artık bütçede değişiklik yapma yetkisine sahip olduğu anlamına gelip gelmediği deđerlendirilmektedir⁷⁶⁵. ATEŞ, Anayasanın 104/17. maddesinde yer alan “Anayasada **münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörölen konularda** Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz” hükmünü esas almakta ve Anayasanın 161/2. maddesindeki “**Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz**” hükmünde bütçenin bir kanun olarak düzenlendiğini vurgulamaktadır. Böylece Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bütçe kanununda değişiklik yapılamayacağı sonucuna ulaşmaktadır⁷⁶⁶.

Bütçe hakkının aynen vergi hakkı gibi, meclise ait en önemli haklardan olduğu ve meclisin bu konularda tarihten gelen münhasır hakkının bulunduğu gerçeği karşısında, yürütmeye bu konularda kararname çıkarmak suretiyle kanunda değişiklik yapma yetkisi tanınmaz. Hukukî niteliği itibariyle vergi hakkına eş değer olan bütçe hakkına gereken önemin verilmesi ve her iki hakkın da Anayasanın “Siyasî Haklar ve Ödevler” kısmında düzenlenmesi halinde, kararnamelerle değişiklik yapılması hususunda herhangi bir tereddüt kalmayacaktır.

III. YÜRÜTME ORGANININ BÜTÇE YETKİSİ (BÜTÇE KONUSUNDA YÜRÜTME ORGANINA VE İDAREYE YETKİ TANINMASI)

Bütçe süreci, birçok aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreç, Anayasa ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre belirlenmiş olup başlıca dört aşamadan oluşur: 1) Hazırlık, 2) Görüşölüp Onaylanma, 3) Uygulama, 4) Denetim. Bütçe sürecinin belirtilen

⁷⁶⁵ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 118, dn. 251.

⁷⁶⁶ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 118, dn. 251.

çeşitli aşamalarında yapılacak işlemlerin, hangi organlar eliyle ve nasıl yürütüleceği hususları Anayasa, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile diğer bazı kanunlar ve yönetmeliklerde belirlenmiştir⁷⁶⁷.

Bu aşamaları kısaca dört başlık altında ifade etmek mümkündür: (Tayin-Tasdik-Tatbik-Kontrol). Bu aşamaları şöyle sıralamak mümkündür:

- 1) Bütçenin hazırlanması (kamu gelir ve harcamalarının tayini);
- 2) Bütçenin görüşülüp onaylanması (veya reddi) (bütçenin tasdiki);
- 3) Bütçenin uygulanması (tatbik ve icra) ve
- 4) Bütçenin kontrolü (denetimi). (Kontrol, bütçenin uygulanması esnasında ve uygulanması sonrasında olmaktadır)⁷⁶⁸.

Bütçenin görüşülüp onaylanması ile bütçenin denetiminde meclisin münhasır yetkisi bulunmaktadır. Bütçe hakkı, bu iki aşamada en belirgin şekilde tecelli eder. Yürütme ise esas itibarıyla bütçenin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında yetkili ve etkilidir. Ayrıca bu dört temel aşamanın tamamı bakımından genel mânâda meclisin gözetim hakkının bulunduğu ve bu itibarla ‘bütçe ve performans bilgilerinin kullanımının’, da bütçe hakkı üzerinde etkili olduğu söylenebilir⁷⁶⁹. Bu aşamalar itibarıyla konunun ana hatlarıyla ele alınması gerekir.

⁷⁶⁷ Aşamaları ilişkin şema ve bilgi için bkz. PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 127; BİLİCİ Nurettin/BİLİCİ Adem, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2018, s. 116.

⁷⁶⁸ Bkz. FEYZİOĞLU, *Sayıştay*, s. 24, 26; ŞAHİN İPEK Elif Ayşe, “Bütçe Hakkının Kullanılması Bakımından TBMM’nin Bütçe Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi”, *Maliye Finans Yazıları*, S. 107, s. 76; “Bütçe süreci, (toplumsal) talepler, temel önceliğin belirlenmesi, yasama, yürütme, denetim ve kontrol gibi farklı aşamalardan oluşmaktadır”. TARSCHYS Daniel, “Parlamento ve Bütçe: Parlamentonun Gözetim Kapasitesinin Arttırılması”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Ankara 2009, s. 260.

⁷⁶⁹ ŞAHİN İPEK, s. 76; Meclisin “sahip olduğu “bütçe hakkı” sadece onama ve denetlemeyi değil aynı zamanda gözetimi de kapsamaktadır. Parlamentonun kamu mali yönetimi üzerindeki gözetim hakkı ve yetkisi, planlama aşamasından bütçenin uygulama ve sonuçlandırma aşamasına kadar olan tüm süreçlerde parlamentonun etkin ve yeterli bir şekilde bilgilendirilmesini zorunlu kılmaktadır”. BAĞLI, *Teorik*, s. 65.

Bütçe hakkı meclise aittir. Meclis bu hakkına dayanarak bütçeyi tasdik ve kontrol eder. Ancak bütçenin hazırlanmasında ve uygulanmasında yürütmeye yetki tanınması da bir zorunluluktur. FEYZİOĞLU, meclisin bütçe hakkını hangi aşamalarda kullandığını şu şekilde vurgulamaktadır: *“Bu hakkı Parlâmento, **evvelâ** bütçe projesinin **görüşülüp onanması** sırasında kullanır. **İkinci olarak** da Parlâmento, onadığı bütçenin uygulanma sonuçlarının toplandığı **hesapların kontrol ve murakabesini** yapmak suretile bütçe hakkını kullanmış olur”*⁷⁷⁰. PAHLİVAN da bütçe hakkının meclis eliyle kullanıldığını ve bu hakkın meclis tarafından kullanılmasının iki kademedede gerçekleştiğini belirtmektedir. Buna göre, vergi hakkı ilk kademedede meclisin bütçeyi onaylaması ve ikinci kademe ise bütçe uygulama sonuçlarının meclis denetiminden geçmesidir⁷⁷¹. Bu iki aşama dışında, bütçenin hazırlanması ve uygulanması sırasında ise meclisin geri planda kalması ise şöyle ifade edilmektedir: *“Bütçe projesinin geçirdiği **ilk safha olan “Bütçenin hazırlanmasında”** olduğu gibi, Bütçe Kanununun **tasdikini** müteakip başlayan **üçüncü safhada** yani **“Bütçenin tatbik ve icrası safhasında”** da **Parlamento pasif durumdadır**”*⁷⁷².

Günümüzde bütçelerin artan teknik özelliklerinden dolayı bütçe hazırlama görevi yürütmeye verilmişse de bu durum meclisin bütçe hakkını zedelememektedir. Meclisin bütçe teklifleri üzerinde yaptıkları inceleme, tasdik ve denetim meclisin üstünlüğünü sağlamaktadır⁷⁷³. Dolayısıyla bütçe hakkının esas itibarıyla tasdik ve kontrol aşamalarında tecelli ettiğini söylemek mümkündür. Önemli olan, hazırlanan bütçenin meclisin onayıyla yürürlüğe girmesi ve uygulandıktan sonra meclisin denetimine tabi tutulmasıdır. Bütçe hakkı kendisini esas itibarıyla bu aşamalarda göstermektedir.

⁷⁷⁰ FEYZİOĞLU, *Bütçe Hakkı*, s. 27.

⁷⁷¹ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 258.

⁷⁷² FEYZİOĞLU, *Sayıştay*, s. 26; *“Parlamentonun, bütçe sürecine resmen katılımı normalde bu aşamaların ikisinde yoğunlaşmaktadır. Bunlar, bütçe tasarısının incelenmesini içeren yasama ve kamu hesaplarının geriye dönük olarak kontrol edilmesi olan denetim aşamalarıdır”*. Bkz. TARSCHYS, s. 260.

⁷⁷³ BAĞLI, *Teorik*, s. 63-64.

Yürütme organına bütçenin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında yetki tanınmaktadır. Bütçeyi hazırlama yetkisinin yürütme organında olmasına karşın, bütçeyi inceleme, değiştirme ve kabul etme yetkisinin yasama organına ait bulunması, parlamenter demokrasinin belirgin özelliklerindendir⁷⁷⁴.

Doktrinde günümüz temsilî demokrasilerinde devletin işleyişinin “sözleşme teorisine göre”⁷⁷⁵ iki ana “asil-vekil” ilişkisi çerçevesinde yürüdüğü ifade edilmektedir. Buna göre, bütçe hakkının esas sahibi millettir (vatandaşlardır) ve ilk aşamada vatandaşlar siyasetçilere yetki vermektedir. Bu aşamada millet asil, meclis ise vekil konumundadır. İkinci aşamada, meclis bütçeyi hazırlama ve uygulama yetkisini yürütme organına vermektedir. Bu aşamadaysa meclis asil, yürütme organı (hükûmet) ise vekil durumundadır⁷⁷⁶. Bu görüşe göre, halk kendine ait olan egemenliği meclise devretmektedir. İdeal asil-vekil ilişkisinden beklenenin, vekillerin yaptıkları icraat dolayısıyla asillere hesap vermeleri olduğu; ancak, uygulamada bu hesap vermenin beklenildiği gibi gerçekleşmediği belirtilmektedir. Söz konusu asil-vekil ilişkisinde temel sorunun asilin, vekili mükâfatlandırarak yahut da cezalandıracak mekanizmalara sahip olmaması gösterilmektedir. Bu sebeple seçmen-siyasetçi ilişkisi de tam olarak yerine getirilmemiş sözleşme (incomplete contract) olarak tanımlanmaktadır⁷⁷⁷. Dolayısıyla, ilk hesap verme yükümlülüğünün seçilmiş yasama organı ile yürütme arasındaki siyasî sorumluluktan kaynaklandığı belirtilmektedir⁷⁷⁸.

Seçmen ile siyasetçi arasındaki ilişki tamamlanmamış bir sözleşme değil, meclisin bizâtihi milletin kendisi olmasıdır. Kanımca iki

⁷⁷⁴ KANETİ, *Anayasal Temeller – I*, s. 169; AYDIN, s. 134.

⁷⁷⁵ BİÇER, s. 45.

⁷⁷⁶ YILMAZ/BİÇER, s. 207; BİÇER, s. 41, 44-46; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 16-17; GÖRGEÇ, s. 6-7.

⁷⁷⁷ BİÇER, s. 46; PERSSON Torsten/GUIDO Tabellini, *Political Economics: Explaining Economic Policy*, Cambridge 2000, s. 3-4 ve FEREJOHN John, “Accountability and Authority: Toward a Theory of Political Accountability”, Editörler: Adam Przeworski, Susan C. Stokes and Bernard Manin, 2009, s. 134’ten nakleden: BİÇER, s. 46.

⁷⁷⁸ YILMAZ/BİÇER, s. 208.

ayrı asil, iki ayrı vekil ilişkisi bulunmamaktadır. Milletın özü olması hasebiyle meclis asil konumdadır. Tek bir aşama vardır. O aşamada da meclis, yürütme organına sınırlı yetki tanımaktadır. İlk hesap verme yasama ile yürütme arasında çıkıyorsa, yasama organını gerçekten de milletin özü, onun bir parçası, cüzü görmek gerekir. Asıl hesap verecek olan yürütme organıdır. Onu denetleyecek olan ise millettir (yasama organıdır). Bu halde meclis bütçe hakkına sahiptir. Yürütme organı ise bütçe yetkisine (bütçeyi hazırlama ve uygulama) yetkisine sahiptir. Yürütmeye yetki veren ise meclistir. Tarih içindeki mücadeleler tahlil edildiğinde, milletin yegâne güvendiği organ olan meclisin millette yanlış davranmayacağı genel kabulünün bulunduğı ortadadır. Bu itibarla meclisi vekil olarak görüp onun millet tarafından takip edilip mükâfatlandırılması ya da cezalandırılması düşünülmemelidir. Meclisi milletin özü olması hasebiyle “asil” konumunda kabul etmek gerekir. Aksi halde birçok sorun cevapsız kalacaktır. Elbette ki bunu rahatlıkla söyleyebilmek için meclislerin ‘gerçek anlamda meclis’ olmaları, ‘gerçek anlamda milletin özünü teşkil etmeleri’ gerekmektedir. Mevcut yapının buna pek de uymadığı tartışmasıdır.

Nasıl ki yürütme organının vergi yetkisi, vergilerin kanunîliği ilkesinin bir istisnası niteliğindeyse; benzer şekilde yürütme organının bütçe yetkisi de bütçenin kanunîliği ilkesinin genel mânâda bir istisnasını teşkil etmektedir. Bu başlık altında, -bütçe safhaları itibariyle- yürütmeye yetki verilen iki bütçe safhası olan, bütçenin hazırlanması ve bütçenin uygulanması ele alınacaktır. Bu itibarla yürütme organının bütçe yetkisi denildiğinde, kural olarak yürütme organının bütçeyi hazırlama ve uygulama yetkisi anlaşılmalıdır. Bütçenin tasdiki ve denetimi ise diğer ana başlıklarda incelenecektir.

A. BÜTÇENİN HAZIRLANMASI

Bütçe hakkını kısaca, kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının nevini ve miktarını, ‘tayin, tasdik ve kontrol etme’ hakkı olarak tanımlandığında; kamu gelir ve harcamalarının tayini aşaması olarak ifade edilebilecek bütçenin hazırlanması aşamasının yürütme organına taindığını görülür. Yürütme organı kamu gelir ve harcamalarının bile-

şimlerini (nevi ve miktarını) tayin edecektir. Yürütme organına bu yetki, bütçe hakkı sahibi olan meclis tarafından tanınmıştır. Elbette ki tayin edilen gelir ve harcama bileşimlerinin tasdiki ve akabinde denetimi ancak meclise aittir.

Nitekim Anayasanın 161. maddesinde, **“Cumhurbaşkanı bütçe kanun teklifini, malî yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar”** hükmü yer almaktadır. Anayasanın 8. maddesinde de yürütme yetkisi ve görevinin Cumhurbaşkanı tarafından kullanılacağı düzenlenmiştir. Bu itibarla anayasanın bütçe kanunu teklifini “hazırlama” ve belli zamanda “meclise sunma” görevini yürütme organına (Cumhurbaşkanına) yüklediği söylenebilir⁷⁷⁹. 5018 sayılı Kanunun 16. maddesinde de anayasadaki hükme uygun olarak, **“Cumhurbaşkanlığı merkezî yönetim bütçe kanunu teklifini hazırlar ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonu sağlar”** hükmü yer almaktadır.

Yasamanın bütçe hazırlığı sürecindeki önemli haklarından birisi, yürütme için bağlayıcı olan ve gelecek yıllardaki bütçe tasarılarını şekillendiren ve harcama sınırlarını belirleyen orta vadeli bütçe hedeflerini tespit etmesidir. Türkiye, biri “kalkınma planı”, diğeri ise üç yıl için hazırlanan ve yıllık olarak güncellenen “orta vadeli program” olmak üzere iki tane orta vadeli bütçe çerçevesine sahiptir. Anayasanın 166/1. maddesine göre, **“Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak Devletin görevidir”**. Anayasanın 166/3. maddesinde ise, **“Kalkınma planlarının hazırlanmasına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde onaylanmasına, uygulanmasına, değiştirilmesine ve bütünlüğünü bozacak değişikliklerin önlenmesine ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir”** hükmü yer almaktadır. Bu amaçla en son çıkartılan 1984 tarih ve 3067 sayılı Kalkınma Planlarının Yürürlüğe Konması ve Bütünlü-

⁷⁷⁹ Karş. GÜRSOY, s. 130.

ğünün Korunması Hakkında Kanuna⁷⁸⁰ göre kalkınma planları hazırlanarak görüşülüp onaylanmak üzere TBMM'ye sunulur⁷⁸¹.

TBMM'nin bu plan ve programlarla alâkalı olarak esas itibarıyla rolü, kalkınma planına ilişkindir. TBMM planların sonuçlarını değerlendirmemektedir⁷⁸². Hükûmetler ise, programlarını bütçe aracılığıyla uygular⁷⁸³. Bütçe hakkı bakımından meclisin bütçe hazırlığı süreci ile ilgisi, gerçekçi hazırlanmış orta vadeli projeksiyonların yürütme organı tarafından yasama organının onayına sunulmasına yöneliktir⁷⁸⁴. Program ve planların Resmî Gazetede yayımlanma süreci esnetilmemeli, kanundaki zamanlara riayet edilmelidir⁷⁸⁵.

5018 sayılı Kanunun 16. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında, “*Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Cumhurbaşkanı tarafından en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde onaylanan orta vadeli programın Resmî Gazete’de yayımlanması ile başlar. Orta vadeli program ile*

⁷⁸⁰ RG. 06.11.1984, S. 18567.

⁷⁸¹ “Birinci kalkınma planı, 1963-1967 dönemini kapsamıştır. 2018 yılı sonu itibarıyla toplam 10 kalkınma planı hazırlanarak uygulanmıştır. 11. Kalkınma planı ise, 2019-2023 dönemini kapsamaktadır. Bütün kalkınma planlarının ortak değişmez amacı; ekonomide büyüme ve istikrarın sağlanması, halkın refah seviyesinin yükseltilmesi ve bölgelerarası gelişmişlik farkının azaltılması olmuştur”. Bkz. PEHLİVAN, Bütçe, s. 130.

⁷⁸² CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 62-63.

⁷⁸³ ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 201; ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 119.

⁷⁸⁴ ŞAHİN İPEK, s. 76.

⁷⁸⁵ “Öncelikle orta vadeli program kabul edilecektir. Bu program her yıl mayıs ayı sonuna kadar Resmi Gazete’de yayınlanacaktır. Buna dayalı olan orta vadeli mali plan da 15 Haziren tarihine kadar, yine Resmi Gazete’de yayınlanacaktır. Yüksek Planlama Kurulu ve Bakanlar Kurulu’ndan geçtikten sonra bu iki doküman... Ama görüyoruz ki bütçe hazırlanmasına ilişkin olarak ilgili yasanın öngörmüş olduğu bu süreç bugüne kadar esnetilmiştir. Programlar ve mali planlar bugüne kadar zamanında yayınlanmamıştır... Bütçe hazırlık sürecine ilişkin olarak ilgili özel yasanın tanımlamış olduğu takvim Anayasa’da tanımlanmalı yine ilave olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinin değiştirilebilmesi nitelikli çoğunluğa bağlı kılınmalı”. HAMZAÇEBİ, s. 219.

*uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Cumhurbaşkanlığı tarafından onaylanan **orta vadeli malî plan**, en geç Eylül ayının onbeşine kadar Resmî Gazete’de yayımlanır” hükmü yer almaktadır.*

Ayrıca Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanan yıllık program da, beş yıllık kalkınma planında öngörülen amaç ve hedefler çerçevesinde, bir yıllık uygulama döneminde takip edilecek politikalar ile ulaşılabilecek hedefleri göstermektedir⁷⁸⁶. Orta vadeli program ve orta vadeli malî plan aracılığı ile meclisin, yürütme organının malî politikaları hakkında farkındalığının sağlanmasına hizmet edildiği belirtilmektedir. Ancak, bu politikaların, bütçe tasarısının sunulmasından önce, mecliste müzakere edilmesine yönelik bir düzenleme bulunmadığı için, meclisin bütçe hazırlığı sürecinde resmî olarak tanımlanmış bir role sahip bulunmadığı da ifade edilmektedir⁷⁸⁷.

Bütçenin hazırlanması konusunda yürütmeye yetki verilmesi, tarih içinde de tartışmalara sebep olmuştur. ABD’de 1873-1925 yıllarında arasında uzun dönem Temsilciler Meclisinde bulunup başkanlık da yapmış olan Joseph CANNON⁷⁸⁸, yürütme organına bütçe konusunda verilen yetkiyi, demokrasi ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirmiştir⁷⁸⁹.

Bütçenin hazırlanması, Anayasanın 161. maddesi uyarınca Cumhurbaşkanlığı’na aittir. Bu sebeple, bütçe kanunu teklifinin hazırlanması ve onaylanmak üzere meclise sunulmasından Cumhurbaşkanlığı sorumludur. Bakanlıklar arasındaki iş bölümü gereği, bütçe ve diğer malî iş-

⁷⁸⁶ Bkz. PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 132.

⁷⁸⁷ Bkz. ŞAHİN İPEK, s. 79.

⁷⁸⁸ Joseph Gurney Cannon, <https://www.britannica.com/biography/Joseph-Gurney-Cannon> (E.t. 27.01.2019).

⁷⁸⁹ “Yürütme erkine Bütçe hazırlama konusunda tam yetki vermek de ne demek? Başkan, bütçemizi, istediği gibi hazırlayacak idiyse bize vergi koyan İngiliz Kralına ne diye karşı çıkmıştık? Başkana yetki verilirse, bu durum bizi, Boston’da başlayan ayaklanma sırasında, Lexington’dan atılan topların gümbürtüleri dünyaya yayılmadan önce hangi noktada idiysek, o noktaya geri getirir”. Bkz. GÜRSOY, s. 91-92.

leri yürütmek ve koordine etme görevi, Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir⁷⁹⁰.

Cumhurbaşkanı kararnameleri ile bütçede değişiklik yapılıp-ya-
yacak olması, meclisin bütçe hakkını yürütme organıyla paylaşmasının
yasaklandığını göstermektedir⁷⁹¹. Ancak Anayasanın 161. maddesi
hükmü, bütçenin hazırlanıp meclise sunulma yetkisinin Cumhurbaş-
kanında olduğunun açık ifadesidir. ÇAĞAN da bu hüküm dolayısıyla
anayasanın “bütçe ile ilgili yasama inisiyatifini” sadece yürütme orga-
nına verdiğini belirtmektedir⁷⁹². Zaten tüm demokratik ülkelerde büt-
çe kanunu tekliflerini yürütme organı hazırlar. Meclisler ise bunları in-
celer, gerekli gördükleri değişiklikleri yapar ve kanunlaştırır⁷⁹³. Türki-
ye’de anayasal olarak TBMM’nin bütçe tasarısı üzerinde her türlü de-
ğişiklik yapma hakkı bulunmaktadır. Ancak, bu hakkın varlığı meclisin
bu konuda etkinliğini sağlamamaktadır⁷⁹⁴.

Bütçe kanunu teklifini hazırlama yetkisinin yürütme organına
verilmesi, genel itibarıyla, meclisin inisiyatifini sınırlayan bir durum
oluşturmaz⁷⁹⁵. Parlamenter sistemde meclis dışından seçilen bakanlara
milletvekili sıfat ve yetkileri tanınmaktadır. Başkanlık sisteminin doğası
gereği de bütçe kanununu Cumhurbaşkanının meclise sunması gerek-
mektedir. Bütçenin hazırlanması, doğası gereği siyasî iktidara bırakıl-
ması gereken bir alandır. Kamu gelir ve harcamalarının nevi ve mikta-
rının dağılımını, siyaseten sorumlu siyasî iktidara bırakmak gerekir.

⁷⁹⁰ “Cumhurbaşkanlığına bağlı olan Strateji ve Bütçe Başkanlığı, bütçe teklifinin ha-
zırlanmasında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapar. Kamu Mali Yöneti-
mi ve Kontrol Kanunu’nun 16. maddesine ile 13 numaralı Cumhurbaşkanlığı Ka-
rarnamesine göre; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Cumhurbaşkanlığı Strateji ve
Bütçe Başkanlığı merkezî yönetim bütçe kanunu teklifinin hazırlanmasından ve
bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından so-
rumludur”. Bkz. PEHLIVAN, *Bütçe*, s.152-153.

⁷⁹¹ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 118.

⁷⁹² ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 201; ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 119.

⁷⁹³ GÜRSOY, s. 130; “Parlamenter demokratik sistemde genel olarak politika belir-
leme yetkisinin yürütme organına bırakılması, anayasal düzenlemeyi haklı kıl-
maktadır”. ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 201.

⁷⁹⁴ CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 62.

⁷⁹⁵ GÜRSOY, s. 132.

Bütçe hakkı bakımından esas olan, bu gelir ve harcama dağılımını tasdik ve kontrol etmektedir. Nitekim bu husus doktrinde şöyle vurgulanmaktadır: *“Önemli olan teklifte bulunmak değildir; yapılan teklifleri kabul ya da ret edebilme hakkını elde tutmaktır”*⁷⁹⁶. Yürütme organına tanınan “teklifte bulunma”, bütçe hakkını zedelemeyiz, tersine geleceğe ait plan yapmanın gereklerine uygun düşen çözüm yolu budur⁷⁹⁷.

Bütçe hakkı, özü itibariyle, maliye politikasına ilişkin kararların meclis tarafından alınmasını ve hükûmete terk edilmemesini öngörür⁷⁹⁸. Bütçe hakkı bakımından esas olanın meclisin tasdik ve kontrol hakkını tartışmasız bir şekilde elde tutmasıdır. Bu sayede maliye politikasını görüşüp tasdik eden, kontrol eden meclis olmalıdır. Ancak meclis bu tasdik hakkını lâıykıyla kullanmazsa, yani yürütmenin hazırladığı teklifi üzerinde düşünmeden, tartışmadan aynen geçirmeye başlarsa, bütçe hakkı zedeleneyecektir. Böyle bir ihtimalin toplumsal karar alma sürecinin demokratik niteliğine gölge düşüreceği, bunun önlemenin yolunun ise sorunların kamuoyu önünde açıkça konuşulmasından ve aydın bir kamuoyu oluşturulmasından geçtiği ifade edilmektedir⁷⁹⁹. Bir başka görüşte de halkın bütçe hakkı gibi bir hakka sa-

⁷⁹⁶ GÜRSOY, s. 132; “[H]ükümet bütçe konuşumda bir teklifte bulunmakta, bu teklifi kabul veya reddetmek hakkı ise Parlamentoya aittir. O halde, bütçe konusunda teklifte bulunmanın hükûmete bırakılması onu üstün bir duruma getirmez”. AKSOY, s. 295.

⁷⁹⁷ GÜRSOY, s. 136.

⁷⁹⁸ BİÇER, s. 57, 122.

⁷⁹⁹ “Bütçe tasarısını hazırlayan kamu yönetimine imtiyazlı bir yer verilmiş olması, üzerinde durulması gerekli önemli bir sorundur. Bütçeler, teknik özelliği ağır basan konuları içerdiği ölçüde, kamu yönetimindeki teknokratların toplumsal karar alma sürecindeki rolleri yoğunlaşarak artar. İdare bütçeye ne koymuşsa, meclisten aynen çıkmaya başlar. O zaman tasarımı hazırlamak, bir çeşit meclis kararlarını etkilemek anlamına gelir. Böyle bir durum öz bakımından olduğu kadar biçim bakımından da mahzurlu sonuç verir. Her halde toplumsal karar alma sürecinin demokratik niteliğine gölge düşürür. Bu mahzuru yok edebilmenin yolu, aydın kamuoyundan geçer. Eğer bir toplumda sorunlar, kamuoyu önünde açıkça konuşulabilip tartışılabiliriyorsa, teknik yönü yoğun konular, uzman kişiler tarafından açıklanıp yararlı ve mahzurlu yönleriyle ulusa tanıtılıyorsa, her işte ve alanda olduğu gibi bu tür işlerde de sağduyu hakim olur. Sorunlar topluma en yararlı biçimde çözümlenir”. GÜRSOY, s. 133.

hip olduğunun farkında olmadığı vurgulanmaktadır⁸⁰⁰. Milletvekillerinin (özellikle muhalefet milletvekillerinin) bile bütçe hakkıyla ilgili farkındalıkları yüksek değildir⁸⁰¹. Gerçekten de bütçe hakkının lâıkiyya kullanılmasının, her şeyden önce bu hakkın öneminin farkında olunmasına bağlı olduğu açıktır. Farkındalığın sağlanmasıyla kişiler bu haklarının arkasını arayıp talepte bulunabileceklerdir.

Joseph Cannon'un yaptığı eleştiride haklılık payı vardır. Ancak meclisin her şeyi yapamayacağı ve yürütmeye yetki verilmesi zarureti de ortadadır. O halde meclisin bütçe hakkı, yürütmenin hazırladığı bütçeyi tam anlamıyla inceleyip görüşmesiyle ve gerektiğinde değişiklik yapabilmesiyle kendisini bulacaktır. Meclisin incelemeden, tartışmadan bir bütçe teklifini tasdik etmesi, bütçe hakkını göstermez. Böyle bir uygulama meclisin görevini savsaklaması ve açıkça bütçe hakkının ihlâlidir. Meclis üyeleri de en az kamuoyu kadar aydınlatılmalı ve bütçe hakkının ne derece öneme sahip olduğu konusunda bilince sahip olmalıdır.

Nitekim bu husus doktrinde şu şekilde vurgulamaktadır: “*Kamu maliyesinin parlamenter kontrolü açısından önemli olan, yasama organının bütçeyi kanunla kabul etmesi değil, karar alma sürecine, kararların hazırlanması aşamasında yeterli bilgi ile donatılmış olarak katılmasıdır. Bu aşamada yasama – yürütme işbirliği gerçekleştiği takdirde, bütçenin kabulüne daha az zaman ayrılabilir; ayrıca parlamento, hükûmet ile birlikte sorumluluğu da paylaşmış olur. Parlamenter rejimde yürütme organı, yasama organı ve halk arasındaki siyasal sorumluluk zincir, kamu maliyesi ile ilgili uygulamaların ve denetimlerin aleniyet içinde yapılmasını gerektirir. Aleniyetin sağlanmasında kitle iletişim araçlarından geniş ölçüde yararlanılmalıdır*”⁸⁰².

⁸⁰⁰ “Bütçe hakkı var; ama bütçe hakkı gibi bir hakka sahip olduğunu millet bilmiyor. Vatandaş bu hakkın o kadar farkında değil”. HAMZAÇEBİ, s. 220.

⁸⁰¹ Bu konuda yapılan bir çalışma ile ilgili bkz. BAĞLI, s. 288-294.

⁸⁰² ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 224.

B. BÜTÇENİN UYGULANMASI (BÜTÇENİN TATBİK VE İCRASI)

1. Genel İtibariyle

Bütçenin hazırlanmasından sonraki aşama meclis tarafından tasdikidir. Tasdik aşaması, bütçe hakkının en temel yansıma alanından birisidir. Meclisin bütçe hakkı kapsamında, kontrol aşamasıyla birlikte, sonraki başlıkta ele alınacaktır.

Esasında bütçenin yasama süreci, bütçenin büyüklüğünün ve kamu faaliyetlerinin meclis tarafından onanması aşamasıdır⁸⁰³. Tasdik edildikten sonra, bütçenin uygulanması (tatbik ve icra) aşaması başlar. Meclis bütçeyi onaylamak suretiyle, yürütme organı için ödenek tahsisinde bulunarak yürütmenin ilgili dönem içinde gerekli faaliyetlerde bulunmasını sağlar⁸⁰⁴.

Kamu gelir ve gider dengesini gösteren bütçenin uygulanması süreci, harcamaların yapılması ve gelirlerin toplanması süreçlerini ihtiva eder. Bütçenin uygulanması, en kısa ifadesiyle, kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin toplanması demektir. Bir yıllık bütçe döneminde, bütçe kanununun verdiği yetki ve izin çerçevesinde, bir taraftan kamu gelirleri toplanırken, diğer taraftan da kamu harcamaları yapılmak suretiyle bütçe uygulanmaktadır⁸⁰⁵. Zaten ön izin ilkesi, belli bir döneme ait harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin, o dönem başlamadan önce, bütçe kanunu ile yürütme organına verilmesini ifade eder⁸⁰⁶. Bu sayede, yürütme organı o dönem içinde bütçeyi uygular (bütçe kanununda verilen izin çerçevesi dâhilinde gelirleri toplar, harcamaları gerçekleştirir).

Kamu kaynaklarını kimin, ne miktarda ve ne amaçla kullanacağını belirleyen bütçe süreci, bütçenin yasama organınca tasdikinin ardından ilgili malî için (dönemsel olarak) uygulanmak üzere yürütme

⁸⁰³ YILMAZ/BİÇER, s. 206; BİÇER, s. 64.

⁸⁰⁴ MUTLUER/ÖNER/KESİK, s. 323.

⁸⁰⁵ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 165.

⁸⁰⁶ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 122.

organına yetki tanınmasını öngörmektedir⁸⁰⁷. Bu itibarla, bütçe hakkı çerçevesinde yürütmenin malî faaliyetleri belirli bir dönemi kapsamakta ve hükümet bu sınırlı süre içinde, sınırlı bir hareket kabiliyetine sahip olmaktadır⁸⁰⁸.

Bütçenin uygulanması yetkisi esas itibarıyla yürütme organına ait olmakla birlikte, asıl yetkili idarî mercilerin Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğu söylenebilir. Diğer bakanlıklar da yetkilerini Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilâtı kanalıyla kullanmaktadır⁸⁰⁹. Nitekim Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığının kurulmasına yönelik 13 numaralı Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin⁸¹⁰ 2/k. maddesinde “*Bütçenin kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve Cumhurbaşkanlığı yıllık programında belirlenen hedefler doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte maliye politikalarıyla uyumlu bir şekilde uygulanmasını sağlamak, uygulamaya ait bütçe işlemlerinin yapılmasını sağlamak*” bu başkanlığın görevleri arasında sayılmaktadır.

Günümüzde, çağdaş demokratik gelişim içinde, güçler ayrılığı kuramı önemli ölçüde yumuşatılmış ve kurumlar arasındaki denge, yürütme organı lehine bozulmuştur⁸¹¹. Bu gelişim doğrultusunda, parlamenter demokrasilerin ortaya çıkışından itibaren zaman içinde, meclislerin karar alma süreçlerindeki rolü ve etkinliği azalmış, buna karşın yürütme organının etkinliği de artmıştır⁸¹². Kamu maliyesi alanında yasama ve yürütme organı arasındaki çekişmede artık yürütme organının ağır bastığı vurgulanmaktadır⁸¹³. Cumhurbaşkanı sistemine geçtikten sonra da bu özellik aynı şekilde devam etmektedir.

Meclis bütçenin uygulama aşamasını takip etme hakkına sahiptir. Ancak kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince, bütçenin uygulanmasına

⁸⁰⁷ BİÇER, s. 64; YILMAZ/BİÇER, s. 206; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 29; BAĞLI, *Teorik*, s. 66.

⁸⁰⁸ BİÇER, s. 122.

⁸⁰⁹ Karş. AKSOY, s. 320.

⁸¹⁰ 13 Numaralı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, RG. 24.07.2018, S. 30488.

⁸¹¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 109; ÇAĞAN, *Demokratik*, s. 134; BİÇER, s. 47.

⁸¹² YILMAZ/BİÇER, s. 206; BİÇER, s. 65.

⁸¹³ ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 224.

doğrudan karışmayıp yürütmenin iç kontrol ve denetim sistemini, dış denetim raporları ile gözetlemektedir. Bununla birlikte meclisin uygulama sürecinde bilgilendirilmesi, meclisin yürütme organına tanıdığı bütçe yetkisinin zarurî bir gereğidir⁸¹⁴.

Harcama kanunları, ancak bütçe kanunu içinde uygulanabildiklerinden aralarında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Maddî bir kanunla belirlenen bir hizmete, bütçe kanunu ile ayrılan ödenek ölçüsünde harcama yapılabilir. Dolayısıyla yürütme organının kamu harcamaları alanındaki yetkisi, hem maddî kanunlarla ve hem de bütçe kanunu ile çizilen çerçeve ile sınırlandırılmıştır⁸¹⁵.

Kamu hizmetleri, kamu harcamalarının yapılması suretiyle yerine getirilir. Bu sebeple, bütçenin uygulanmasında harcamalar son derece önemlidir. Harcamaların gerçekleştirilmesine ilişkin olarak 5018 sayılı Kanun ile bütçe kanununda yer alan düzenlemelerin dışında, bazı özel düzenlemeler de bulunmaktadır. Bütçeden yapılacak harcamalarla en kaliteli mal ve hizmetin mümkün olan en düşük fiyattan alınmasını sağlamak için, alımların rekabet ortamında, ihale süreci içinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bu amaçla çıkarılan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu⁸¹⁶, kamu adına mal ve hizmet alımları ile yaptırılacak işlerin eşit rekabet ortamında, en yüksek kalitede ve en uygun fiyatla gerçekleştirilmesine yönelik işlemlere ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir⁸¹⁷. Nitekim Kanunun 1. maddesinde kanunun amacı, “*kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirlemek*” olarak hükme bağlanmıştır.

Kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde, ilgili idarî merciler yetkilidir. Ancak bunların yapacakları harcamalarda kendilerine tahsis edilen ödenekleri aşmamaları ve bunları verimli bir şekilde kullanmaları esastır. Dolayısıyla harcamaların gerçekleştirilmesinde Kamu İhale

⁸¹⁴ BAĞLI, *Teorik*, s. 67; ŞAHİN İPEK, s. 86-87.

⁸¹⁵ CAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 213; YILMAZ/BİÇER, s. 215.

⁸¹⁶ RG. 22.01.2002, S. 24648.

⁸¹⁷ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 174.

Kanunu büyük önem taşımaktadır. Bu kanuna uyulmadığı takdirde yahut harcamalar uygun fiyata gerçekleştirilemediğinde, -sonraki başlıkta ele alınacağı üzere- ödenek aktarımları söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla Kamu İhale Kanununa aykırılıklar da dolaylı olarak bütçe hakkını etkileyebilecektir. Kamu ihaleleri çok geniş kapsamlı olup bu çalışmanın boyutunu aşmaktadır. Ancak bütçe hakkını zedeleyici bazı hususlara şu şekilde değinilebilir:

Kamu İhale Kanunu 2002 yılında ilk kabul edildiğinde, kanunun istisnaları düzenleyen 3. maddesi, f bendine kadar sadece altı bentten oluşmakta idi. 17.01.2019 tarihinde kabul edilen 7161 sayılı Kanunla⁸¹⁸, Kamu İhale Kanunun 3. maddesine eklenen z bendiyle birlikte istisnaları düzenleyen bentlerin sayısı yirmi dörde yükselmiştir. Bu istisnalardan y bendi kapsamında yapılacak ihalelere ilişkin usul ve esasları düzenleyen Cumhurbaşkanlığı kararı yayımlanmıştır⁸¹⁹. Bu kararın neredeyse kanunun kendisi kadar uzun olduğu, temel ilkeler arasında rekabet ilkesine yer verilmediği ve kararda söz konusu ihalelerde açık ihale usulünün uygulanmayacağına düzenlendiği belirtilmektedir. Ayrıca, Cumhurbaşkanına bağlı olarak kurulan diğer ofis ve başkanlıkların da kendilerine yönelik benzer şekilde usûl ve esas belirlemeye kalkmaları halinde, istisnanın kapsamının neredeyse kanunu istisna hale getirecek derecede geniş hale geleceği ileri sürülmektedir⁸²⁰.

İstisna sayısının bu kadar artmasının, Kamu İhale Kanununu amacını gerçekleştirmekten uzaklaştırdığı açıktır. Kamu İhale Kanununda yayımından itibaren çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce neredeyse bütün ihalelerin kötüye kullanılarak sadece idare tarafından davet edilenlere verildiği⁸²¹, kanunun çıkmasıyla bu durumun düzeldiği, fakat kanunun daha sonra

⁸¹⁸ RG. 18.01.2019, S. 30659.

⁸¹⁹ Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun Üçüncü Maddesinin (y) Bendi Kapsamında yapılacak ihalelere ilişkin Usul ve Esaslar, 703 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 05.02.2019, S. 30677.

⁸²⁰ Bkz. TOKER Çiğdem, "İstisnanın Krallığı", *Sözcü Gazetesi*, 06 Şubat 2019.

⁸²¹ MÜNİR Metin, "İhale Yasası Neden Elli Defa Değiştirildi? (1)", *Milliyet Gazetesi*, 22 Mayıs 2008.

sık değiştirilmesiyle adeta kanunun çıkmasından önceki düzene dönüşmekte olduğu ileri sürülmektedir⁸²².

Yapılan değişikliklerin bir kısmı, AB süreci ile yaşanan gelişmelerin de etkisi ile zorunluluk taşımaktadır. Ayrıca, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi için; şeffaflık, denetlenebilirlik ve serbest rekabet açısından uluslararası standartlara uygun bir ihale sisteminin oluşturulması bakımından büyük önem taşıyan düzenlemeler de yapılmaktadır. Bu değişikliklerin birçoğunun modern ihale usullerinin ülkemizde uygulanmasına kanunî zemin oluşturması, ihalelere ilişkin gereksiz bürokrasiyi engellemesi, ihtiyaçların uygun şartlarda ve zamanında karşılanmasını sağlaması, saydamlığı ve rekabeti geliştirmesi gibi olumlu yönleri bulunduğu ifade edilmektedir⁸²³. An-

⁸²² “Kamu İhaleleri Kanunu ile Kamu İhaleleri Sözleşmeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı bugüne kadar yasa üzerinde yapılan en kapsamlı değişikliklerden birini içeriyor. Tasarının gerekçesine göre, değişikliklerin nedeni, Avrupa Birliği yasalarında son zamanlara yapılan “önemli değişiklikler”e uyum sağlamak. Gerçekten değişiklik tasarısında “çerçeve anlaşmaları, dinamik alım sistemi, elektronik ihale” gibi sistemimizde bulunmayan yenilikler var. Ama bunlar ne yapılan en önemli “yeniliklerdir” ne de göz boyamaktan öteye bir anlam taşıyor. Esas “yenilik” eski düzene dönüşe devamdır. Eski düzenden kasıt, 2001 krizinden önceki düzendir. CHP, MHP, ANAP ve Adalet Partisi iktidarlarını kapsayan bu dönemde kamu ihalelerinin hemen hemen hepsi ihalesiz veya göstermelik ihalelerle iktidarın kayırdığı kişilere veriliyordu. Yani bu âlem sadece AKP’ye has değildir. İktidardayken bal tutup parmağını yalamayan parti yoktur. 2002’de kurulan yeni kamu ihale düzeninin amacı, bu soygun düzenini sona erdirmektir. Ama kamu yatırımlarının ve ihalelerinin uluslararası standartlarda, şaibe ve yolsuzluğa yer bırakmadan yapılmasını sağlayan tuğlalar birer birer sökülerek sistem delik deşik edildi”. Bkz. MÜNİR Metin, “İhale Yasası Neden Elli Defa Değiştirildi? (2)”, *Milliyet Gazetesi*, 23 Mayıs 2008; “Kamu alımlarını düzenleyen... bu değişikliklerin bir kısmı AB’ye uyum ve/veya uygulamada bazı esneklikler getirme gibi gerekçelere dayansa da, çok önemli bir bölümü siyasi rant riski taşıyan unsurlar içermektedir”. Kamu İhale Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler Ne Anlama Geliyor?, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, Şubat 2009, https://www.tepav.org.tr/upload/files/1271312630r2791.Kamu_Ihale_Kanunu_nda_Yapilan_Degisiklikler_Ne_Anlama_Geliyor.pdf, s. 21 (E.t. 31.01.2019).

⁸²³ BOZKURT Cevdet, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun Son Değişiklikler (5812 Sayılı Kanun) de Dikkate Alınarak Genel Bir Değerlendirmesi”, *Denetim Dergisi*, S. 2, 2009, s. 73-74; BİLGİN Hüseyin, “5812 Sayılı Kanun İle Kamu İhale Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 86, 2009, s. 342.

cak, kanunda yapılan “yoğun değişikliklerin” kanunun ruhundan uzaklaşılmasına neden olduğu, istisna uygulamasına ilişkin maddelerin artmasının da şeffaflık, eşitlik, rekabet gibi kanunun temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiği vurgulanmaktadır⁸²⁴. Bunlara ilaveten, özellikle itirazın şikâyet başvuruları için öngörülen teminat tutarları ve sürecin zorluğunun idareyi keyfiliğe sevk edebileceği belirtilmektedir⁸²⁵. Gerçekten mevzuattaki çok sık değişiklikler ve istisnaların artması, doğrudan hukukî güvenliği zedelemektedir. Bütçenin kanunîliği bakımından hukukî güvenlik, en az vergilerin kanunîliği kadar büyük önem taşımaktadır. İdarenin keyfîlik ihtimalinin artmasıyla beraber hukukî güvenliğin zedelenmesi, bütçenin kanunîliğini ihlâl etmektedir. Kamu İhale Kanununa en az vergi kanunları kadar önem verilmeli, istisnalar ve idareye tanınacak yetki alanları mümkün olduğunca dar tutulmalıdır.

Kamu İhale Kanunun 5. maddesinde esas ihale usûlleri olarak, açık ihale ve belli istekliler arasında ihale usûlü belirtilmiştir. Bu sebeple, pazarlık usûlü ile bir ihale usûlü olmayan doğrudan teminin, yalnızca kanunda gösterilen özel hallerde uygulanması gerekmektedir⁸²⁶. Pazarlık ihalelerinde rekabet oranı kısıtlı olduğundan, esas ihale usulü olan açık ihale veya belli istekliler arasındaki ihale usûllerine göre kırım oranının (yaklaşık maliyete göre gerçekleşen indirimin oranının) çok düşük kaldığı ve bu nedenle de daha pahalıya mal olduğu ifade edilmektedir⁸²⁷. Nitekim pazarlık usûlü ve doğrudan temin, saydamlık ilkesinin istisnasını oluşturmakta⁸²⁸, rekabet ilkesi de açık ihalede olduğu gibi tam anlamıyla sağlanamamaktadır.

⁸²⁴ BOZKURT, s. 73.

⁸²⁵ BOZKURT, s. 74; Ayrıca bkz. BİLGİN, s. 372.

⁸²⁶ Kamu İhale Kanununa hâkim olan ilkeler ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman/ÇALIŞ Hande Sena, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Hâkim Olan İlkelerin Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 26, S. 2, 2018, s. 111 vd., 115.

⁸²⁷ KILIÇ İlyas, “Pazarlık Alım İhalelerindeki Artışın, Ülke Ekonomisine 4 Milyar Liralık Olumsuz Etkisi”, *Dünya Gazetesi*, 10 Mart 2018.

⁸²⁸ TAŞDELEN Aziz, *Kamu İhale Harcamaları Hukukunda İhale Süreci*, Ankara 2004, s. 55; ÜSTÜN/ÇALIŞ, s. 118.

Pazarlık usulünde rekabet az olduğu için kamunun zarara uğradığı belirtilmektedir⁸²⁹. Ancak son yıllarda açık ihale ve pazarlık usûlünde sözleşme bedelinin yaklaşık maliyete oranının birbirine yakın oranlarda gerçekleştiği de dikkat çekmektedir. Kamu İhale Kanununda esas ihale yöntemi olan açık ihale usûlüne ağırlık verilmesi, özellikle pazarlık usûlü ve diğer yöntemlerin ağırlığının azaltılması, kanundaki istisnaların daraltılması; bütçenin uygulanması ve dolayısıyla bütçe hakkı bakımından büyük önem taşımaktadır.

İhalelerin maliyetin çok üzerinde veya altında bir bedelle verilmemesi ve sürekli kontrol edilerek gecikmelerin önlenmesi gerekir. Teklif edilen birim fiyatların iş grupları bazında dengeli olması önem taşımaktadır. Meselâ bir olayda, yükleniciler yol yapımı ile ilgili bir ihalede kazı ve dolgu işleri için yaklaşık maliyetin 9 ilâ 20 kat fazla teklifte bulunmuş, bunun yanı sıra diğer işlerde ise çok düşük teklif vermiştir. Projenin bu şekilde tamamlanamayacağı açık olmasına rağmen, ilgili teklif sahipleriyle sözleşme yapılmış ancak iş tamamlanamamıştır. Bu durum Sayıştay raporu ile kayda girmiştir⁸³⁰. İşte bütçe-

⁸²⁹ “Pazarlık İhalelerinde rekabet oranı kısıtlı olduğundan, Açık veya Belli İstekliler Arasındaki İhale Usulleri’ne göre kırım oranı çok düşük olmakta bu nedenle de daha pahalıya mal olmaktadır. Kamu İhale Kurumu verilerine göre 2017 yılında toplam 210.299.779.000 TL tutarında ihale sözleşmeye bağlanmış bunun 45.343.965.000 TL tutarındaki bölümü pazarlık ihaleleri ile yapılmıştır. Pazarlık ihalelerinin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki ihalelerdeki toplam ağırlığı %21,56 olmuştur! 2016 Yılında bu oran %13,96, 2015 yılında ise %9,10 dur. 2017 yılında yapılan Pazarlık İhaleleri kapsamındaki alımlar neredeyse %100 oranında artmıştır. Bu durumun kamu maliyesine yani ekonomiye olumsuz etkisi bulunmaktadır. Çünkü Açık İhale Usulü ile yapılan ihalelerde %20-21 oranında kırım yapılırken, Pazarlık İhalelerinde bu oran %14 ile %9 arasında kalmıştır. Açık İhale Usulü yerine yapılan her pazarlık ihalesinin ekonomiye maliyeti, yapılan sözleşmenin %10’u civarındadır. Yani Açık İhale Usulü ile 100 TL fiyatla alınabilecek bir iş, pazarlık ihalesi ile 110 TL ye mal olmaktadır. 2017 yılında Pazarlık İhale Usulü ile yapılan 45.343.965.000 TL tutarındaki alımın, Açık İhale Usulü ile yapılmış olsaydı, 4.277.732,55 TL tutarında daha ucuza alınması sağlanmış olacaktı”. KILIÇ, agm.

⁸³⁰ “Yüklenici yukarıda belirtilen güzergah kazı ve güzergah dolgu iş kalemlerine yaklaşık maliyete nazaran aşırı yüksek teklif vermiştir. Güzergah kazı işleri için verilen birim fiyat teklifi, yaklaşık maliyet hesabındaki birim fiyatın 9 katı, güzergah dolgu işleri için verilen birim fiyat teklifi ise 22 katıdır. Bu oranlar öylesi-

nin uygulanması sırasında ihalelere azamî özen gösterilmeli, idare ihalenin yapılması ve işin görülmesi sırasında gerekli önlemleri almalı ve kamu yararı gözetilmelidir.

Özü itibariyle keyfîlik karştı bir kavram olması hasebiyle bütçe hakkı, yürütme organına sınırları dar olarak çizilmiş şekilde yetki tanınmasını ifade eder. Bütçenin tasdiki konusunda münhasır hak sahibi meclistir. Meclis uygulamaya ilişkin yetkisini mutlaka dar çerçevede yürütme organına vermelidir. Yürütme organı da bu çerçeve dâhilinde hareket etmelidir. Kesinlikle sınırları belirsiz veya geniş sınırlar içinde yetki devri yapılmalıdır.

İktidarın sınırsız ya da sınırları belirsiz yetkiye sahip olması halinde, bütçe hakkının ihlâl edileceği aşikârdır. Böyle bir durum keyfîliğe yol açacağı gibi, milletin de zarar görmesine sebebiyet verecektir. Nitekim tarihimizde yürütmenin kontrolsüz bir şekilde harcamaya ka-

ne yüksek ve toplam teklif bedeli üzerinde o kadar etkilidir ki, yüklenicinin ihaleyi alabilmesi için projenin büyük bir kısmını (yaklaşık %90) oluşturan kalemler için aşırı düşük fiyat teklifi vermesi gerekmiştir... Grafiklerden de görüldüğü üzere, yaklaşık maliyetteki ağırlığı %12 olan güzergah işlerinin yüklenicinin toplam teklifindeki ağırlığı %94’tür. Bir başka deyişle, yüklenici vermiş olduğu teklifle yaklaşık maliyeti 84 milyon TL olan güzergah işlerini 517 milyon TL’ye yapmayı, yaklaşık maliyeti 627 milyon TL olan projenin geri kalan kısmını ise 31 milyon TL’ye yapmayı taahhüt etmiştir. Yaklaşık maliyeti 711 milyon TL olan proje, 549 milyon TL’ye ihale edilmiştir. İmalatların projeye uygun bir şekilde gerçekleştirildiği, iş artışı veya imalat değişikliği yapılmadığı durumlarda teklif edilen birim fiyatların iş grupları bazında dengeli olup olmaması önem arz etmemektedir. Ancak, uygulama projesi olmadan kesin projeler üzerinden ihale edilen altyapı işlerinde proje değişikliği ve buna bağlı olarak iş değişikliği yapılması büyük bir olasılıktır. Ayrıca, güzergah işlerinin niteliği itibariyle projede öncelikli yapılması gereken bir imalat olduğu düşünüldüğünde, yapılacak bir iş artışı veya imalat değişikliğiyle aşırı yüksek fiyat teklifi verilen kazı ve dolgu imalatlarıyla sözleşme bedelinin doldurulması ve projenin tamamlanamaması riski mevcuttur. Nitekim öyle olmuştur... İdarenin, ihalenin yapılması ve işin yürütülmesi sırasında gerekli önlemleri almaması nedeniyle, sadece bu yapım işinde maliyetinin (658.524.794,51 TL – 231.865.978,14 TL) 426.658.816,37 TL üzerinde ödeme yapılmasına neden olunmuştur”. Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Eylül 2018, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/Genel_B%C3%BCT%C3%A7e_Kapsam%C4%B1ndaki_%20Kamu_%C4%B0dareleri/ULA%C5%9ETIRMA%20DEN%C4%B0ZC%C4%B0L%C4%B0K%20VE%20HABERLE%C5%9EME%20BAKANLI%C4%9El.pdf, s. 43, 45, 47. (E.t. 09.02.2019).

rar vermesinin doğurduğu kötü sonuçlara ilişkin örnekler vardır. Mevcut kanunlara uyulmaksızın verilen keyfi kararlar, daha sonra gelir harcamaya dengesini ve yerleşmiş müesseseleri bozmaktadır. Koçi Bey Risâlesinde, 1582 yılında Yeniçeri Ocağına yabancıların girmesi şöyle anlatılır: *“Bu tarihte çok ulu ataları Sultan Mehmet Han Hazretleri’nin sünnet düğünleri yapıldı ve iki ay kadar geceli gündüzlü devam etti... Nihâyet şehzâde düğünü bitip düğüne katılan çalgıcı ve köçeklere bir ücret vermek gerektiğinde hepsi yeniçeri olmak istediler. Başka bir şey ile bunları teselli etmek mümkün olmayınca durum padişaha arz olundu ve padişahın izniyle bunlar gönüllerinin isteğine kavuşarak yeniçeri yazıldılar. O tarihte yeniçeri ağası olan Ferhat Ağa’ya emr olundukta Ferhat Ağa, ocak subayları ile konuyu görüştü. Hepsinin fikri şu şekilde oldu: “Böyle olursa ocağımıza yabancı ve ilgisiz kimseler girerler. Ocakta yürürlükte olan kanun ve kural elden gider. Osmanlı Devleti’ne bunun zararı vardır” diye razı olmadılar. Daha sonra uzak görüşlü olmayan bazı nedimler ve padişaha yakın saray adamları âlemin sığınağı olan padişah hazretlerine ricalar ettiler. Bunların ocağa yazılmalarını padişaktan ısrarla istediler. Padişah bu ısrarlar üzerine Ferhat Paşa’ya tekrar yazdı. Ferhat Paşa yine kabul etmedi ve görevden alınma yolunu seçti. Yerine geçen Yusuf Ağa “Ağa çırağı” namıyla adı geçen topluluğu ocağa dahil edip bir bid’at ortaya çıkardı... Ocağın parlaklık ve güzelliği gitti. İçlerinde yürürlükte olan eski kanun karmakarışık oldu. Çok ihtiyar ve iş göremez duruma gelmiş olanlardan başkasının oturak olması, yani savaşa gitmemesi kanuna aykırı olduğu halde genç ve bedenleri kuvvetli kimselerden halen on binden fazla korucu ve oturak bulunduğu ortaya çıktı. **Devlet hazinesi bu yolla telef oldu**”⁸³¹.*

⁸³¹ “Güngörmüş ve ocak hallerinden haberdar olan, alaylar ve taburlar bozan, kaleler fetheden kethüdaları emekli ettiler. Sonunda yalancı dünya için kimi görevden alındı, kimi ise göreve atandı ve nice hak etmiş kimseleri oturak edip, yerine hak etmeyenleri getirerek içlerinde birini diğeriyle değiştirmek eksik olmaz oldu. Birini yayabaşı yahut bölükbaşı ettiklerinde biner ve ikişer biner kuruşlarını alıp suçu sabit olmayan nice emekdâr, iş görmüş adamları sebepsiz yere kaldırıp halden bilmez, tecrübesiz, dünyanın acı ve tatlısını görmemiş nice taze yiğitleri getirip ocağı yıkık dökük bir hale koydular... Kanun ve kural ortadan kalktı”. Bkz. KOÇİ BEY RİSÂLESİ, Hazırlayan: Ramazan KURT, Ankara 2018, s. 74-76.

2. Ödenek Aktarımları ve Yedek Ödenekler Bakımından Yürütme Organının Bütçe Yetkisi

Bütçenin tasdik ve denetim aşamaları hem anayasada, hem de diğer kanunlarda kurallara bağlanmış olmakla birlikte, yasama organının bütçenin uygulanması esnasındaki rolü pek o kadar iyi tanımlanmış değildir. Bütçenin uygulanması aşamasında yürütme organına harcama tercihlerinin değiştirilmesi ile ilgili esneklik sağlayan uygulamalar mevcuttur. Yürütme organına bütçenin uygulanması aşamasında tanınan yetkilerin yasama organının bütçeyi tasdik hakkını aşındıran, dolayısıyla bütçe hakkını zedeleyen sonuçların ortaya çıkmasına neden olabileceği ileri sürülmektedir⁸³².

Yürütme organına tanınan bütçe yetkisi, esas itibarıyla kendisini ödenek aktarımları ve yedek ödenekler konusunda göstermektedir. Bütçe kanunu ile verilen ödenekler harcanabilecek miktarın üst sınırını göstermektedir. Yani idare kendisine verilen ödenekten daha fazlasını harcamayacak ancak daha azını harcamayabilecektir. Kamu idareleri kendilerine verilen ödeneye bitirmek zorunda değildir.

Ödenenin yetmediği durumlarda, yürütme organının ödenek artışına gidemeyeceği açıktır. Yürütme organına ödenek artırma konusunda yetki tanınmamıştır. Nitekim Anayasanın 161/7. maddesinde “*Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek tutarın sınırını gösterir. Harcanabilecek tutarın Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aşılabileceğine dair bütçe kanununa hüküm konulamaz*” hükmü yer almaktadır. Ancak ödenekleri yetmediğinde bütçenin başka bir tertibinden ödenek aktarılması ya da yedek ödenekten aktarım yapılması gerekecektir.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında ödenek aktarılması ve yedek ödenekten aktarım şu şekilde ifade edilmektedir: “**Ödenek aktarması**, *ödenegi fazla bulunan bütçenin bir tertibinden ödenegi eksik olan bir başka tertibine yapılan ödenek devri olarak tanımlanmaktadır. Belli bir kuruluşta ödenek yetersizliği olduğu takdirde aynı kuru-*

⁸³² ŞAHİN İPEK, s. 87.

*luştaki bir başka tertipten ya da bir başka kamu kuruluşundaki tertipten aktarma yoluyla ödenek eklemesi sağlanabildiği gibi **bu aktarma Maliye Bakanlığı bütçesinde**⁸³³ yer alan **yedek ödenekten de yapılabilmektedir**. Bu kapsamda, ödeneği fazla bulunan tertipten veya yedek ödenekten ödeneği eksik olan tertibe aktarma yapılması durumunda bu tertip artık kanunda yer alan ifadeyle “aktarma yapılmış tertip” konumuna gelmektedir”⁸³⁴.*

Bütçenin uygulama esasları 5018 sayılı Kanunun 3. Bölümünde düzenlenmiştir. Kanunun 19/4. maddesinde “*Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülme- yen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir*” hükmü yer almaktadır. Ödeneklerin yetersiz kalması halinde, kanunla ek bütçe çıkarılabilecektir. Bütçenin kanunîliği ilkesi de, ek bütçenin kanunla yapılması zorunluluğunu gösterir.

⁸³³ 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 5018 sayılı Kanunun 23. maddesi içindeki “Maliye Bakanlığı bütçesine” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Bkz. RG. 09.07.2018, S. 30473 mük.

⁸³⁴ AyM, 14.02.2018, E. 2017/61, K. 2018/12, p. 36, RG. 06.04.2018, S. 30383. “**Ödenek** esas itibarıyla para veya nakit olmayıp yürütülmesi zorunlu kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaların yapılabilmesine imkân tanıyan harcama iznini ifade etmektedir. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ödeneklerin bütçe yılındaki tüm ihtiyaçları karşılayacak şekilde belirtilmesi gerekir. Ancak söz konusu ödenekler tahmine dayalı olduğundan bunun çeşitli nedenlerle yıl içinde yetersiz kalması söz konusu olabilmektedir. **Böyle durumlarda ortaya çıkacak ödenek ihtiyacının karşılanması yöntemlerinden birisi de bütçenin kendi içinde gerçekleştirilecek olan ödenek aktarmasıdır**”. AyM, 14.02.2018, E. 2017/61, K. 2018/12, p. 10, RG. 06.04.2018, S. 30383.

Yedek ödenek ise, “*merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülme- yen hizmetler için, genel bütçeli idareler ile özel bütçeli idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılmak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar... konulabilen ödenektir. 5018 sayılı Kanun’un 23. maddesi gereğince bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı [Cumhurbaşkanı] yetkilidir*”. AyM, 26.05.2016, E. 2015/7, K. 2016/47, p. 14, RG. 22.09.2016, S. 29835.

Ek ödenek ihtiyacının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Başlangıç ödenekleri yetersiz olabilir, yıl içerisinde yeni ve/veya olağanüstü ihtiyaçlar ortaya çıkabilir yahut da ekonomik hedeflere ulaşamayabilir⁸³⁵. Ülkemizde sık sık ek ödenek kanunları çıkarıldığı ve alınan ödeneklerin yılsonu ödeneklerine oranının yüzde 20’ler seviyesine kadar çıkabildiği belirtilmekte ve bunun sebebi olarak ekonomideki istikrarsızlık ve yüksek enflasyon gösterilmektedir⁸³⁶. Ek ödenek alınmasının bir sebep değil, sonuç olduğunun göz önünde bulundurulması ve ek ödenek ihtiyacının sebepleri üzerinde durulması gerektiği ileri sürülmektedir⁸³⁷.

5018 sayılı Kanunun 20. maddesinde ödeneklerin kullanılması esasları hükme bağlanmıştır. Kanunun 21. maddesinde ise, ödenek aktarımlarının kanunla yapılacağı, usul ve esasların bütçe kanununda düzenleneceği hükmü yer almaktadır: *“Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır. Ancak, harcamalarda tasarrufu sağlamak, dengeli ve etkili bir bütçe politikasını gerçekleştirmek üzere genel bütçe ödeneklerinin yüzde onunu geçmemek kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarına ilişkin yetki ve işlemler ile usul ve esaslar merkezî yönetim bütçe kanununda belirlenir.*

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yüzde yirmisine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Ancak, ihtiyaç halinde yüzde yirmiyi aşan ödenek aktarma işlemlerini kurum bütçesinin başlangıç ödenekleri toplamının yüzde yirmisini geçmemek üzere yapmaya Cumhurbaşkanlığı, yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması halinde değişikliğin gerektirdiği tertipler arası ödenek aktarması işlemlerinin tamamını yapmaya ise ilgili idareler yetkilidir.

⁸³⁵ DARICI Haldun, “Bütçe Niçin Ek Ödenek İster?”, *Maliye Dergisi*, S. 139, 2002, s. 10.

⁸³⁶ DARICI, *Ek Ödenek*, s. 12.

⁸³⁷ DARICI, *Ek Ödenek*, s. 7.

Kamu idarelerinin bütçeleri içinde; personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılamaz. Ancak, yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması halinde, aktarma yapılan tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılabilir”.

Daha önce Maliye Bakanına ait olan yetki, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Cumhurbaşkanına verilmiştir⁸³⁸.

Bütçenin uygulandığı yıl içerisinde ek bütçe yoluyla ödenek artırılması mümkündür. Ancak bu durumda ek ödeneğin hangi kaynaklarla karşılanacağını gösterilmesi zorunludur. Bununla beraber, uygulanan bütçe içerisinde ödenekleri artırmadan yapılacak ödenek aktarımları da kural olarak kanunla yapılmalıdır. 5018 sayılı Kanunun 21. maddesinde yürütme organına bütçe kanunu ile toplam bütçenin % 10'unu aşmamak üzere ödenek aktarma yetkisi verilebileceği düzenlenmiştir. Nitekim 7156 sayılı 2019 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanununun 6. maddesinde yürütme organına ve bazı kamu idarelerine çeşitli aktarma yetkileri verilmiştir⁸³⁹.

⁸³⁸ RG. 09.07.2018, S. 30473 mük.

⁸³⁹ 7156 sayılı 2019 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu, RG. 31.12.2018, S. 30642 mük. Kanunun 6. maddesinin ilk kısımlarını örnek olarak gösterebiliriz: Madde 6: “(1) Bu Kanunla verilen ödeneklerin etkin ve verimli bir şekilde kullanılması amacıyla, kamu idarelerinin yıl içinde ortaya çıkabilecek ihtiyaç fazlası ödeneklerinin diğer kamu idarelerinin ödenek ihtiyacının karşılanmasında kullanılması temin etmek veya ödeneklerin öncelikli hizmetlerde kullanılmasını sağlamak üzere genel bütçe ödeneklerinin yüzde 10'unu aşmamak kaydıyla; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerine konulan (01), (02), (03), (05), (06), (07), (08) ve (09) ekonomik kodlarındaki ödenekleri kamu idareleri bütçeleri arasında veya Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinin “Yedek Ödenek” tertibine aktarmaya Cumhurbaşkanına yetkilidir. (2) Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden hizmeti yaptıracak olan kamu idaresi, yıl içinde hizmeti yürütecek olan idarenin bütçesine, fonksiyonel sınıflandırma ayırımına bakılmaksızın ödenek aktarmaya yetkilidir. (3) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, 10/7/2018 tarihli ve 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi kapsamında Çevre ve Şehircilik Bakanlığına yaptıracığı işlere ilişkin ödeneklerini Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bütçesine aktarmaya yetkilidir... bu hükümler çerçevesinde yapılacak işlemlere ilişkin usul ve esaslar belirlemeye, Cumhurbaşkanına yetkilidir”.

Uygulamada ödenek aktarmalarını düzenleyen 5018 sayılı Kanunun 21. maddesine karşın bütçe kanunlarında getirilen istisnalar ile Maliye Bakanlığına [artık Cumhurbaşkanlığına] muhtelif ödenekler arasında aktarma yapılması yetkisi verilebildiği ve Sayıştay’ın da bu şekilde oluşan ödenek aşımalarını sadece rapor ettiği ileri sürülmektedir. Böylelikle mütemmim (ek) ödenek uygulaması ile meclisin malî yılbaşında devretmediği bir harcama yetkisini devretmiş gibi işlem yapıldığı belirtilmektedir⁸⁴⁰.

Yedek ödenekler ise 5018 sayılı Kanunun 23. maddesinde düzenlenmiş ve bu ödenekten aktarma yapmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır: *“Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülmemiş hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarmak üzere, **genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar yedek ödenek konulabilir. Bu ödenekten aktarma yapmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.** Malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı, yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Cumhurbaşkanlığı tarafından ilan edilir”*. Yine, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile daha önce Maliye Bakanına ait olan yetki Cumhurbaşkanına verilmiştir.

Yedek ödenek kullanmayla ilgili meclise rapor sunulması yerine, yürütme organınca ilan edilmesi ile yetinilmesinin meclisin bütçeyi kontrolünü zorlaştıran bir durum olduğu belirtilmektedir⁸⁴¹.

Ödenek aktarmaları ile ilgili 21. madde, 6761 sayılı Kanunla⁸⁴² 2016 yılında değişmeden önce şu şekilde idi: *“Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır (f. 1). Ancak, merkezî yönetim kapsamındaki kamu*

⁸⁴⁰ ŞAHİN İPEK, s. 91.

⁸⁴¹ ŞAHİN İPEK, s. 90.

⁸⁴² 6761 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. 24.11.2016, S. 29898.

idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe **yüzde beşine kadar** kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Bu şekilde yapılan aktarmalar, yedi gün içinde Maliye Bakanlığına bildirilir (f. 2). Personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamaz (f. 3). Ödenek aktarmalarına ilişkin diğer hususlar merkezî yönetim bütçe kanununda düzenlenir (f. 4)”.

6761 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, maddenin ilk fıkrasına “Ancak, harcamalarda tasarrufu sağlamak, dengeli ve etkili bir bütçe politikasını gerçekleştirmek üzere genel bütçe ödeneklerinin yüzde onunu geçmemek kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarına ilişkin yetki ve işlemler ile usul ve esaslar merkezî yönetim bütçe kanununda belirlenir” hükmü eklenmiştir. Böylece kamu idarelerinin bütçeleri arasında ödenek aktarılması, “genel bütçe ödeneklerinin yüzde onuna kadar” mümkün hale getirilmiştir.

6761 sayılı Kanunla yapılan değişikliğinin gerekçesi olarak, Anayasa Mahkemesinin geniş yetki verilmesinin bütçe hakkına aykırı olduğuna dair vermiş olduğu 2016/47 sayılı kararı gösterilmiştir. Ayrıca gerekçede şu hususlar da sayılmaktadır: “Madde ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 21 inci maddesinde yapılan değişiklikle, genel bütçe ödeneklerinin yüzde onunu geçmemek kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarına ilişkin yetki ve işlemler ile usul ve esasların merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenmesi ve merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin kendi bütçeleri içinde aktarma yapılacak tertipteki ödeneğinin yüzde yirmisine kadar ödenek aktarması yapabilmesi, ihtiyaç halinde yüzde yirmiyi aşan ödenek aktarma işlemlerinin yapılmasında Maliye Bakanlığının, yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması halinde değişikliğin gerektirdiği tertipler arası ödenek aktarması işlemlerinin tamamını yapmaya ise idarelerin yetkili kılınması düzenlenmektedir. Ayrıca, kamu idarelerinin bütçeleri içinde personel giderleri tertip-

lerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılamaması, yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması halinde, aktarma yapılan tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılabilmesi sağlanmaktadır”⁸⁴³.

Kanun değişikliğinin gerekçesi olarak gösterilen Anayasa Mahkemesi kararı, esas itibarıyla 2015 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanununun 6. maddesine ilişkindir. Kanun’un “Aktarma, ekleme, devir ve iptal işlemleri” başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerinin “Personel Giderleri” ile “Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri” tertiplerinde yer alan ödenekleri, Maliye

⁸⁴³ “2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri, ikinci fıkrası ve anılan Kanuna ekli (E) Cetvelinin 30 uncu sırasında yer alan düzenlemeler Anayasa Mahkemesinin 22/9/2016 tarihli ve 29835 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26/5/2016 tarihli ve E.:2015/7, K.: 2016/47 sayılı Kararıyla “yasama organının halk adına kamu gelirlerini toplama ve harcama konusunda sahip olduğu yetkinin, dava konusu kurallar ile kısmen ilgili bakanlara ya da kurumlara verilerek, çerçevesi çizilmemiş, esasları belirlenmemiş bir alanda hiçbir sınırlamaya bağlı olmaksızın geniş yetkiler tanınması Meclisin sahip olduğu bütçe hakkının; bütçe kanununa bütçe dışı hükümler konularak, mevcut kanun hükümlerinin açıkça veya dolaylı olarak değiştirilmesi veya bütçe yılı itibarıyla zimnen kaldırılmasının ise bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı ilkesinin ihlali olduğu” gerekçesiyle, iptal edilmiş bulunmaktadır... Bu şekilde; -Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları ile kamu idarelerinin kendi bütçeleri içinde yapacakları aktarma işlemlerinin sınırlarının belirlenmesi, - Kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki aktarma işlemlerine ilişkin yetkinin, merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayıyla kullanılması, -Aktarmalara ilişkin temel kuralların 5018 sayılı Kanunda belirlenmesi, suretiyle Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçelerinin gerekleri yerine getirilmektedir. KOMİSYONUN DEĞİŞİKLİK GEREKÇESİ: Tasarının 1 inci maddesi; 5018 sayılı Kanunun 21 inci maddesindeki merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki aktarmaların kanunla yapılacağına ilişkin mevcut hükmün korunmasını ve kurum içi ödenek aktarmalarının kurum bütçesinin başlangıç ödeneklerinin yüzde yirmisini geçmeme şartına bağlanmasını teminen değiştirilmesi suretiyle kabul edilmiştir”. Tasarı ve komisyon gerekçesi için bkz.

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkkanunlarno=204774&pkkanunnumarasi=6761> (E.t. 27.01.2019).

Bakanlığı bütçesinin “*Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği*” ile gerektiğinde “*Yedek Ödenek*” tertibine; diğer ekonomik kodlara ilişkin tertiplerde yer alan ödenekleri ise 5018 sayılı Kanun’un 21. maddesinde yer alan sınırlamalara tabi olmaksızın kurum bütçeleri arasında aktarmaya veya Maliye Bakanlığı bütçesinin “*Yedek Ödenek*” tertibine aktarmaya Maliye Bakanının yetkili olduğu belirtilmektedir. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararda yürütmeye sınırları belirlenmeksin geniş yetkiler tanınmasının açıkça bütçe hakkının ihlâli olduğuna hükmetmiştir: “*Bu kapsamda bütçe hakkının doğal bir sonucu olarak yasama organının halk adına kamu gelirlerini toplama ve harcama konusunda sahip olduğu yetkinin, dava konusu kurallar ile kısmen ilgili bakanlara ya da kurumlara verilerek, çerçevesi çizilmemiş, esasları belirlenmemiş bir alanda hiçbir sınırlamaya bağlı olmaksızın geniş yetkiler tanınması Meclisin sahip olduğu bütçe hakkının; bütçe kanununa bütçe dışı hükümler konularak, mevcut kanun hükümlerinin açıkça veya dolaylı olarak değiştirilmesi veya bütçe yılı itibariyle zımnen kaldırılmasının ise bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışındada hiçbir hüküm konulamayacağı ilkesinin ihlali olduğu açıktır*”⁸⁴⁴.

Yine söz konusu Bütçe Kanunun 6. maddesinin 1. fıkrasının b. bendinde yer alan “...değişiklik konusu projelere ait ödeneklerle ilgili kurumlar arası aktarmaya,...” ibaresi ile 6. maddesinin 5. fıkrasının üçüncü cümlesindeki “...bu değişikliğin gerektirdiği tertipler arası ödenek aktarması işlemlerinin tamamı ilgili kurumun talebi üzerine

⁸⁴⁴ AyM, 26.05.2016, E. 2015/7, K. 2016/47, p. 35, RG. 22.09.2016, S. 29835; Anayasa Mahkemesi benzer kararında da aynı vurguyu yapmıştır: “*Anayasa Mahkemesinin 26.5.2016 tarihli ve E.2015/7, K.2016/47 sayılı kararında da benzer şekilde ifade edildiği üzere, olağan kanun ile düzenlenmesi gereken kurumlar arası ödenek aktarma işlemlerinin bütçe kanunu kapsamında düzenlenmesi ve 5018 sayılı Kanun’un bazı hükümlerinin 2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi döneminde uygulanmayacağına öngörülmesi, bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı ve bütçe kanunu ile mevcut kanun hükümlerinin açıkça veya zımnen değiştirilemeyeceği ilkesini ihlali ettiği gibi dava konusu kuralla maliye bakanına çerçevesi çizilmemiş, esasları belirlenmemiş bir alanda hiçbir sınırlamaya bağlı olmaksızın geniş yetkiler tanınması Meclisin sahip olduğu bütçe hakkını ihlal etmektedir*”. AyM, 14.02.2018, E. 2016/47, K. 2018/10, p. 27, RG. 06.04.2018, S. 30383.

5018 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan sınırlamalara tabi olmaksızın İçişleri Bakanlığı tarafından gerçekleştirilir” hükümleri de Anayasa Mahkemesi tarafından aynı gerekçeyle iptal edilmiştir.

Bu iptal hükmü sonrası 6761 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunun 21. maddesi değiştirilmiş, fakat bu sefer de yürütme organına çok geniş sınırlar içinde yetki tanınmıştır. Söz konusu değişiklikle, kamu idarelerinin kendi bütçeleri içinde ödenek aktarımı, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yüzde beşinden yüzde yirmisine çıkarılmıştır. Yetki, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Cumhurbaşkanına verilmiştir. Buradaki % 20 oranı, bütçe hakkı kavramının içini boşaltacak nitelikte yüksek bir oranı ifade etmektedir. Meclisin bütçeyi tasdik etmesinin önemi azaltılmış olmaktadır. Yürütme organının yetkileri, yasama organının aleyhine olarak genişlemektedir.

6761 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler de Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. 5018 sayılı Kanunun 21/1. maddesindeki “...**genel bütçe ödeneklerinin yüzde onunu geçmemek kaydıyla**, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarına ilişkin yetki ve işlemler ile usul ve esaslar merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenir” hükmü, şu gerekçeyle anayasaya aykırı bulunmamıştır: “Dava konusu kuralda, ödenek aktarmalarına ilişkin bütçe kanunlarında yapılacak düzenlemenin harcamalarda tasarrufu sağlama, dengeli ve etkili bir bütçe politikasını gerçekleştirmeye yönelik olarak yapılması ve aktarma konusu yapılacak miktarın da **genel bütçe ödeneklerinin yüzde onunu geçmemesi öngörülerek konu hakkında çerçeve çizilmiş ve ödenek aktarmaya ilişkin üst sınır da belirlenmiştir**. Kuralın cari yıl bütçesinde ödenek artışına olanak tanınması veya doğrudan ödenek üstü harcama yapmaya sebebiyet vermesi ise söz konusu değildir. **Diğer taraftan dava konusu kuralda, yürütme organına ödenek aktarma konusunda doğrudan verilmiş bir yetki de bulunmamaktadır. Ödenek aktarımına ilişkin usul ve esaslar dava konusu kuralda belirtilen sınırlar çerçevesinde yine Meclis tarafından bütçe kanununda düzenlenecektir. Bu itibarla ku-**

ralın Meclisin sahip olduğu bütçe hakkının devrine sebebiyet verdiği söylenemez. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 87. ve 161. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir”⁸⁴⁵.

5018 sayılı Kanunun 21/2. maddesinin ikinci cümlesindeki “Ancak, ihtiyaç halinde yüzde yirmiyi aşan ödenek aktarma işlemlerini kurum bütçesinin başlangıç ödenekleri toplamının yüzde yirmisini geçmemek üzere yapmaya Maliye Bakanlığı...” hükmü de anayasaya aykırı bulunmamıştır: “Dava konusu kuralda, kamu idarelerinin ihtiyaç duyması hâlinde yüzde yirmiyi aşan kurum içi ödenek aktarma işlemlerinde, kurum bütçesinin başlangıç ödenekleri toplamının yüzde yirmisini geçmemek üzere Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilerek Maliye Bakanlığına **verilen ödenek aktarma yetkisinin çerçevesi belirlenmiş ve sınırları çizilmiştir**. Kurala göre Maliye Bakanlığı, kamu idarelerinin kendi kurum bütçeleri içindeki ödenek aktarma yetkisini sadece kamu idarelerinin ihtiyaç duyması hâlinde kullanabilecek ve aktarabileceği ödenek miktarı da kurum bütçesinin başlangıç ödenekleri toplamının yüzde yirmisini geçemeyecektir. Dolayısıyla kuralın Meclisin sahip olduğu bütçe hakkının devrine sebebiyet verdiği söylenemez”⁸⁴⁶.

Kararda yürütme organına verilen ödenek aktarma yetkisinin çerçevesinin belirlenmiş ve sınırlarının çizilmiş olduğu ifade edilmektedir. Anayasa Mahkemesi ödenek aktarma yetkisine ilişkin çerçevenin çizilmiş ve sınırların belirlenmiş olmasını yeterli görmekte ve bu takdirde bütçe hakkının devrinin söz konusu olmayacağını belirtmektedir. Ancak yetkinin genişliğini de dikkate almak gerekir. Belirlenen % 20’lik sınırın çok geniş olduğu ve bütçe hakkını ihlâl ettiği açıktır. Nasıl ki vergiler konusunda çok geniş sınırlar içinde yetki tanınması kabul edilemezse, aynı durum ödeneklerde de söz konusudur. Bu kadar geniş aralık dâhilinde yetki tanımak, bütçe hakkını önemsizleştirmek anlamına gelir. Ayrıca bu kadar yetki verilmesi zaruretinin ortaya çıkması da kural olarak bütçenin doğruluk, samimiyet gibi ilkelere uygun

⁸⁴⁵ AyM, 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11, p. 14, RG. 23.03.2018, S. 30369.

⁸⁴⁶ AyM, 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11, p. 23, RG. 23.03.2018, S. 30369.

olarak hazırlanmadığının da bariz bir göstergesidir. Bu sınırın azamî % 5 olarak belirlenmesi, bütçe hakkının özüne çok daha uygun olacaktır. Bu sayede yürütme de kendine çeki düzen verecektir.

Anayasa Mahkemesi yedek ödenekle ilgili verdiği başka kararlarda da aynı hususlar üzerinde durmaktadır. Ödenek aynı kuruluş içindeki başka tertiplerden olabileceği gibi bütçeye konulan yedek ödenek kaleminden de gerçekleştirilebilecektir. Nitekim 5018 sayılı Kanunun 21/3. maddesinin ikinci cümlesinde yer alan “...yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması halinde değişikliğin gerektirdiği tertipler arası ödenek aktarması işlemlerinin tamamını yapmaya ise ilgili idareler yetkilidir” hükmü de “idarelere sadece ödenek aktarma yetkisi tanımakta olup **herhangi bir şekilde ödenek üstü harcama yetkisi vermemektedir**. Kuralda ilgili yatırım projelerinde değişiklik yapılması durumunda değişikliğin gerektirdiği tertiplerle sınırlı olarak ödenek aktarma yetkisi verilerek idarelere verilen yetkinin çerçevesi çizilmiş ve sınırları da belirlenmiştir. Dolayısıyla kuralın Meclisin sahip olduğu bütçe hakkının devri niteliğinde olduğu söylenemez” gerekçesiyle anayasaya aykırı bulunmamıştır⁸⁴⁷. Benzer şekilde, çerçeve çizilmek suretiyle yedek

⁸⁴⁷ AyM, 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11, p. 31, RG. 23.03.2018, S. 30369; “Ancak 5018 sayılı Kanun’un 21. maddesinin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde; kamu idarelerinin bütçeleri içinde, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılması yasaklanmıştır. Anılan hükme göre daha önce ödenek aktarması yapılmış bir yatırım projesinde Bakanlar Kurulu kararı gereğince değişiklik yapılması durumunda değişikliğin gerektirdiği tertipler arasında ödenek aktarması yapılamayacaktır. Diğer bir ifadeyle daha önce ödenek aktarması yapılmış olan bir yatırım projesinde Bakanlar Kurulu kararıyla değişiklik yapılabilecek ancak Kanun’un 21. maddesinin üçüncü fıkrasının birinci cümlesindeki kısıtlamalar nedeniyle değişikliğin gerektirdiği tertipler arasında ödenek aktarması yapılamayacaktır. Bu durum ise değişiklik yapılan projelerin ödeneksiz kalması sonucunu doğuracaktır. Böyle bir durumun önüne geçmek ve yatırım projeleri için ayrılan ödeneğin ilgili bütçe yılı içinde kullanılmasını sağlamak amacıyla dava konusu kural ile yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması durumunda, aktarma yapılan tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarılabilmesine olanak tanındığı anlaşılmaktadır. Bu yönüyle kuralın kamu yararına aykırılık taşıdığı söylenemez. Dava konusu kural; yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması hâlinde, aktarma yapı-

ödenek aktarılmasına yetki verilmesinin bütçe hakkını zedelemeyeceğine yönelik bir başka karar da şu şekildedir: *“Dava konusu kuralda, yedek ödenek tertibinden söz konusu proje için ayrılan kaynağın azami miktarı belirlenmiş; bu kaynağın aktarılacağı kamu kurum ve kuruluşları tek tek sayılmıştır. Dolayısıyla kuralda belirlenen çerçeve içinde kullanılmak üzere Maliye Bakanlığı bütçesinin yedek ödenek tertibinde yer alan 200.000.000.TL’nin Hazine Müsteşarlığı bütçesinin 07.82.31.00-04.1.1.20-1-07.1 tertibine veya Maliye Bakanlığı bütçesinde yıl içinde açılacak tertiplere aktarmaya maliye bakanının yetkili kılınması Meclise ait olan bütçe hakkını ihlal etmemektedir”*⁸⁴⁸.

Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, yürütmeye verilen ödenek aktarma yetkisi herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamışsa bütçe hakkının ihlâl edildiği sonucuna ulaşıldığı; ancak, ödenek aktarma yetkisinin % 20 bile olsa belirlenmiş olması durumunda bütçe hakkına aykırılık görülmediği anlaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarında ayrıca herhangi bir sınırlama olmasa da, kamu idarelerinin bir başka kamu idaresine bir işi gördürmek amacıyla yaptıkları ödenek aktarmalarının yahut kamu yatırım projelerinin değişmesi sonucu yapılacak olan ödenek aktarmalarının bütçe hakkını ihlâl etmediği sonucuna ulaşılmıştır⁸⁴⁹.

Yürütme organına tanınan bütçe yetkisi içinde, bütçe içi fonlar da belirtilebilir. Bütçe içi fonlar, ödeneğin toplu olarak verildiği, fakat

lan tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarma yapılmasına olanak tanımakta olup idarelere herhangi bir şekilde ödenek üstü harcama yetkisi vermemektedir. Kuralda, ilgili yatırım projelerinde değişiklik yapılması durumunda değişikliğin gerektirdiği tertiplerle sınırlı olarak aktarma yapılmış tertiplerden diğer tertiplere ödenek aktarma yetkisi verilerek ödenek aktarma konusunda idarelere verilen yetkinin çerçevesi çizilmiş ve sınırları da belirlenmiştir. Dolayısıyla kuralın, bu hâliyle Meclisin halk adına kamu gelirlerini toplama ve yine halk adına bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına sınırları belirleyerek yetki vermesi şeklinde tanımlanan bütçe hakkını ihlal ettiği söylenemez”.

⁸⁴⁸ AyM, 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11, p. 44-45, RG. 23.03.2018, S. 30369

⁸⁴⁹ AyM, 14.02.2018, E. 2017/61, K. 2018/12, p. 194, RG. 06.04.2018, S. 30383.

⁸⁴⁹ Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. DURDU Muhammet, “Anayasa Mahkemesi’nin Görüşü Çerçevesinde Türkiye Varlık Fonu’nun Hukukiliği”, *Mali Hukuk Dergisi*, C. 14, S. 168, 2018, s. 3315-3317.

harcama kalemlerine dağılımın yürütme organı tarafından yapıldığı fonlardır⁸⁵⁰. Bütçe içi fonlarda da yürütme organına çerçevesi çizilmek suretiyle yetki tanınmalıdır. Yürütme organının takdirine bırakılmış bir diğer ödenek ise örtülü ödenektir. Örtülü ödenek ve bu konuda Cumhurbaşkanına verilecek yetkiler 5018 sayılı Kanunun 24. maddesinde hükmü bağlanmıştır: *“Örtülü ödenek; kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin millî güvenliği ve yüksek menfaatleri ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Devlet ve Hükümet icapları için kullanılmak üzere Cumhurbaşkanlığı bütçesine konulan ödenektir. Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabilir. Örtülü ödenek, bu amaçlar dışında, Cumhurbaşkanının ve ailesinin kişisel harcamaları ile siyasi partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamaz. İlgili yılda bu amaçla tahsis edilen ödenekler toplamı, genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçemez.*

Cumhurbaşkanlığı ve diğer ilgili idare bütçelerinde yer alan örtülü ödeneklerin kullanılma yeri, giderin kimin tarafından yapılacağı, hesapların tutulma ve kapatılma yöntemi, gideri yapanın değişmesi halinde yeni yetkiliye hangi belgelerin aktarılacağı Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenir.

Örtülü ödeneklere ilişkin giderler Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen esaslara göre gerçekleştirilir ve ödenir”.

Örtülü ödenekle ilgili maddeye, henüz Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmediği bir dönemde Başbakanlığın yanı sıra ilk defa Cumhurbaşkanlığı ibaresi 6639 sayılı Kanunla⁸⁵¹ eklenmiş ve bu değişiklik Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Mahkeme verdiği kararda örtülü ödenekle ilgili şu hususları vurgulamıştır: *“Örtülü ödeneğe iliş-*

⁸⁵⁰ “Ödeneklerini bütçe kanunu ile topluca almakta, harcamalarını yapacağı alanları belirleme yetkisi ise yürütme organına bırakılmaktadır”. Bu konuda hakkın da ayrıntılı bilgi için bkz. DURDU Muhammet, *Türkiye’de Bütçe Dışı Fon Uygulamaları ve Varlık Fonu*, Ankara 2018, s. 21, 22.

⁸⁵¹ RG. 15.04.2015, S. 29327.

kin olarak Anayasa'da bir hüküm yer almadığı gibi kanun koyucunun bu hususta düzenleme yapmasını engelleyen bir Anayasa kuralı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanun koyucunun takdir yetkisine dayanarak kimi kurum ve kuruluşlara örtülü ödenek tahsis edilmesine izin veren düzenlemeler yapması mümkündür. Kanun koyucunun bu husustaki takdiri örtülü ödenek tahsis edilecek kurum ve kişilerin tespiti ni de kapsamaktadır... Anayasa'da münhasıran Cumhurbaşkanına tanınan görev ve yetkiler çerçevesinde kullanılmak üzere Cumhurbaşkanlığı bütçesine örtülü ödenek tahsis edilmesi, sorumsuz işlemler alanının genişletildiği anlamına gelmez... Ayrıca Cumhurbaşkanına verilen görev ve yetkilerin, örtülü ödenek tahsisini gerektirip gerektirmediğinin takdiri kanun koyucuya ait olup anayasallık denetiminin kapsamı dışında kalmaktadır"⁸⁵².

2000'li yılların başında ileri sürülen bir görüşte, güçlü yürütme oluşturmak için kuvvetler ayrılığından sapıldığı, bütçe ilkelerinin ayak bağı olarak görüldüğü, yürütmenin meclisten giderek bağımsızlaştırılarak süper güçlerle donatıldığı ifade edilmektedir⁸⁵³. Cumhurbaşkanlığı sistemiyle birlikte yürütmenin daha da güçlenmeye devam ettiği

⁸⁵² AyM, 18.01.2017, E. 2015/42, K. 2017/8, p. 11, 17, 22, RG. 02.03.2017, S. 29995.

⁸⁵³ "Güçlü yürütme yaratmak için, yürütmenin doğrudan hükmettiği mali araçlar çoğalmış ve bunların yönetimi Yasama Organının izin ve denetim sürecinin dışına çıkarılmıştır. Bir başka gösterge ise, merkezileştirme sürecinin gerçekleştirilmesi için müdahale araçlarının çoğunluğunun hizmet bakanlıklarından alınarak Başbakanlık bünyesinde toplanması olmuş, kamu ekonomi yönetimi de kurumlar ve Başbakanlığa bağlı kurumlarla buna göre şekillendirilmiştir. Devlet tüzelkişiliğinin parçalanarak kamu tüzelkişiliklerinin çoğalması, kamu düzeninin sağlanmasında ve kamu yararının gerçekleştirilmesinde eşitsizliklerin doğmasına neden olmuş, kamu yönetiminin, doğal olarak da mali yönetimin eşgüdümü ve denetimi zorlaşmış ve işlevsizleşmiştir... Ancak, farklı kurallar koyarak kuralsızlaştırmanın gerçek nedenleri şöyle sıralanabilir: Bütçe ilkelerinin ve kuvvetler ayrımının ayakbağı olarak görülmesi, yürütmenin parlamentodan giderek bağımsızlaştırılarak süper güçlerle donatılması, demokratik karar alma mekanizmalarından ve denetimden kaçış, kamu yönetiminde dağılma süreci ile birlikte yaşanan merkezileşme eğilimi, ödüllendirme/cezalandırma düzeneğiyle ve günübirlik kararlarla sermaye çevrelerinden siyasal yönetime gelebilecek tepkilerin bastırılması, siyasi ve toplumsal sorumluluğun ortadan kaldırılması, kamu açıklarının gerçek boyutlarının saklanması, kamu işletmeciliğinin işlevsizleştirilmesi, ücret sisteminde eşitsizlikler yaratılarak yanlı/yansız personel imajının yaratılması, mali piyasaların genişletilmesine dolaylı/dolaysız destek verilmesi...". Bkz. AYDIN, s. 142-143.

söylenbilir. Bu yüzden bütçe ilkelerine riayet edilmeli, bütçe hakkının da üzerinde titizlikle durulmalıdır. Bütçe uygulanırken yapılacak değişikliklerin son derece sınırlı tutulması gerekir⁸⁵⁴. Bütçenin onayının ardından ilgili malî için (dönemsel olarak) uygulanmak üzere yürütme organına yetki tanınmaktadır⁸⁵⁵. Ama yürütme organına bu şekilde her yıl tanınan yetkinin genişliği, bu yetkinin adeta dönemsel olmaksızın çıkıp sürekli hale geldiğinin ve yürütmeyi meclis karşısında aşırı güçlendirmiş olduğunun bir işaretidir. Ayrıca yürütme organının bu yetkilere güvenerek bütçeyi titizlikle hazırlamadığı gibi bir kanaat de oluşmaktadır. Çıkarılan ek ödenek kanunlarının çokluğu ve ödenek aktarımlarında izin verilen oranların yüksekliği bu yönde bir kanaat oluşmasına yol açmaktadır. Yürütmenin bütçeyi doğruluk ve samimiyet gibi bütçe ilkelerine uygun hazırlamaması, beraberinde birçok sorunu da getirecektir. Bu hususta öncelikle bütçenin çok büyük bir titizlik içinde hazırlanması ve meclisin de aynı titizlikle onay sürecine eğilmesi gerekmektedir. Ayrıca yedek ödenek, örtülü ödenek ve diğer bütçe içi fonlarda değişiklik yapılabilecek sınırın çok yüksek belirlenmesi, meclisin bütçe hakkını anlamsız hale getirecek niteliktedir.

IV. BÜTÇE HAKKI BAĞLAMINDA BÜTÇENİN TASDİK VE KONTROLÜ (DENETİMİ) SAFHALARI

Meclisin bütçe hakkının tam anlamıyla ortaya çıktığı, bütçe hakkının en görünür olduğu aşamalar, tasdik ve kontroldür⁸⁵⁶. Meclisin bütçe hakkının mutlak surette bulunduğu safhalardır. Ancak burada önemli olan, bu iki aşamanın da bütçe hakkının özüne uygun şekilde yani, meclisin tam hâkimiyeti altında gerçekleştirilmesidir. Meclisin bütçeyi yüzeysel bir şekilde onaylaması yahut da bütçe uygulama so-

⁸⁵⁴ AVCİ Mehmet Alpertunga, “Yasamanın Birincil Güçlü Silahı: Bütçe Hakkı”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 19, S. 1, 2015, s. 77, 78.

⁸⁵⁵ BİÇER, s. 64; YILMAZ/BİÇER, s. 206; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 29; BAĞLI, *Teorik*, s. 66.

⁸⁵⁶ FEYZİOĞLU, *Sayıştay*, s. 26; “Parlamentoların anayasal olarak sahip oldukları “bütçe hakkı”nın en görünür olduğu süreç; bütçenin onama ve uygulama sonuçlarının denetlenmesi sürecidir. Bu süreçlerde egemenliğin hangi organda olduğu ve milletin hangi makam ve mercilerce temsil edildiği açıkça ortaya çıkmaktadır”. BAĞLI, *Teorik*, s. 51.

nuçlarının lâyıkiyla kontrol edilmeden kabul edilmesi, bütçe hakkını zedeleyecektir.

Bütçeleme sürecinde bütçe hakkının ne zaman kullanılacağı sistemlere göre farklılık gösterebilmektedir. Türkiye'nin de dâhil olduğu Kıta Avrupası sistemlerinde bütçe hakkı esas itibariyle, bütçe kanunu teklifinin görüşülmesi sırasında ve onaylanması ile kullanılmış olur. Hükûmetin sunduğu bütçe teklifi komisyonlarda ve genel kurulda detaylı bir şekilde görüşülür. Ancak, bütçe kanunlaştıktan ve uygulandıktan sonra, uygulama sonuçlarını ifade eden kesin hesap kanunu teklifi gereken ilgiyi görmemektedir⁸⁵⁷.

Buna mukabil Anglo-Sakson sistemin uygulandığı ülkelerde ise esas ağırlık kesin hesap kanununa veya bu nitelikteki raporlara verilmekte olup, meclis bütçe kanunu ile verdiği yetkinin denetimine daha çok önem vermektedir. Bu sistemde bütçe hakkının, bütçe teklifinin görüşülmesinden çok, bütçenin uygulaması bittikten sonra denetlenmesi sürecinde kullanıldığı görülmektedir. Bunun temel sebebi, bütçe ile ilgili yetki ve sorumluluğun esas olarak hükûmete verilmek istenmesidir⁸⁵⁸.

A. BÜTÇENİN GÖRÜŞÜLMESİ VE TASDİKİ (VEYA REDDİ)

1. Bütçenin Görüşülmesi

Anayasanın 161/3. maddesinde Cumhurbaşkanının malî yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, bütçe kanunun teklifini TBMM'ye sunacağı hükme bağlanmıştır. Ardından da bütçenin görüşülmesi ve karara bağlanması şu şekilde ifade edilmiştir: *"Bütçe teklifi Bütçe Komisyonunda görüşülür. Komisyonun ellibeş gün içinde kabul edeceği metin Genel Kurulda görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır"*.

⁸⁵⁷ OKTAR, s. 196; FEYZİOĞLU, *Bütçe Hakkı*, s. 23, 24.

⁸⁵⁸ *"Bu sistemde yasama organı, Kara Avrupası ve Türkiye'den farklı olarak, bütçenin denetimini kesin hesap kanununu onaylayarak değil, genel kontrolörün raporunu, müsteşar veya bakanın açıklaması ile birlikte, parlamento komisyonunda incelemek suretiyle gerçekleştirir"*. OKTAR, s. 197; FEYZİOĞLU, *Bütçe Hakkı*, s. 23, 24.

Bütçenin görüşülmesi ile ilgili olarak da takip eden fıkralarda şu hükümlere yer verilmiştir: “*Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini her bütçenin görüşülmesi sırasında açıklarlar, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar. Genel Kurulda kamu idare bütçeleri ile değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır. Carî yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik teklifleri ile carî ve izleyen yılların bütçelerine malî yük getiren tekliflerde, öngörülen giderleri karşılayabilecek malî kaynak gösterilmesi zorunludur*”.

5018 sayılı Kanunun 16. maddesinde bütçeleme sürecinin temel hatları şu şekilde belirtilmiştir: “**Cumhurbaşkanlığı** merkezî yönetim bütçe kanunu teklifini hazırlar ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonu sağlar.

Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, **Cumhurbaşkanı tarafından en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar** kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde onaylanan **orta vadeli programın** Resmî Gazete’de yayımlanması ile başlar.

Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, **gelecek üç yıla ilişkin** toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve **Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan orta vadeli malî plan, en geç Eylül ayının onbeşine kadar** Resmî Gazete’de yayımlanır.

Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; **Bütçe Çağrısı** ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi **Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanarak en geç Eylül ayının onbeşine kadar** Resmî Gazete’de yayımlanır”.

Bu düzenlemelere göre⁸⁵⁹, ülkemizde orta vadeli program ve orta vadeli malî plan aracılığı ile meclisin yürütme organının malî politikaları hakkında farkındalığının sağlanmasına hizmet edilmekte olduğu ancak, bu politikaların bütçe tasarısının sunulmasından önce, mecliste müzakere edilmesi ile ilgili bir düzenlemenin bulunmadığı da belirtilmektedir. Bu bakımdan meclisin bütçe hazırlığı sürecinde resmî olarak tanımlanmış bir role sahip bulunmamasının bütçe hakkı üzerinde olumsuz etki yaptığı söylenebilir⁸⁶⁰. Ayrıca çok yıllık bütçelerin yapılmasının önünü açacak düzenlemelerin hem bütçe hakkı ilkesinin ihlâli yönüyle siyasî olarak ve hem de objektif doğruluk ilkesinden uzaklaşılmasına sebebiyet verilmesi yönünden iktisadî olarak olumsuz sonuçlara meydan verebileceği belirtilmektedir⁸⁶¹.

Anayasanın 161/3. maddesi hükmüne göre, bütçe kanunu teklifi 55 gün içinde Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülür ardından TBMM Genel Kurulu'na gelir. TBMM'de bütçe kanunlarının esas görüşüldüğü yer Plan ve Bütçe Komisyonu'dur⁸⁶². Kalabalık bir meclisin bütçe kalemlerinin ayrıntılarıyla uğraşması çok zor olduğu için, bütçe tekliflerinin öncelikle bir komisyonda görüşülüp incelenmesi genel bir kural olmuştur⁸⁶³. Komisyon üyeleri, bütçe kanunu teklifi üzerinde her türlü değişiklik önergesi verme hakkına sahiptirler. Verilen önergele- rin kabul edilmesi durumuna göre; komisyon, bütçe teklifi üzerinde her türlü değişikliği yapabilir. Komisyon teorik olarak, Cumhurbaşkanlığından gelen teklifi bir tarafa bırakarak, tamamen farklı bir bütçe teklifi dahi oluşturabilir. Genel Kurulda milletvekillerinin gider artırıcı veya gelir azaltıcı teklifte bulunamayacağı anayasal bir kural olmasına

⁸⁵⁹ İlk düzenlemede orta vadeli program için Mayıs sonuna kadar, orta vadeli malî plan için ise Haziran 15'e kadar süre verilmesine rağmen, bu süreler daha sonra hükûmet lehine esnetilmiştir. Bu husus da bütçe hakkının etkin kullanımına olumsuz etki yapmaktadır. Bu yöndeki görüş için bkz. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 42, 43.

⁸⁶⁰ Bkz. ŞAHİN İPEK, s. 79.

⁸⁶¹ OKTAR, s. 199.

⁸⁶² YILMAZ/BİÇER, s. 205; NARTER, s. 43.

⁸⁶³ FEYZİOĞLU, s. 237. Dünyada çok farklı bütçe komisyon sistemleri vardır. Bunlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. FEYZİOĞLU, s. 236-241.

rağmen, komisyon üyeleri bakımından böyle bağlayıcı bir kural söz konusu değildir⁸⁶⁴. Bu bakımdan, bütçe kanunu tekliflerinde yapılan az sayıdaki değişikliklerin neredeyse tamamının komisyonda gerçekleştirildiği belirtilmektedir⁸⁶⁵. Bu hükümler doğrultusunda, hükûmetin kurduğu bütçe dengesinin meclis tarafından bozulmamasının hedeflendiği sonucuna ulaşılabilir.

Yürütme bütçe ile ilgili bütün bilgilere sahiptir. Yasamanın da bütçeyi ayrıntılı inceleyebilmesi, bütçeye dair bilgilere kapsamlı, doğru ve zamanında erişebilmesiyle mümkündür. Dolayısıyla yasama ve yürütme arasında bütçe bilgileri açısından büyük bir dengesizlik mevcuttur. Bütçenin yasama organı tarafından onaylanması, bütçenin uygulama aşaması ile uygulama sonuçları hakkında bilgi sahibi olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu itibarla Sayıştay’ın yanı sıra ayrı ve uzman bir bütçe ofisinin kurulmasının, yürütmenin bilgi tekeli kırıma imkân tanıyacağı ileri sürülmektedir⁸⁶⁶. Ayrıca komisyon üyelerinin uzmanlıklarının yeterli olmaması yahut bunu destekleyecek mekanizmaların bulunmaması, komisyonun yürütme organı tarafından sunulan bilgilere göre hareket etmesine yol açmaktadır. Bağımsız bir bütçe birimi kurulması düşünülebilir⁸⁶⁷. En azından bağımsız birimin (her partinin meclis dışından uzmanlığa sahip belli sayıda üye vermesiyle teşkil edecek ayrı bir büronun) hazırlayacağı raporun da bütçe teklifi ile beraber Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesine yönelik düzenleme yapılabilir. Bu sayede komisyon yeterli bilgi ve değerlendirme yapabilme kapasitesine sahip olacak ve meclisin bu konudaki etkinliği artacaktır.

⁸⁶⁴ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 160; ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 203.

⁸⁶⁵ Bu konuda bkz. BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 235-236.

⁸⁶⁶ CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 72; BAĞLI, *Teorik*, s. 64-65; Ayrıca bkz. ŞAHİN İPEK, s. 103; AVCİ, s. 77; YILMAZ/BİÇER, s. 215-216.

⁸⁶⁷ “Komisyon üyelerinin seçiminde siyasi parti grupları milletvekillerinin mesleki uzmanlıklarını göz önünde bulunduruyor olsa da komisyonun bütçe tasarısı pake-tini müzakere ederken analitik kapasitesini arttırmaya yardımcı olacak destekleyici mekanizmalar bulunmamakta, yürütme organı tarafından kendilerine sunulan bilgilere göre hareket etmek zorunda kalmalarına neden olmaktadır. Bu sebeple bağımsız bir bütçe biriminin oluşturulması önerisi üzerinde durulmaktadır”. ŞAHİN İPEK, s. 85.

Değişiklik öncesi, Anayasanın 163. maddesinde “*Bütçe tasarıları ve rapor, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenir. Bu komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmibeş üye verilme şartı ile siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili gözönünde tutulur*” hükmü yer almaktaydı. 16 Nisan 2017 tarihinde referandumla kabul edilen 6771 sayılı Kanun⁸⁶⁸ ile yürütme organına Plan ve Bütçe Komisyonunda sağlanan ayrıcalık kaldırılmıştır. Artık, Plan ve Bütçe Komisyonu da Anayasa’nın 95. maddesine göre siyasî partilerin sandalye oranlarına göre kurulacak ve -süre sınırları haricinde- kesin hesap ve bütçe kanunları genel yasama yöntemine göre görüşülecektir⁸⁶⁹.

Plan ve Bütçe Komisyonuna her durumda iktidar partisinin çoğunlukta olmasının meclisin bütçe hakkının etkinliğini azaltabileceği ileri sürülmekteydi⁸⁷⁰. İktidar grubuna tanınan ayrıcalığın kaldırılmasıyla komisyonun bütçe teklifi üzerinde daha etkin olabileceği söylenebilir. Cumhurbaşkanı’nın partisinin mecliste çoğunluğa sahip olmadığı durumlarda, komisyonun daha derinlemesine faaliyet göstereceği aşîkârdır. Hatta böyle bir durumda Cumhurbaşkanı’nın daha komisyon aşamasında meclise boyun eğmek durumunda kalacağı ve meclis genel kuruluna ulaşan bütçe kanunu teklifinin Cumhurbaşkanı’na değil de meclis çoğunluğuna ait olacağı ileri sürülmektedir⁸⁷¹. Bununla beraber meclisin bütçeyi kabul etmemesinin siyasî bir sonucunun artık olmaması, bütçe hakkının etkinliğini tekrar sorgulamaya açmaktadır.

⁸⁶⁸ 6771 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 11.02.2017, S. 29976.

⁸⁶⁹ YÜKSEL İsmail, “6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu’nun Ardından Kanun Yapma Yöntemi”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 2, 2017, s. 266.

⁸⁷⁰ BİÇER, s. 180; Plan ve Bütçe Komisyonundaki “*ağırlığın belirgin bir şekilde iktidar grubunda olması, yasama yürütme arasındaki ilişkinin iktidar muhalefet olarak algılandığı durumlarda, parlamentonun bütçe denetim etkinliğinin azalmasına yol açabilmektedir*”. Bkz. YILMAZ/BİÇER, s. 205 ve NARTER, s. 43.

⁸⁷¹ KUZU Burhan, “Anayasa Değişikliği ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Genel Faydaları”, *Yeni Türkiye Dergisi*, S. 94, Mart-Nisan 2017, s. 126’dan nakleden: YÜKSEL, s. 266.

Meclisin bütçe teklifi üzerinde, teorik olarak her türlü değişiklik yapma hakkına sahip olmasına rağmen, meclis yetkisini, etkin bir şekilde kullanamamaktadır. Son yıllarda meclisin bütçe teklifleri üzerinde yaptığı değişikliklerin oranı %1’in bile altında olmuştur⁸⁷². Ancak siyasî sorumluluğun Cumhurbaşkanında olması, özü itibarıyla bütçe tekliflerinin çok fazla değişikliğe uğramadan geçirilmesini de gerektirmektedir.

Bütçe görüşmeleri için 75 günlük sürenin de (55 günü Plan ve Bütçe Komisyonu, kalanı Genel Kurul) uygulamada kullanılmadığı görülmektedir. Bütçe kararının alınmasının toplamda iki ayı bile bulmadığı belirtilmektedir. Bunun nedeni olarak da parlamenter sistemde iktidar-muhalefet ilişkisi ve iktidar partisi/partilerinden olan meclis üyelerinin denetim yapmaktan imtina etmesi gösterilmektedir⁸⁷³. Komisyondaki 55 günlük sürenin fiiliyatta 25-30 güne sıkıştırılması sağlıklı bir değerlendirme yapma imkânını ortadan kaldırmakta⁸⁷⁴ bu da bütçe hakkını zedelemektedir. Cumhurbaşkanlığı sistemi ile Plan ve Bütçe Komisyonunda iktidarın ağırlığının azalmasına rağmen, benzer iktidar muhalefet ilişkisi devam etmekte olduğu için, benzer sonuçların görülmeye devam edeceği söylenebilir.

2. Bütçenin Tasdiki

Bütçenin tasdiki (onaylanması), bütçenin yürürlüğe girmesinden önce olur. Bu sebeple, bütçenin tasdiki, önceden izin ya da onay ilke-

⁸⁷² “Örneğin, Türkiye’de bütçe dışı faaliyetlerin yaygın ve koalisyon hükümetlerinin olduğu 1991-1999 arası dönemde, artış yönlü olmak üzere, bütçe tasarısında yapılan ortalama değişim oranı... yüzde 5,5’dir... IMF destekli ekonomik istikrar programlarının uygulandığı ve kamu mali yönetimi alanında yapısal nitelikli reformların yapıldığı 2000-2005 arası dönemde, ortalama artış oranı yüzde 0,13 düzeyinde gerçekleşmiştir. 2006-2010 döneminde ise uygulanan IMF destekli yapısal uyum programı niteliğindeki ekonomik programın da etkisiyle bütçe tasarısı üzerinde ortalama artış oranı, yüzde 1’in altında kalmıştır... Bütçe tasarısı üzerindeki azalış yönlü ortalama değişim oranı günümüzde de devam etmektedir. Örneğin, bu oran 2012 yılında yüzde 0,01 oranında gerçekleşmiştir. Sonraki yıllarda, Plan ve Bütçe Komisyonun bütçe tasarısı üzerinde yaptığı ortalama değişiklik oranları, 2012 yılındaki oranın da altında gerçekleşmiştir”. Bkz. BİÇER, s. 181.

⁸⁷³ BİÇER, s. 180.

⁸⁷⁴ BİÇER, s. 180.

sini ifade etmektedir⁸⁷⁵. Zaten ön izin ilkesi, bütçenin uygulamaya konulabilmesi için yasama organı tarafından onaylanmasını gerekli kılmaktadır. Buna göre, yasama organının önceden onayladığı bütçeye dayanmayan hiçbir kamu gelirleri toplanamaz ve kamu harcaması yapılamaz⁸⁷⁶. Bütçe hakkının bir sonucu olarak, bütçenin uygulamaya girmesi, meclisin onayını gerektirmektedir. Tasdik süreci meclise, bütçe hakkından doğan yetkilerini etkili bir biçimde kullanmasını sağlayan bir ortam sunmaktadır⁸⁷⁷.

Bütçenin uygulamaya girmesi, başka bir ifadeyle gelirlerin tahsil edilebilmesi ve harcamaların yapılabilmesi için, yasama organının onayından geçmesi şarttır. Yasama organının bütçeyi onaylaması, kamu gelirlerinin toplanmasına ve harcamalarının yapılmasına izin vermesi (önceden iznin alınması) anlamına gelir.

Bütçe hakkı en az vergi hakkı kadar önemlidir. Bu bakımdan vergi kanunları için önerilen nitelikli çoğunluğun (meclis üye tamsayısının salt çoğunluğu ile kabul edilme), aynen bütçe hakkı bakımından da geçerli olması gerekir kanaatindeyim. Bir yıl boyunca toplanacak gelirlerin ve yapılacak harcamaların belirlenmesi ve onayında milletin rızasının tecellisi için en azından meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun oyu gerekmektedir. Aksi halde bütçe hakkının özünün (milletin rızasının sağlanmasının) tam anlamıyla gerçekleştiğinden bahsedilemeyecektir.

Bütçe süreci, yürütme organının teklifinin aynen ya da değiştirilerek kabul edilmesiyle sona erer. Bütçenin tasdiki (oylamanın olumlu sonuçlanması), yürütmenin gerek kamu harcamalarının bütünü ve gerekse de harcamaların çeşitli hizmetlere dağılımı konusunda meclisin onayını alması anlamını taşır⁸⁷⁸. Bütçe hakkının esas kullanılma alanı, bütçenin tasdiki aşaması olarak ifade edilebilir. Bütçe hakkı esas itibarıyla meclisin, bütçeyi kabul veya reddedebilmesi suretiyle kullanıl-

⁸⁷⁵ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 27.

⁸⁷⁶ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 46.

⁸⁷⁷ BİÇER, s. 64; YİMAZ/BİÇER, s. 203.

⁸⁷⁸ ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 185.

maktadır⁸⁷⁹. Bütçenin onayından beklenen faydaların elde edilmesinde, yürütmenin bu sürece olan bakış açısı da önem taşımaktadır. Yürütme organının, onay sürecini, her yıl karşı karşıya kaldığı ve bir an önce kurtulmak istediği bir zorunluluk olarak değil de; yürütme organının mükemmeliyeti yakalama gayretini destekleyen ve ona yol gösteren yapıcı bir süreç olarak görmesi, bu süreci çok daha etkili hale getirecektir⁸⁸⁰. Nitekim doktrinde, vatandaşın tercihi ile hükûmetlerin tercihi arasında uçurum bulunduğu ileri sürülmektedir⁸⁸¹. Meclisin onay süreci üzerine eğilip bu sürecin hakkını verdiği ve yürütmenin de bunları dikkate alıp tercihlerini buna göre ayarladığı durumlarda, bütçe hakkı gerçek anlamda tecelli edecektir.

Günümüzde özellikle parlamenter demokrasilerde bütçelerin meclisler tarafından onaylanması, yürütmenin hazırladığı bütçeye duyulan bir nevi güveni ifade etmekte, hükûmetin bir yıllık izleyeceği politikaya da onay verilmiş olmaktadır. Özellikle parlamenter demokrasilerde, bütçesi meclis tarafından onaylanmayan hükûmetlerin güven alamamış sayılması ve bu durumun hükûmetlerin istifasıyla sonuçlanması bunu göstermektedir⁸⁸². Meselâ İngiltere’de, hükûmetin Avam Kamarası’ndan bütçe onayı alamaması, hükûmetin derhal düşmesi anlamına gelmektedir⁸⁸³. Nitekim ülkemizde de 1965 yılında İnönü, 1969 yılında ise Demirel hükûmetleri, bütçelerinin kabul edilmemesinin ardından istifa etmek zorunda kalmışlardır⁸⁸⁴.

Başkanlık sisteminin olduğu ülkelerde meclisin, parlamenter sistemlerde ise yürütmenin daha güçlü bir role sahip olduğu ifade edilmektedir. Örneğin ABD Kongresinin ödenek tertiplerine ekleme, çı-

⁸⁷⁹ AKSOY, s. 295.

⁸⁸⁰ BOESCH Herbert, “Kamu Parasının Kullanılmasında Aktif Parlamento Denetimi: Bazı Avrupa Deneyimleri”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Ankara 2009, s. 100.

⁸⁸¹ HAMZAÇEBİ, s. 220.

⁸⁸² NARTER, s. 43.

⁸⁸³ BACON Richard, “Parlamentonun Denetimi ve İzleme Fonksiyonları: İngiltere Deneyimi”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Ankara 2009, s. 239.

⁸⁸⁴ NARTER, s. 43, dn. 28; “1961 Anayasasının yürürlükte bulunduğu sürede bütçenin reddi, mutlaka hükûmetin düşmesini gerektirirdi”. FEYZİOĞLU, s. 286.

karma yapabilme, kullanım şartlarını belirleyebilme gibi yetkileri dolayısıyla aktif bir rolünün bulunduğu belirtilmektedir. Yumuşak kuvvetler ayrılığının olduğu yerlerde yürütme organı daha ön plandadır. Bu durumdaki çoğu ülkede yürütme organının sunduğu bütçe teklifi, ya önemsiz değişikliklerle ya da hiç değişiklik yapılmaksızın aynen kabul edilmektedir. İngiliz Parlamentosunda ise kamu harcamalarına ilişkin genel kurul tartışmalarında görüşülecek konuların belirlenmesi muhalefetin sorumluluğundadır⁸⁸⁵. Bu itibarla meclislerin bütçe üzerindeki etkinliğini ölçmeye yönelik yapılan bir çalışmada ABD Kongresi 88,9 puan ile en yüksek etkinliğe sahip bulunmuştur. İkinci sırada 66,7 puan ile Macaristan Meclisi gelmiştir. İrlanda 16,7 puan ve Fransa ise 18,1 puanla son iki sırada yer almıştır. TBMM ise 36,1 puan ile orta düzeyde etkinliğe sahip meclisler arasında yer almıştır⁸⁸⁶.

Meclisin bütçe sürecindeki etkinliğinde, yürütme organı ile meclisin aynı siyasî partiden olup olmaması da çok belirleyici olmaktadır. Eğer yürütme ile meclis çoğunluğu aynı partiden ise; İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi, yürütmenin sunduğu bütçe teklifinin mecliste değiştirilmesi pek olağan bir durum değildir⁸⁸⁷. Parlamenter sistemlerde, hükûmetler meclisin güveni ile iktidara gelmekte ve hükûmetlerin meclis ile uyum içerisinde çalışması gerekmektedir. Bu yüzden parlamenter sistemlerde, hükûmetin bir politika uygulama aracı olan bütçelerin meclisler tarafından çok fazla değiştirilmeden kabul edilmesinin ve akabinde bütçe hakkının kesin hesap kanunun kabulü esnasında daha sıkı bir şekilde kullanılmasının amaca daha uygun düştüğü, ileri sürülmektedir⁸⁸⁸.

Ancak, başkanlık sisteminin en önemli ve başarılı örneğini teşkil eden ABD'de çok katmanlı bir bütçeleme süreci bulunmakta olup Kongrenin bütçeyi istediği gibi belirlemesi, ödenekleri kesmesi, ekle-

⁸⁸⁵ YILMAZ/BİÇER, s. 209; NARTER, s. 44-45; TARSCHYS, s. 261-262.

⁸⁸⁶ Bkz. YILMAZ/BİÇER, s. 209-210; NARTER, s. 45.

⁸⁸⁷ BİÇER, s. 148.

⁸⁸⁸ BAĞLI, *Teorik*, s. 65.

meler yapması gibi geniş yetkileri vardır⁸⁸⁹. Bütçenin onaylanması (veya reddi), başkanlık sisteminde meclisin, fren denge mekanizması içinde, başkana karşı kullandığı en etkili fren vasıtasıdır. Yasama ve yürütme arasındaki kopukluğu gidermek amacıyla bütçenin kabulü Kongrenin onayına bağlanmış, başkana da veto yetkisi tanınmıştır. Bu yüzden ABD’de başkan, bütçesi için Kongreden onay almak ve bunun için de Kongreyle uyumlu çalışmak zorundadır⁸⁹⁰. Bu süreçte Kongre kaynak göstermek şartıyla harcamaları artırıp bütçeyi onay için tekrar Başkan’a gönderebilmektedir. Aynı şekilde başkanın da bütçeyi onaylamaması ihtimali vardır. Başkan Kongre’den gelen bütçeyi veto ederse Kongre, Temsilciler Meclisi ve Senato’dan oluşan iki kanadı ile birden 2/3 oranıyla kabul ettiği takdirde Başkan’ın veto hakkı kalmamaktadır. Netice itibarıyla ABD’de bütçe sürecinde Başkan ve Kongre uzlaşmak zorunda olmasına rağmen, Kongrenin bir adım önde olduğu belirtilebilir. Kongre ve Başkan bütçe hususunda anlaşamadıklarında federal hükûmetin bütçenin onaylanmasına kadar kapanması ve kamu hizmetlerinin durma noktasına gelme ihtimali bulunmaktadır⁸⁹¹. Bu ise, bir bakıma parlamenter sistemde, meclisin bütçeyi onaylamadığı durumlarda hükûmetin çekilmek zorunda kalmasına benzer bir durum olduğunu göstermektedir. Fakat başkanlık sisteminde hükûmet düşmemekte, meclis ile uzlaşmak zorunda kalmaktadır. ABD’de Temsilciler Meclisi anayasa ile münhasıran kendisine verilen bütçe hakkını yeri geldiğinde çok etkili kullanabilmektedir. Öyle ki, yürütme, Kongre üyelerini bütçenin geçmesine ikna edebilmek için bazı politikalarını değiştirmek durumunda kalmaktadır⁸⁹². ABD’deki sistem yasama ve yürütmeyi birbirleriyle uzlaşmaya mecbur kılmaktadır.

⁸⁸⁹ Bkz. KARAHANOGULLARI Yiğit, “ABD’nin Federal Bütçe Süreci”, *Maliye Dergisi*, S. 160, 2011, s. 269-288; BİÇER, s. 148.

⁸⁹⁰ NARTER, s. 40; AVCİ, s. 74.

⁸⁹¹ KARAHANOGULLARI, s. 283; KOÇAK, s. 70; ABD’de Bütçe Krizi: Trump’ın Meksika Duvarı İçin İstedığı Ödenekle İlgili Fikir Ayrılığı Nedeniyle Hükûmet Altı Gündür Kapalı, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-46698056> (E.t. 29.01.2019); ABD’de Federal Hükûmet Kapandı, <https://www.haberler.com/abd-de-federal-hukumet-kapandi-11564015-haberi/> (E.t. 29.01.2019).

⁸⁹² KOÇAK, s. 70.

Başkanlık hükûmet sisteminde yasamanın, bütçeyi formüle edip denetleme ve bütçe politikalarına etki etme noktasında, parlamenter hükûmet sistemine ve yarı başkanlık sistemine nazaran daha önemli bir rolü olduğu ifade edilmektedir. Parlamenter hükûmet sisteminde; yasama ile yürütme arasındaki ilişkiler işbirliği ve eşit oranda sorumluluk esasına dayandığı için bütçe oylaması neticesinde bütçenin reddi hükûmetin istifasını gerektirebilmektedir. Buna karşın başkanlık sisteminde, sert kuvvetler ayrılığının doğal bir sonucu olarak, bütçenin reddi ABD örneğinde olduğu gibi, yasama ile yürütme arasında çatışmaya neden olabilmektedir. Ancak bütçenin reddi, hükûmetin yani başkanın istifasını gerektirmez⁸⁹³.

Cumhurbaşkanlığı sistemi sonrasında, Cumhurbaşkanının mecliste çoğunluğu bulunan partiden olmaması durumunda, bütçenin onayı aşamasında sıkıntılar olacaktır. Meclis bütçeyi değiştirebilecektir. Belki ileride Cumhurbaşkanı ile meclisteki iktidar gurubunun ayrı partilerden olması durumunda, bütçe üzerinde çok köklü değişiklikler bile yapılabilecektir. Ancak ABD'deki gibi bütçenin onaylanmamasında hükûmetin kapanması gibi durumla karşılaşılmayacaktır. Çünkü bütçe reddedilse bile, -bütçe hakkının özüne aykırı olarak- önceki bütçe yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanmaya devam edecektir. Hâlbuki başkanlık (Cumhurbaşkanlığı) sisteminin özü, yasama ile yürütmenin uzlaşma esasına dayanmaktadır.

Bu örnekler, meclisin bütçeyi tasdik hakkının, bütçe hakkının esasını oluşturduğunu göstermektedir. Meclisin onaylamadığı bir bütçenin uygulanması (gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması), bütçe hakkı gereğince mümkün bulunmamaktadır. Nitekim doktrinde bütçe hakkı açısından, bütçenin meclis tarafından onaylanmasına verilen önem şu şekilde belirtilmiştir: *“Teoride tavsiye edilmeyen, uygulamada pek fazla görülmeyen bütçenin reddi eğer hükûmetin düşmesi sonucunu doğuruyorsa, orada gerçek demokrasinin bulunduğu ve Parlâmento’nun bütçe hakkına tam manasile sahip ve hakim bulunduğu kabul olunmak gerekir. Aksi var ise, yani Parlâmento’nun bütçe-*

⁸⁹³ AVCİ, s. 75.

yi reddetme yetkisi yoksa veya bütçenin reddi hükümetin çekilmesi neticesini hasıl etmiyorsa o ülkede veya o devrede bütçe hakkının gerçekte mevcut ve müessir olmadığının ifadesi lazım gelir”⁸⁹⁴.

Cumhurbaşkanlığı sistemi ile birlikte, Anayasanın 161/4. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir: **“Bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanır”**.

Bütçe kanunu teklifi çeşitli nedenlerle malî yılın başına kadar hazırlanıp meclisin onayına sunulamazsa ya da meclis bütçeyi yeni malî yılbaşına kadar görüşüp onaylamazsa, kamu hizmetlerinde bir aksama yaşanmaması için birkaç aylık bir dönemi kapsayan geçici bütçe hazırlanır. Bu itibarla geçici bütçe uygulaması bir yıldan daha kısa süreli olduğundan, bütçenin yıllık olma ilkesinden bir sapmadır⁸⁹⁵. Anayasa Mahkemesi, geçici bütçenin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir: *“Devlet yaşantısının gereklerinin ve gereksinmelerinin zorunlu kıldığı istisnâ durumlarda, ana kural yine yıllık bütçe olmakla birlikte, geçici bütçelerle işlerin yürütülmesine gidildiği bir vakıadır ve olağan bütçelerin yıllık yapılması koşulu altında, böyle zorunlu, geçici bir tedbirin Anayasa ile çelişir sayılamayacağı ortadadır”*⁸⁹⁶.

⁸⁹⁴ FEYZİOĞLU, *Bütçe Hakkı*, s. 28.

⁸⁹⁵ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 47, 58, 161; “Yıllık olma kuralı, yasama organının, yürütme organının malî uygulamalarını sürekli olarak kontrol altında bulundurabilmesi amacı ile kabul edilmiştir. Geçici bütçe, bu kontrolün olumsuz sonuçlanması ile ortaya çıkan boşluğun doldurulmasına hizmet etmektedir”. ÇAĞAN, *Parlamente Kontrol*, s. 207.

⁸⁹⁶ “Görülüyor ki 1789 sayılı Kanun, düzenlediği ana konular bakımından, gerçek anlamıyla bir “bütçe kanunu” dur ve esasen Anayasa’nın bütçelerin görüşülmesine ilişkin olarak koyduğu yöntemlere uyularak çıkarılmıştır. Kanunun Anayasa’nın 126. maddesinde öngörüldüğü gibi yıllık olmaması ve en çok üç aylık bir dönemi kapsamaması onun bu niteliğini değiştiremez... Anayasa’nın 126. maddesinde Bütçe Kanununun bir yıllık olacağına işaret edilerek, bir kaç aylık belirli süreler için geçici nitelikte bütçe kanunları yapılabileceğine ilişkin bir açıklama bulunmamakla beraber... esas yıllık bütçeler yapılınca kadar geçecek belli sürelerde Devlet işlerinin aksamamasını önlemek amacıyla, işlerin geçici diye adlandırılan bütçelerle yürütülmesine gidildiği bir olgudur. Böylece zorunlu ve geçici bir

5018 sayılı Kanununun 19/3. maddesinde geçici bütçe düzenlenmektedir: “*Merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanır. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe veya yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak belirlenen bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir*”.

Anayasa değişikliği öncesinde, geçici bütçe ile ilgili olarak anayasada hüküm bulunmamakta, sadece 5018 sayılı Kanunda zorunlu hallerde altı ayı geçmemek şartıyla geçici bütçenin çıkarılabileceğine yönelik düzenleme bulunmaktaydı. Meclisin, zorunlu hallerde ortaya çıkan boşluğu doldurmasına hizmet eden müessese, ilk defa 5018 sayılı Kanunun 19. maddesi ile mevzuatımıza girmiştir⁸⁹⁷. 5018 sayılı kanunun selefi niteliğindeki 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun-da geçici bütçe ile ilgili hüküm bulunmamaktaydı. Bunun sebebinin kanun koyucunun geçici bütçe çıkarılmasını temenni etmemesi olduğu ifade edilmektedir⁸⁹⁸. Buna rağmen 1960 ilâ 1980 arasında 1965, 1970 ve 1974 malî yıllarında olmak üzere üç kez başvurulmuş⁸⁹⁹ geçici bütçeye, daha sonra 1988, 1992, 1996, 1999 ve 2003 malî yıllarında başvurulmuştur⁹⁰⁰. En son geçici bütçe 2016 yılında üç aylığına çıkarılmıştır⁹⁰¹. 6771 sayılı Kanun ile anayasada yapılan değişiklikle geçici

tedbir olacak yapılagelmekte olan çözümün Anayasa ile de çelişmeyeceği ortadadır”. AyM, 22.05.1974, E. 1974/9, K. 1974/22, RG. 19.07.1974, S. 14950; KANETİ, *Anayasal Temeller-I*, s. 162.

⁸⁹⁷ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 118, dn. 251.

⁸⁹⁸ ÇAĞAN, *Parlamente Kontrol*, s. 207.

⁸⁹⁹ ÇAĞAN, *Parlamente Kontrol*, s. 207.

⁹⁰⁰ DARICI Haldun, “Geçici Bütçelerden Kurtulmak”, *Maliye Dergisi*, S. 142, 2003, s. 61.

⁹⁰¹ 2016 yılı Geçici Bütçesi Meclis'e sunuldu, <https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/2016-yili-gecici-butcesi-meclise-sunuldu> (E.t. 31.01.2019).

bütçe müessesesi anayasal bir dayanak kazanmıştır⁹⁰². Daha sonra 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 5018 sayılı Kanunun geçici bütçe ile ilgili maddesi, anayasadaki düzenleme doğrultusunda değiştirilmiştir.

Geçici bütçe uygulamasının anayasal olarak sınırlandırılması, bütçe hakkının korunabilmesi bakımından önerilmektedir. Geçici bütçe uygulamasının yürütme tarafından alışkanlık haline getirilmesi, bütçe hakkının zedeleyecektir⁹⁰³.

Cumhurbaşkanlığı sistemi ile bütçenin reddi artık müeyyidesiz hale gelmiştir. Anayasanın 161/4. maddesindeki “*Geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanır*” hükmü bunu göstermektedir. bu hüküm yasama yetkisini sınırlandırmakta ve böylece, “*yasamanın en temel işlevlerinden biri olan bütçe kanunu[nu] görüşme ve kabul etme fonksiyonu bypass edilmektedir*”⁹⁰⁴. Bu düzenleme ile bütçe hakkının en temel gerçekleşme alanlarından biri olan bütçenin onayı aşaması artık bir formaliteye dönüşmüş olmakta, meclisin bütçeyi reddetmesinin hiçbir anlamı kalmamaktadır. Yasama yürütme dengesinde, yürütmenin yasama lehinde güçlenmesi eğilimindeki son noktayı teşkil etmektedir.

Bütçenin reddinin Cumhurbaşkanlığı sistemi ile artık herhangi bir hukukî sonucu kalmamıştır. Bu durum açıkça yürütmenin denetimsizliğine yol açacak niteliktedir. Güvenoyu alamayacak (milletin rızasını sağlayamayacak) durumda olan bir hükûmet her türlü harcamayı yapabilecek duruma gelmektedir. Bu da milletin rızasını anlamsız hale getirmekte; meclisin (dolayısıyla milletin) onayından geçmemiş bir bütçenin (harcamanın) yapılması anlamına gelmektedir. Meclisin bütçeden dışlanması aslında milletin kendinden alınacak vergiler ve bu vergilerle yapılacak harcamalarda söz sahibi olmasını ortadan kaldıracak niteliktedir. Nitekim doktrinde önemli olanın bütçe teklifini

⁹⁰² ATEŞ, *Hukukî Çerçeve*, s. 118, dn. 251.

⁹⁰³ AVCİ, s. 78; DARICI, *Geçici Bütçe*, s. 68.

⁹⁰⁴ ATEŞ, *Hukukî Çerçeve*, s. 118, dn. 251.

hazırlamak değil, yapılmış teklifleri kabul ya da reddedebilme hakkını elde tutmak olduğu ifade edilmektedir⁹⁰⁵. Başka bir görüşte de meclisin, yürütmenin istediği bütçe kanununu kabul etmek zorunda olmadığı vurgulanmaktadır. Bu görüşe göre, bütçe hakkı, yasamanın yürütme üzerindeki nihaî silahıdır. Cumhurbaşkanına eski bütçeyle devam etme imkânının verilmesiyle, yasamanın Cumhurbaşkanı üzerinde kullanabileceği bu son silahı da onun elinden alınmış olmaktadır⁹⁰⁶. Bütçenin reddi halinde yeniden uygulanmasının demokratik bir yöntem olmadığı da belirtilmektedir⁹⁰⁷. GÖZLER, Cumhurbaşkanının meclisin iznine gerek olmadan vergi toplayıp harcama yapabilmesinin gerek başkanlık ve gerekse de parlamenter hükûmet sistemiyle çeliştiğini, hatta bu durumun kuvvetler ayrılığı ilkesine de ters düştüğünü vurgulamaktadır. Bu şekilde bütçe hakkı elinden alınan bir meclisin “sözde meclis” olacağını iddia etmektedir⁹⁰⁸. Mevcut düzenlemede

⁹⁰⁵ GÜR SOY, s. 132.

⁹⁰⁶ GÖZLER Kemal, “Cumhurbaşkanlığı Sistemi mi, Başkanlık Sistemi mi, Yoksa Neverland Sistemi mi? 16 Nisan’da Neyi Oylayacağız?”, <http://www.anayasa.gen.tr/neverland.htm> (E.t. 01.02.2019).

⁹⁰⁷ “Bütçenin onaylanması aşamasında yürütme gücünün rolü üç kategoriye ayrılmaktadır. Birinci kategoride yürütme gücü bütçenin tespit ve tasdiki konusunda tam yetkiye sahiptir. Demokratik ülkelerde görülen bir durum olmamakla birlikte, iktidarın bir ihtilal yapmak suretiyle bir diktatör tarafından ele geçirilmesi veya yasama organının geçici olarak bütçeyi onama yetkisini yürütme organına bırakması ya da yasama organının bütçeyi zamanında tasdik etmemesi nedeniyle yürütmenin bütçeyi kendiliğinden yürürlüğe konması durumunda, yürütmenin bütçe tespit ve onaması üzerindeki tam yetkisi ortaya çıkabilir. İkinci kategori yürütme gücünün tespit ve tasdik konusunda sınırlı yetkiye sahip olmasıdır. Burada hükümetçe hazırlanan bütçe tasarıları, Parlamentonun bütçe hakkını kullanmasını sınırlayabilmektedir. Üçüncü kategori ise yürütme gücünün sadece bütçeyi teklif etmesi ve yasama gücünün ise bütçe konusunda tam yetkili olmasıdır. Demokratik rejimlerin ayırt edici özelliği, bahse konu üçüncü kategorinin genel kural olmasıdır”. BAĞLI, Teorik, s. 64.

⁹⁰⁸ “Aslında Anayasa Değişikliği Teklifinin öngördüğü sistemde Cumhurbaşkanının gerçekte Meclise bir ihtiyacı kalmıyor. Bu durum sadece bütçe yetkisi bakımından değil, bu makalede tartışılmayan düzenleme yetkisi gibi diğer yetkiler bakımından da geçerlidir. Meclise ihtiyacı olmayan Cumhurbaşkanının Meclisi feshetmeye de ihtiyacı kalmayacaktır. Görüldüğü gibi bütçe yetkisi bakımından da ABD’deki başkanlık sistemi ile Türkiye’de önerilen sistem arasında çok büyük fark vardır. Burada ayrıca belirtmek isterim ki, Cumhurbaşkanının TBMM’nin iznine, yani bütçe kanununa ihtiyacı olmadan vergi toplamaya ve harcama yap-

meclisin bütçeyi reddetme hakkı olmasına rağmen, bu reddin yürütme organı üzerinde herhangi bir müeyyidesi kalmamıştır. Dolayısıyla mevcut düzenleme ile bütçe hakkı, özü itibariyle ihlâl edilmiş olmaktadır.

ÇAĞAN, bütçe hakkının geleneksel bütçe süreci içinde şeklen varlığını korumakla birlikte, zaman içinde etkisini ve önemini yitirdiğini söylemektedir. Buna göre, pek çok ülkede anayasal bütçe süreci, sadece yerine getirilmesi zorunlu bir merasime (ritüele) dönüşmüştür⁹⁰⁹. İngiltere’de bile hükûmet harcamalarının yüzde 99,9’unun göstermelik resmî görüşmelere bile ihtiyaç duyulmadan onaylandığı anlatılmaktadır⁹¹⁰. Meclisin bütçeyi reddi halinde herhangi bir müeyyidenin olmaması, gerçekten de bütçe hakkının bir ‘dostlar alışverişte görsün’ yaklaşımından daha fazla bir anlam taşımayacağı sonucunu doğuracaktır.

Meclisin bütçeyi ret ihtimali, Cumhurbaşkanının seçildiği ilk yıldan itibaren bile olabilir. Bu durumda Cumhurbaşkanı’nın partisi TBMM’de çoğunluk olmasa bile bütçesini TBMM’ye onaylatma mecburiyetinde olmayacaktır. Üstelik bununla ilgili herhangi bir sınırlamada yoktur. Cumhurbaşkanı uzlaşmak zorunda değildir⁹¹¹. Meselâ

maya devam edebilmesi, sadece başkanlık sistemiyle değil, parlâmenter hükûmet sistemiyle de çelişir. Hatta böyle bir şey, hükûmet sisteminden de öte, doğrudan doğruya kuvvetler ayrılığı ilkesiyle çelişki halindedir. Yürütme organının yasama organının iznine tâbi olmadan vergi toplayabildiği ve harcama yapabildiği bir ülkede gerçek anlamda bir parlâmento olduğu söylenemez. Bütçe yetkisi elinden alınmış bir parlâmento, bir “sözde parlâmento”dan başka bir şey değildir. Böyle bir parlâmentonun olduğu bir ülkede hâliyle kuvvetler ayrılığı da yoktur. Konu hakkında bilgili olmayan pek çok kişi, bu eleştiriyi benim abarttığımı düşünebilirler. Bir şey abarttığım yok. Parlâmento tarafından bütçesi reddedilen bir Cumhurbaşkanının vergi toplayabildiği ve harcama yapabildiği bir ülkede, parlâmenter sistem de, başkanlık sistemi de, kuvvetler ayrılığı da, demokrasi de olamaz”. GÖZLER, Neverland.

⁹⁰⁹ ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 192.

⁹¹⁰ BACON, s. 240.

⁹¹¹ “Kanımızca parlamento çoğunluğunun desteğini kaybettiğini, bütçe kanunu telifinin parlamentonun uygun gördüğü şekilde yasalaşacağını bilen bir Cumhurbaşkanı, bir önceki yıl bütçesini yeniden değerlendirme oranına göre arttırarak kullanmayı tercih dahi edebilir”. YÜKSEL, s. 267.

Cumhurbaşkanının partisi çoğunluğu elde edemezse veya partisiz bir aday seçimi kazanırsa yahut seçime ittifakla giren partinin biri ittifakı bırakırsa ya da milletvekilleri başka bir partiye geçerse, daha ilk yıldan bütçenin reddi gibi bir ihtimal ortaya çıkabilir. Teorik olarak Cumhurbaşkanı görev süresi olan 5 yıl boyunca TBMM'den hiçbir bütçe onayı almadan görevini tamamlayabilecektir. Beş yılın tamamında bile milletin onayından geçmemiş bir bütçenin uygulanması söz konusu olur ki kesinlikle kabul edilemez bir durumdur. Bu husus ise bütçe hakkını ciddi anlamda sorgulanır hale getirmektedir.

ABD'de kongre ve başkan anlaşamadığında hükûmetin geçici süre kapanması, kamu hizmetlerinin aksaması ihtimali gündeme gelmektedir. Elbette bu da istenmeyen bir durumdur. Fakat böyle bir düzenleme tarafları uzlaşmaya itmektedir. Ancak oradaki siyasî kültür, bu durumun bir silah olarak değil, bir pazarlık aracı olarak kullanılmasını sağlamaktadır⁹¹². Ülkemiz açısından uzlaşmayı mecbur kılan bir düzenleme olmadığı için, bütçenin reddi bir anlam ifade etmeyecektir. Yeniden değerlendirme oranında artırarak uygulama, ABD'de olduğu gibi kamu hizmetlerini aksatmaması noktasında olumlu bir düzenlemedir ancak, bütçe hakkının özüne aykırılık teşkil ettiği de şüphesizdir.

Bütçe, devletin gelirleri toplamasına izin, harcamaları yapmasına yetki veren bir kanun olmasının yanında aynı zamanda ülkenin malî siyasetinin de temel bir belgesi niteliğindedir. Vergilerin adil olmasından gelir dağılımında adalet sağlanmasına kadar her hususun bütçe çerçevesinde ele alınması, bütçenin bu fonksiyonları ifa edecek

⁹¹² “Böylesi durumların sıkça yaşanması, Başkanlık sistemlerinde iki temel organ arasında krizlerin çıkmasına, sistemin kilitlenmesine yol açabilecektir. ABD açısından böylesi bir durumun yaşanmaması, fren ve denge sisteminin iyi şekilde yürümekte olmasının yanı sıra demokrasi ve uzlaşma kültürünün gelişmiş olmasıyla yakından ilgilidir. Aksi halde, özellikle çok partili bir Kongrenin, farklı partiden bir başkanla çalışmak durumunda olduğu durumlarda, Kongre sık sık bütçe hakkına başvurarak hükûmeti işlemez hale getirebilecektir. ABD'de yaşananlar krizlerin birkaç gün sürmesi, Kongrenin bunu başkan ve hükûmeti iş yapamaz hale getirmek için bir silah olarak değil, etkin bir pazarlık aracı olarak kullandığına işaret etmektedir”. KOÇAK, s. 73.

nitelikleri haiz olması da gereklidir⁹¹³. Bütçenin bir malî siyaset belgesi olarak her yıl değişen şartlar altında yeniden ele alınması gerekir. Reddedilen bir bütçenin yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacak olması, ülkenin malî siyasetinin ve bunun somut belgesi niteliğinde olan bütçenin dünyadaki değişim ve gelişime ayak uyduramaması sonucunu doğuracaktır. Yürütmeyi güçlendirmek adına, uzlaşma yapılmasının da önüne geçilerek, hızlı değişen ve gelişen dünyanın ve ekonomik gerçeklerin gerisinde kalmayı kabul etmek isabetli bir yaklaşım tarzı değildir.

Reddedilen bütçenin yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulaması, Kanun-u Esasî’deki düzenlemeye benzetilmektedir. Kanun-u Esasî’de hükûmete bütçe konusunda fazla yetki veren esas itibariyle iki hüküm bulunmaktaydı. Bunlar, meclis toplantı halinde olmadığı zaman yürütme organına ödenek koyma yetkisi veren madde ile meclisin feshedilmesi halinde bir sene evvelki bütçeyi bir sene daha aynen uygulama imkânı veren maddedir⁹¹⁴. Bu hükümler dolayısıyla Kanun-u Esasî’de, batı demokrasilerinde olduğu gibi bütçeyi müzakere ve tasdik hakkının tam olarak meclise tanınmamış olduğu belirtilmektedir⁹¹⁵. Kanun-u Esasî’deki düzenleme bütçenin bir yıl daha aynen uygulanması iken, mevcut düzenlemede bütçenin teorik olarak beş yıla kadar yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması ihtimali bulunmaktadır.

⁹¹³ Nitekim Maliye eski bakanlarından Zekeriya TEMİZEL, 1998 yılı bütçe sunuş konuşmasında bu hususları şöyle ifade etmektedir: "*Devlet bütçesi Kamunun bir yıllık gelir ve giderlerini gösteren ve bunların uygulanmasına izin veren bir belge mi yoksa ülkenin sosyal ve ekonomik dengelerini değiştiren, gelir dağılımını yeniden düzenleyen ve üretim ilişkilerini belirleyen bir mali belge midir? Eğer biz bütçeyi birinci niteliği ile sadece bir izin belgesi olarak algılasak üzerinde bu kadar fazla tartışmanın gereği de olmaz. Bütçeleri ikinci niteliği ile ele aldığımızda ekonomik ve sosyal olaylara etkisi, enflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanılması ülkede mali istikrarın sağlanması gibi fonksiyonları ön plana çıkar*". Bkz. DARICI, *Geçici Bütçe*, s. 67-68.

⁹¹⁴ FEYZİOĞLU, s. 29; "*Hükûmet tarafından teklif edilecek bir bütçenin Meb’usan Meclisi tarafından kabul edilmemesi ihtimaline karşı, meclisi feshetmek ve eski bütçesini bir yıl daha tatbik etmek salahiyeti Padişaha verilmişti*". SAYÂR, s. 54.

⁹¹⁵ SAYÂR, s. 54.

Meclisin kendisinin “bypass edilmesi”⁹¹⁶ ihtimaline karşı, bütçede istediği gibi değişiklik yaparak bütçeyi o şekilde kabul etme imkânı bulunmaktadır. Meclisin bütçeyi reddedecek çoğunluğu varsa, bu durumda yürütmenin önceki bütçeyi yeniden değerlendirme oranında artırarak uygulayacak olmasının da eleştirilmesi durumunda; meclisin inisiyatifi ele alarak bütçe üzerinde istediği değişiklikleri yapmak suretiyle bütçeyi kabul etme ihtimali de vardır. Ancak meclisin bu konuda yapabileceği değişikliğin de tabiatı gereği sınırlı olduğunu, toplam bütçe rakamını aşamayacakları, fakat bu miktarın bölünmesiyle ilgili değişiklik yapabileceklerini de unutmamak gerekir⁹¹⁷. Aslında olması gereken bütçeyi yürütmenin hazırlaması ve uygulamasıdır. Neticede siyasî sorumluluk hükûmette olup onun belirlediği (ve meclisin onayladığı) politikanın takibi gerekir. Bütçenin reddi halinde önceki bütçenin yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması aynı zamanda meclisin onay vermediği politikanın da takibine devam edilmesi anlamı taşıyacaktır. Bu itibarla meclisin gerekli değişiklikleri yaparak bütçe miktarları arasındaki dağılımı istediği gibi yapması, reddedilen bütçenin yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmasına nazaran bütçe hakkına daha uygun olacaktır.

⁹¹⁶ ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 118, dn. 251.

⁹¹⁷ “Genel bir değerlendirme yapıldığında acaba parlamento, kendisine hükûmet tarafından sunulan bütçeyi ne ölçüde değiştirebilmektedir? Başka bir deyişle kaynak dağılımının belirlenmesinde parlamento müdahalesi hangi oranda gerçekleşmektedir? Anayasa... uyarınca milletvekilleri bütçe üzerinde değişiklik önergesi verebilirler; dolayısıyla bütçe üzerinde sadece biçimsel değil, gerçek ve maddi yetkileri vardır. Ancak bu yetki oylanan toplam bütçe rakamı ile sınırlıdır. Toplam miktarın bölünmesinde değişiklik yapılabilir. Parlamentonun Bütçe komisyonu çalışmaları sırasında daha geniş yetkileri sahip olduğu... Bununla beraber, gerek Bütçe Komisyonu aşamasında, gerek Genel Kurul aşamasında bütçe tasarısının bütün, toplam rakamı gözönüne alındığında, gerçekleştirilen değişikliklerin çok önemli olmadığı gözlemlenebilir”. ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 206; “Bütçe oylamasının olumlu sonuçlanması, hükûmetin gerek kamu harcamalarının bütününü, gerek çeşitli hizmetlere dağılımı konusunda parlamentonun onayını alması anlamını taşır”. ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 185.

B. BÜTÇENİN KONTROLÜ (DENETİMİ)

Yürütme organı tarafından ödenekler kullanıldıktan, harcamalar gerçekleştirildikten sonra yürütmenin meclise hesap vermesi işin doğası gereğidir. Yoksa meclise verilen izin ve yetkinin bir anlamı kalmayacaktır⁹¹⁸.

Meclis, gerek bütçenin görüşülüp onaylanması, gerek uygulanma sırasında ve gerekse de uygulama sonrası Sayıştay’ın hazırladığı genel uygunluk bildirimi doğrultusunda kesin hesap kanun teklifini kabul ederek bütçe üzerinde denetim gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla bütçenin denetimi, geniş bir sürecin tümünü kapsamı altına almaktadır⁹¹⁹. Fakat bu başlık altında esas itibariyle bütçenin uygulanmasından sonra yapılan denetim ele alınacaktır. Bu bağlamda meclisin kesin hesap kanunu teklifini kabulü ve Sayıştay’ın denetimi irdelenecektir.

Bütçenin denetimi esas itibariyle iç denetim (idarî denetim), dış denetim (Sayıştay denetimi) ve yasama denetimi (siyasî denetim) olarak üçe ayrılmaktadır⁹²⁰. Bütçenin iç (idarî) denetimi harcama öncesi yapılan ön malî kontrol ile harcama sonrası yapılan iç denetim faaliyetlerini ihtiva etmekte olup bu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır.

Denetim aşaması, bütçe kanunlarının uygulama sonuçlarının, yani kamu hesaplarının geriye dönük olarak kontrol edilmesini ifade etmektedir. Meclisin bütçe sürecindeki bu konumu nedeniyle, de-

⁹¹⁸ MUTLUER/ÖNER/KESİK, s. 323; “Parlamentonun bütçenin kontrolü ile ilgili faaliyetleri, bütçe tasarısının incelenmesi, değiştirilmesi ve oylanmasından ibaret değildir. Bütçe uygulamalarının da denetlenmesi gerekir”. ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 208; ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 185.

⁹¹⁹ “Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin bütçenin denetimiyle ilgili etkinlikleri sadece bütçe tasarısının görüşülmesi, başka bir deyişle incelenmesi, değiştirilmesi ve kabulünden ibaret değildir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, bütçe incelemesine ilaveten çıkardığı yasalarla (Muhasebei Umumiye Kanunu, Devlet Memurları Kanunu vb. gibi) kamu harcamalarını uygulama sırasında kontrolü altında tutar, daha sonra, Sayıştay’ın sunduğu genel uygunluk bildirimini dikkate alarak uygulamayı inceleyip kesinhesap yasa tasarısını kabul eder. Böylece Türkiye Büyük Millet Meclisi denetimi tamamlanır”. AyM, 28.01.1988, E. 1987/12, K. 1988/3, RG. 07.10.1988, S. 19952.

⁹²⁰ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 229; BİLİCİ/BİLİCİ, s. 130.

mokrasilerde bütçe kanunu, meclisin kamu maliyesini kontrolde kullandığı temel araç niteliğindedir⁹²¹.

Verilen yetkinin kurallara uygun kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi, idarenin yargısal denetimi bağlamında, aynı zamanda hukuk devletinin de bir gereğidir. Elbette bütçe uygulanırken de yine harcamalarla ilgili çeşitli mevzuat çerçevesinde denetim⁹²², iç denetim gibi yollarla da uygulamaların denetimi söz konusudur. Ayrıca ödenek aktarımları, ek ödenek gibi teklifler dolayısıyla meclis, yürütme organının harcamalarını kontrol altında tutmaktadır⁹²³. Ancak meclisin esas itibarıyla bütçe hakkını kullanması, bütçenin uygulanmasından sonra hazırlanan kesin hesap kanunu teklifi üzerinde yaptığı denetimle kendisini göstermektedir. Ayrıca konunun bariz bir şekilde uzmanlık gerektirmesi, bütçe uygulama sonuçlarının aynı zamanda TBMM adına Sayıştay tarafından denetimini de gerektirmektedir. Bütün bunlara ilaveten Anayasanın 98. maddesinde düzenlenen meclisin bilgi edinme ve denetim yollarının da bir nebze bütçenin denetiminde etkili olduğu söylenebilir.

Yasama organı bütçeyi denetleme yetkisini doğrudan anayasadan almaktadır. Yasama organı anayasanın öngördüğü çeşitli denetim yollarıyla bütçeyi doğrudan denetleme yetkisine sahip olduğu gibi, yine kendi adına görev yapan Sayıştay vasıtasıyla da bütçeyi denetlemektedir⁹²⁴.

Meclisin bütçe hakkının en önemli yansıma alanlarından birini bütçenin denetimi oluşturmaya rağmen, doktrinde meclisin en zayıf görüldüğü noktanın kamu parasının kontrolü ve denetimi olduğu vurgulanmaktadır⁹²⁵. Ayrıntılı malî denetim için pek de uygun olma-

⁹²¹ BİÇER, s. 65; YILMAZ/BİÇER, s. 209.

⁹²² "Yürütme organının, kamu harcamalarını yaparken çok sayıda mali kanuna uyması zorunluluğu, bir kısım mali usullerin ayrıntılı kanuni düzenlemelere (Muhasebe Umumiye kanunu, Devlet İhale İhale, harcırah Kanunu, Devlet Memurları kanunu vb.) dayanması da genel anlamda parlamenter kontrolü sağlamaktadır". ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 212; ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 186.

⁹²³ ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 212.

⁹²⁴ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 257.

⁹²⁵ BACON, s. 228, 231.

yan parlamenter bir sistemde meclisin, yürütmenin harcama planlarını ve önceliklerini denetlemesine ve onaylamasına ilişkin hükümlerin oldukça zayıf ve yüzeysel olduğu, bu durumun da aslında şeklin içerik üzerindeki galibiyetini göstermekte olduğu ifade edilmektedir⁹²⁶. Bütçe hakkı başlı başına, gerek onaylama ve gerekse denetim safhalarında içeriğin esas alınmasını gerektirir. Bütçe hakkı her sene tekrarlanması gereken bir formaliteye indirgendiği, dostlar alışverişte görsün misali bütçelerin yapıldığı durumlarda, yapılacak denetimin de şekilden öte anlam taşımayacağı açıktır.

Yasama organının bütçeyi denetlemesini ifade eden yasama denetimi (siyasî denetim), aslında meclisin bütçe hakkına tam anlamıyla sahip olduğu iki aşamada da kendisini göstermektedir. Öncelikle bütçenin kabulü (tasdiki) aşamasında meclisin esas itibarıyla bütçeyi denetimi söz konusudur. Meclisin bütçe üzerindeki diğer denetimi ise, bütçenin uygulanmasından sonra kendisini göstermektedir⁹²⁷. Bu başlıkta bütçenin uygulanmasından sonra, kesin hesap kanunu teklifinin kabulü suretiyle kendisini gösteren denetim incelenecektir:

1. Kesin Hesap Kanununun Önemi ve Tasdiki

Bütçe hakkı kapsamında, bütçenin uygulandıktan sonra denetlenmesi, meclisin kesin hesap kanunu teklifini onaylaması ile olmaktadır. Nitekim bu husus, 5018 sayılı kanunun 42. maddesinde şu şekilde hükme bağlanmıştır: *“Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır”*.

Anayasanın 161/9-10-11 maddelerinde de kesin hesap kanunu teklifi ve Sayıştay’ın genel uygunluk bildiriminin sunulması ve bunların görüşülüp karar bağlanması ile ilgili hükümler düzenlenmiştir: *“Merkezî yönetim kesinhesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay genel uygunluk bildirimini,*

⁹²⁶ BACON, s. 240.

⁹²⁷ BİLİCİ/BİLİCİ, s. 143.

ilişkin olduğu kesinhesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Meclise sunar. Kesinhesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez. Kesinhesap kanunu teklifi, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülür ve karara bağlanır”.

Kesin hesap kanununda, sona eren bütçe döneminde tahsil edilen gelirler, gerçekleştirilen harcamalar ile bütçe açığının nasıl kapatıldığına ilişkin maddeler yer alır. Kesin hesap kanunu teklifi, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu teklifiyle kesin hesap kanunu teklifi üzerindeki görüşmeleri tamamladıktan sonra, bunları Genel Kurula birlikte sunar. Genel Kurul, her iki kanun teklifini birlikte görüşerek karara bağlar⁹²⁸.

Kesin hesaplar, bütçenin uygulanmasından sonra, yürütmenin yasama organınca denetlenmesini sağlayan bir geri bildirim süreci olarak nitelendirilebilir⁹²⁹. Geçmiş bir bütçe döneminin kesinleşmiş harcama ve gelirleri, kesin hesap kanun teklifi şeklinde hükûmet tarafından hazırlanıp meclise sunulmaktadır. Böylece meclis, bütçe kanunu ile yürütme organına verdiği yetki ve iznin nasıl kullanılmış olduğunu denetleme imkânına sahip olmakta ve bütçe hakkını bu safhada da kullanmaktadır. Meclisin kesin hesap kanun teklifini kabul etmesi halinde, bütçe uygulamasının meclisin verdiği ön izne uygun olduğu saptanmış ve bu uygulamadan sorumlu olan hükûmet aklanmış sayılmaktadır⁹³⁰.

Meclisin üstünlüğü aynı zamanda yürütmenin meclise bütçe uygulamaları ile ilgili rapor sunmasını da gerektirmektedir⁹³¹. Meclisin, hükûmete bir malî yıla ilişkin olarak harcama yapma ve gelir toplama

⁹²⁸ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 258.

⁹²⁹ OKTAR, s. 191.

⁹³⁰ ÇAĞAN, *Parlamente Kontrol*, s. 211; GÜNAY, s. 219.

⁹³¹ BAĞLI, *Teorik*, s. 64.

yetkisini verdikten sonra, yılın tamamlanmasından itibaren geçecek mâkul bir süre sonunda vermiş olduğu yetkinin nasıl kullanıldığını denetlemesi bütçe hakkının bir gereğidir. Meclis bu denetimi kesin hesap kanunu ile gerçekleştirmektedir⁹³².

Kesin hesap kanunu teklifiyle yürütme organı ve idare teşkilatının bütçe yılı içindeki bütün iş ve işlemlerinin malî boyutu, yasama organının bilgisine sunulmuş olmaktadır. Böylece yasama organı, kesin hesap kanunu teklifi ile bütçe hakkından kaynaklanan bilgilenme ve sonuçtan haberdar olma imkânına kavuşmaktadır⁹³³. Bu şekilde meclis, yürütme organının bütçeyi hazırlarken samimi davranıp davranmadığını da tespit edecektir⁹³⁴. Toplumun haberdar olması da, bu yolla mümkün olacaktır. Nitekim doktrinde de halkın, nasıl yönetildiğini bilme hakkı bulunduğu, özellikle de vergi mükelleflerinin, kamu parasının (vergi mükelleflerinin vergilerinin) nasıl harcandığını bilmek ve söz konusu paranın en iyi bir şekilde harcandığının garantisini almak istediği vurgulanmaktadır⁹³⁵. Bu da esas itibarıyla kesin hesap kanunu teklifinin görüşülüp kabulüyle mümkün olabilecektir. Bu yüzden kesin hesap kanunu tekliflerinin görüşülmesine en az bütçe kanunu teklifleri kadar önem verilmeli, bu konuda halkın farkındalığı artırılmalıdır.

Yasama denetiminin temeli olan kesin hesap kanunu teklifi görüşmeleri ve kesin hesabın kanunlaşması, meclisin bütçeyi onaylama, izleme ve denetleme sürecinin son halkasını oluşturmakta olup⁹³⁶, bütçe hakkının da temel gerçekleşme alanlarının birini teşkil etmektedir. Bütçe uygulamasının denetimi, kesin hesap kanunu üzerinden

⁹³² BAĞLI, *Teorik*, s. 68.

⁹³³ BAĞLI, *Teorik*, s. 73.

⁹³⁴ “Denklik kaidesine riayet edebilmek için, mutlak surette, samimiyetten ayrılmamak lâzımdır. Bazı Hükûmetlerin, denk bütçe yaptıklarına halkı inandırmak maksadiyle, gelir tahminlerini bilerek yüksek tutmaları, görünürde bir denklik sağlayabilir. Fakat, **bütçe kesin hesaplarında**, tahminî gelirlerle gerçek gelirler arasında husule gelen büyük farklar bu samimiyetsizliği er veya geç meydana çıkarır”. SAYÂR, s. 85.

⁹³⁵ BOESCH, s. 88.

⁹³⁶ BAĞLI, *Teorik*, s. 71; BİÇER, s. 235.

yapılmaktadır. Bu yönüyle kesin hesap kanunu, bütçe hakkını soyut bir hak olmaktan çıkartıp somut bir hukukî işleme dönüştürmektedir⁹³⁷. Bu itibarla kesin hesap kanunları da bütçenin kanunîliği içinde yer almaktadır. Bütçenin kanunîliğine tam anlamıyla riayet edilmesi, sadece bütçe kanunlarının değil, aynı zamanda kesin hesap kanunlarının da varlığını mecbur kılmaktadır. Hakikaten kesin hesaplar meclis tarafından denetlenip tasdik olunmadıkça, bütçenin meclis tarafından tasdik edilmiş olması pek de bir anlam taşımayacaktır⁹³⁸.

Bütçe hakkı kapsamında, bütçenin denetimi en az bütçe yapmak kadar, hatta ondan daha fazla önem arz etmektedir⁹³⁹. Nitekim kesin hesap kanunun kabulü, bütçe sürecinin bir parçasıdır: *“Bütçe, hükûmetin Meclise karşı temel sorumluluk mekanizmasıdır. Meclis, bütçe ile hükûmete gelir toplama ve gider yapma yetkisi vermekte; bu yetkinin uygun kullanılmasını da bütçe sürecinin bir parçası olan kesin hesap faaliyeti ile denetlemektedir”*⁹⁴⁰. Bu bağlamda bütçenin tasdikini aslında her zaman kesin hesapların tasdikiyle beraber anmak gerekir.

Yasamanın asıl denetimi, bütçenin uygulanmasından sonra kesin hesap kanunu teklifinin kabulüyle gerçekleşmiş olmaktadır⁹⁴¹. Bütçe hakkının gerçekleşmesinde kesin hesap önemli bir yere sahiptir. Bütçe hakkının kullanımının tamamlanması ancak, tasdik edilmiş olan bütçenin uygulama sonuçlarının halk adına meclis tarafından denetlenip onaylanması ile mümkün olmaktadır. Bu itibarla bütçe sadece malî değil, aynı zamanda siyasî bir olgudur. Bu itibarla bütçe hakkı, halk adına meclise bütçe ve kesin hesap denetimi yoluyla hükûmete hesap sorma imkânı sağlamaktadır⁹⁴². Anayasa Mahkemesinin bir ka-

⁹³⁷ BAĞLI, *Teorik*, s. 70.

⁹³⁸ OKTAR, s. 191.

⁹³⁹ YILMAZ/BİÇER, s. 216-217.

⁹⁴⁰ AyM, 14.02.2018, E. 2016/47, K. 2018/10, p. 26, RG. 06.04.2018, S. 30383; AyM, 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11, p. 13, RG. 23.03.2018, S. 30369.

⁹⁴¹ KANETİ Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (II)”, *Makaleler*, İstanbul 2011, s. 177.

⁹⁴² GÖRGEÇ, s. 6-7; BAĞLI, *Teorik*, s. 67.

rarında da bu husus şu şekilde vurgulanmaktadır: “Bütçeyi hazırlama yetkisi, yürütme organına ait olmasına karşın, bütçeyi inceleme, değiştirme ve kabul etme yetkisinin yasama organına ait olması parlamenter demokrasinin belirgin özelliklerinden biridir. Bütçe yasasının görüşülerek kabul edilmesi, yasama organının kamu maliyesi denetiminde kullandığı etkili bir araçtır. Bütçenin, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetiminin büyük kısmı bu aşamada gerçekleşir. Ancak, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin kamu gelir ve giderlerini denetiminin tek yolu bütçenin görüşülmesi ve kabulü değildir. **Yasamanın asıl denetimi, bütçenin yürütülüp uygulanmasından sonra kesinhesap tasarısının kabulüyle yapılır...** Görüldüğü üzere bütçenin görüşülmesi ve sonrasında yapılan denetim, birbirini tamamlamakta ve bir bütünlük arz etmektedir. Sadece bütçenin görüşülmesi sırasında yapılan ancak uygulamayı dışlayan bir denetim eksiktir ve etkili sayılmaz”⁹⁴³.

Bütçe hakkının, millet adına meclis tarafından iktidarın etkili bir kontrole tâbi tutulabilmesine yönelik bir hak, “yani gerçek demokrasinin, tecelli ve temerküz ettiği bir hak” olduğu vurgulanmaktadır⁹⁴⁴. Bütçe hakkının tam anlamıyla gerçekleşmesi, tamamlanan bütçe uygulamalarının kontrolüyle mümkün olacaktır. Tamamlanan bütçe lâyıkiyle kontrol edilmezse, bütçenin mecliste onaylanıyor olmasının da pek bir esprisi kalmayacaktır.

Anayasaya göre, kesin hesap kanunu teklifi, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülür ve karara bağlanır. Doktrinde meclisin bütçe ve kesin hesap kanunlarında aktif rol üstlenmesi gerektiği belirtilmekte ancak, süreçlerin birlikte yürüyor olmasının, bütçe hakkının daha başta etkili bir şekilde işlemesini engellediği ileri sürülmektedir. Genel itibarıyla meclisteki tartışmalar, yeni bütçe üzerinde yoğunlaşmakta, bu yüzden uygulanmış bütçenin hesabı tam anlamıyla sorulmamaktadır. Bu da önceki dönem bütçe uygulamaları sonuçlarının

⁹⁴³ AyM, 28.01.1988, E. 1987/12, K. 1988/3, RG. 07.10.1988, S. 19952.

⁹⁴⁴ FEYZİOĞLU, *Bütçe Hakkı*, s. 28.

etkili denetimini ortadan kaldırmaktadır⁹⁴⁵. Ayrıca, kesin hesap kanunlarında harcanan paralarla hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı konusunda değerlendirmelere yer verilmeksizin sadece harcama tutarları ile ilgili bilgilerin bulunmasının, bütçe hakkı bakımından olumsuz olduğu kabul edilmektedir⁹⁴⁶. Ülkemizde kesin hesap kanunu teklifleri adeta bir formalite olarak görülmekte ve bunun üzerindeki görüşmeler, bütçe görüşmeleri kadar gündeme gelmemektedir. Kesin hesap kanunları, bütçe kanunlarının gölgesinde kalmaktadır. Milletvekilleri gelecek yılın planlarını etkilemeye çalışmakta, geçmiş yılın hesapları ile ilgilenmemektedirler. Bu meselenin çözümü için mecliste ayrı bir kesin hesap komisyonu kurulması önerilmektedir⁹⁴⁷. Son yıllarda muhalefet partilerinin bütçe ve kesin hesap kanunu tekliflerine karşı oy yazısı koydukları ve bu uygulamanın bütçe hakkını güçlendirme bakımından olumlu bir gelişme olduğu belirtilmektedir⁹⁴⁸.

Kesin hesap kanunu teklifi malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur. Kesin hesapların meclise sunulma süreleri zaman içinde giderek kısalmıştır. 1924 Anayasasına göre, kesin hesap kanunu tasarısı, ilgili yılın sonundan başlayarak en geç ikinci yılın Kasım ayı başına kadar meclise sunulmalıydı⁹⁴⁹. Geçmiş dönemde kesin hesap kanunlarının meclise sunulmasında bazen çok ciddi gecikmeler olabilmekteydi⁹⁵⁰. Son anayasa değişikliği ile de yedi aylık süre altı aya inmiştir. Sürenin çok uzun olması, meclisin denetimini de güçleştiren çok önemli bir faktördür. Sürenin altı aya indirilmesi olumlu bir düzenlemedir.

⁹⁴⁵ NARTER, s. 46; BİÇER, s. 189.

⁹⁴⁶ CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 74, 79; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 276.

⁹⁴⁷ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 53; ŞAHİN İPEK, s. 86; NARTER, s. 46; CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 79; BİÇER, s. 189; Kesin hesapların ciddi bir inceleme ve görüşmeye dayanmadığı hususunda bkz. ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 211.

⁹⁴⁸ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 54.

⁹⁴⁹ Bkz. OKTAR, s. 197.

⁹⁵⁰ Bazen on beş yirmi yıl gibi uzun süreler geçtikten sonra kesin hesapların kanunlaşabildiği hususunda bkz. ÖNER, s. 271; NARTER, s. 42.

Bütçe görüşmeleri için meclise verilen 75 günlük toplam sürenin yetersiz olduğu kabul edilmektedir⁹⁵¹. Bu sürenin artırılması gerekir. Önce kesin hesapların görüşülmesi ve bu görüşme esnasında da Sayıştay raporlarının sunulmuş olması⁹⁵² ve bu raporların mutlaka okunup değerlendirmeye alınması gerekir. Yeni yılın bütçe kanunu görüşülürken de kesin hesap ile ilgili ortaya çıkan önem arz eden hususlar yeni yıl bütçe kanununun kabulünde göz önünde bulundurulur. Bu şekildeki ayrı aşamalar, halkın sürece ilgisini ve konu ile ilgili farkındalığını artırmak suretiyle bütçe hakkının etkin kullanımına da olumlu katkı sağlayacaktır.

Bütçe hakkının etkin kullanımına tesir eden bir başka husus da tamamlayıcı ödenek meselesidir. **Tamamlayıcı ödenek**, hükûmetin bütçe kanunu ile verilen ödeneği aşması sonucunda meydana gelen fazla harcamayı, kesin hesap kanununa eklediği “tamamlayıcı ödenek” hükümleri ile gidermesidir. Hükûmet bu uygulama sayesinde, verilen ödeneği aşmış olması sebebiyle hiçbir yaptırımla karşılaşmamaktadır. Harcamaların, meclisin vermiş olduğu ödenek miktarı ile sınırlı olması kuralı, bu uygulama neticesinde işlevsiz hale gelmiş olmaktadır. Sayıştay ise bu ödeneklerin bir kısmını hukuka uygun kabul ederken, bir kısmını ise aykırı kabul etmektedir⁹⁵³. Oysa tamamlayıcı ödeneğe hiçbir şekilde izin verilmesi mümkün değildir. En başta bütçe hazırlanır-

⁹⁵¹ BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 266; BİÇER, s. 188; OECD kabul ettiği “Bütçe Şeffaflığı İçin En İyi Uygulamalar” ilkelerine göre bütçe teklifi meclise bütçeyi incelemesine imkân tanıyacak makûl bir müzakere süresi öncesinde sunulmalı ve bu süre yeni malî yıldan asgarî üç ay önce başlamalıdır. Bkz. CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 71.

⁹⁵² Bkz. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 40; BİÇER, s. 189.

⁹⁵³ “Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimleri’nde tamamlayıcı ödeneği üç kategoride ele almaktadır. İlk iki kategoride yer alan ödenek üstü harcamalar için tamamlayıcı ödenek verilmesinin uygun olacağı ancak üçüncüsünde yer alanlar için tamamlayıcı ödenek verilmesinin uygun olmayacağı ortaya konulmaktadır.. Sayıştay’ın belirttiği ilk iki kategoridekiler, yedek ödenek ile özellikli giderleri karşılama ödeneği yetersizliğine ve yılsonunda talep edilen bu tür ödeneklerin zamanında yetişememesine bağlanarak meşrulaştırılmaya çalışılmaktadır. Oysa bütçe hazırlanırken söz konusu ödenekler yeterli düzeyde belirlenir ve yılsonunda bu tür ödeneklerin zamanında yetiştirilmesini sağlayan tedbirler önceden alınırsa bu iki kategoride ifade edilmiş olan ödenek üstü harcamalar ortaya çıkmayacaktır”. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 46, 47; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 147.

ken ödenekler yeterli düzeyde hazırlanmalıdır. Zaten kanunda muhtemel istisnalar ortaya konulmuş, ödenek yetersizliği hallerinde ek bütçe yapılabilmesinin şartları belirlenmiş ve yedek ödenek gibi düzenlemelerle bu şekildeki oluşumlarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır⁹⁵⁴.

Yasama organı, yürütmenin kendisinden aldığı yetkiyi aşarak kanunî olmayan harcamaları yapmasına ve Sayıştay'ın bu durumu genel uygunluk bildirimlerinde açıkça ortaya koymasına rağmen, yürütmenin bu tür harcamalarını, tamamlayıcı ödenek vererek ibra etmektedir. Hatta bu durumun, 2001 yılında bütçenin %69'u seviyesine ulaşan ek ve olağanüstü ödeneklere karşın sürdürmeye devam ettiği belirtilmektedir⁹⁵⁵.

Meclisin başlangıçta kabul ettiği bütçe kanununun daha sonra fazla gündeme gelmeyen kesin hesap kanununa eklenen tamamlayıcı ödeneklerle artırılması, bütçe hakkına aykırı kabul edilmektedir⁹⁵⁶. Bu uygulama, bütçenin kanuniliği ilkesini de zedelemektedir. Ödenegin yetmediği durumlarda kesin hesap kanunu ile beraber tamamlayıcı ödenek vermek yerine, karşılığı gösterilmek şartıyla kesin hesap kanunundan ayrı olarak ek ödenek kanunu çıkarılması yoluna gidilmesi, bütçe hakkına bakımından daha uygun olacaktır.

Doktrinde bütçenin hazırlanması ve uygulanması kadar, bu uygulama sonucunda hazırlanan kesin hesabın da mecliste en az bütçe kanunu kadar görüşülmesi ve uygulama sonuçlarının yaptırıma bağlanması gerektiği vurgulanmaktadır⁹⁵⁷. Her ne kadar uygulamada şimdiye kadar hiç rastlanmasa da kesin hesap kanunu teklifinin reddinin de hem siyasî, hem de hukukî sonuçlar doğuracağı ileri sürülmektedir. Bu bağlamda sorumlular hakkında hukukî ve cezaî yaptırımlar uygulanabileceği söylenmektedir⁹⁵⁸. Meclis halk adına, yürütme or-

⁹⁵⁴ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 47.

⁹⁵⁵ CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 79.

⁹⁵⁶ CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 79; BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 259, 260.

⁹⁵⁷ YILMAZCAN Dilek, III. Oturumun Bant Çözümü, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 216.

⁹⁵⁸ OKTAR, s. 198; ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 211.

ganını, topladığı gelirlerden ve yaptığı harcamalardan dolayı denetlemeli ve icabında onu sorumlu tutmalıdır⁹⁵⁹. Ancak bütçenin reddinin bile herhangi bir müeyyideye bağlanmamış olması karşısında kesin hesap teklifinin reddinin de pek bir sonuç doğurmayacağı açıktır. Böyle bir ihtimalde Sayıştay raporları daha fazla gündeme gelecektir.

Anayasanın 98. maddesinde TBMM’nin bilgi edinme ve denetim yolları düzenlenmiştir. Buna göre, “*Türkiye Büyük Millet Meclisi; Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bilgi edinme ve denetleme yetkisini kullanır*”⁹⁶⁰. Bunlar, meclisin bütçenin uygulanması aşamasındaki denetimi olarak kendini göstermektedir⁹⁶¹. Gerek bütçenin uygulanması esnasında, gerekse de uygulama sonrasında milletvekilleri tarafından, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bütçenin denetimi söz konusu olabilecektir. Ancak, parlamenter sistem döneminde bu tür yolların, yumuşak kuvvetler ayrılığı ilkesi dolayısıyla, bütçe denetimi hususunda yetersiz kaldığı belirtilmiştir⁹⁶². Bütçe hakkının bir uzantısı olarak bütçe üzerindeki meclis araştırması da hükümet sistemine göre farklılık gösterebilmektedir. Meselâ parlamenter hükümet sisteminde, kamu hesapları üzerinde meclis araştırması yaygın bir uygulamadır. Buna karşın başkanlık sisteminde kamu hesaplarına yönelik meclis araştırmaların çok daha sınırlı olduğu görülmektedir⁹⁶³. Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmesiyle beraber bu yol-

⁹⁵⁹ BOESCH, s. 89.

⁹⁶⁰ Anayasa madde 98 devamı: “**Meclis araştırması**, belli bir konuda bilgi edinmek için yapılan incelemeden ibarettir. **Genel görüşme**, toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesidir. **Meclis soruşturması**, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hakkında 106 ncı maddenin beşinci, altıncı ve yedinci fıkraları uyarınca yapılan soruşturmadan ibarettir. **Yazılı soru**, yazılı olarak en geç onbeş gün içinde cevaplanmak üzere milletvekillerinin, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlara yazılı olarak soru sormalarından ibarettir. Meclis araştırması, genel görüşme ve yazılı soru önergelerinin verilme şekli, içeriği ve kapsamı ile araştırma usulleri Meclis İçtüzüğü ile düzenlenir”.

⁹⁶¹ BİLİCİ/BİLİCİ, s. 143.

⁹⁶² BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 270.

⁹⁶³ AVCİ, s. 76.

ların milletvekilleri tarafından ne kadar etkin kullanılabileceği zamanla görülecektir. Ancak Cumhurbaşkanının partisinin mecliste de çoğunlukta olması halinde, önceki dönemden pek de farkı bulunmayacaktır. Anayasanın 105. ve 106. maddelerinde cezaî sorumluluk düzenlenmiştir ki bu hükümlerin kesin hesabın reddi halinde işletilmesi genel itibariyle mümkün görülmemektedir.

Bu hükümler incelendiğinde, kesin hesap kanun teklifinin reddi halinde de meclisin yürütmeye karşı işletebileceği etkin bir mekanizmanın bulunmadığı anlaşılmaktadır. Yürütmenin genel mânâda yasa-maya karşı güçlendiği, bütçe hakkının da zayıfladığı görülmektedir.

2. Bütçenin Denetiminde Sayıştay'ın Yeri ve Önemi

Bütçenin dış denetimini gerçekleştiren Sayıştay, bütçe hakkı bakımından çok değerli bir konuma sahiptir. Bu itibarla Sayıştaylar, meclisin bütçe hakkının bekçileri olarak ifade edilmektedir⁹⁶⁴. Sayıştayların temelinin ilk olarak, Magna Carta ile vergi alma hakkının krallardan halka geçirilmesiyle atıldığı belirtilmektedir⁹⁶⁵. Ülkemizde ise, 1862 yılında bağımsız bir denetim ve yargı mercii olarak Divân-ı Âli-i Muhasebe (Divân-ı Muhasebat) adıyla kurulan Sayıştay, 1876 Anayasası ile anayasal statüye kavuşmuştur⁹⁶⁶.

5018 sayılı Kanunun “Dış Denetim” başlıklı 64. maddesinde “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanun-*

⁹⁶⁴ “Amerika Birleşik Devletleri ve Anglosakson geleneğine bağlı ülkelerde Sayıştaylar, bu özellik nedeniyle kendilerini, (şaka ile karışık) “watch-dog” olarak isimlendiriyor”. BAYAR Doğan, “Sayıştayın Anatomisi”, *Maliye Dergisi*, S. 149, Mayıs-Aralık 2005, s. 63; ŞİŞMAN Gülden, “Sayıştay Yargısında Gelir Denetimi ve Kamu Zararı”, *Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiri Kitabı)*, Ankara 2017, s. 239.

⁹⁶⁵ ŞİŞMAN Gülden, *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*, Ankara 2017, s. 20; ŞİŞMAN, *Gelir Denetimi*, s. 239.

⁹⁶⁶ ŞİŞMAN, *Sayıştay*, s. 21; BÜLBÜL Duran, “Bütçe Hakkının Etkin Kullanılması: Sayıştay Raporlarının TBMM’de Görüşülmesi”, *Malî Hukuk Dergisi*, C. 13, S. 152, 2017, s. 1906.

lara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır” hükmü yer almaktadır. Buna göre, bütçenin dış denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

Anayasanın 160. maddesinde ise Sayıştay’ın, “merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının **bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli**” olduğu hükme bağlanmaktadır.

Anayasanın 161/9. maddesinde Sayıştay’ın “genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Meclise” sunacağı düzenlenmiştir.

Anayasada merkezî yönetim ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir, gider ve mallarını meclis adına denetlemek Sayıştay’ın görevleri arasında sayılmışsa da, Sayıştay’ın bütçe üzerindeki denetimi esas itibarıyla giderlerin denetimine odaklanmış durumdadır⁹⁶⁷. Bu bağlamda genel uygunluk bildirimini meclise sunmak Sayıştay’ın en önemli görevlerindendir. Bunun dışında Sayıştay’ın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve diğer işleri yapmak gibi görevleri de bulunmaktadır⁹⁶⁸.

5018 sayılı Kanunun 68/5. maddesinde “Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir” hükmü yer almaktadır.

⁹⁶⁷ PEHLİVAN, *Bütçe*, s. 232; BİLİCİ/BİLİCİ, s. 133.

⁹⁶⁸ TAŞIR Ahmet, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 133, 2017, s. 82; ŞAHİN İPEK Elif Ayşe/HEPAKSARZ Engin, “Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 51, Ocak-Haziran 2018, s. 95.

Anayasa Mahkemesi 2012 yılında verdiği kararla, Sayıştay'ın yargısal faaliyet icra ettiğini hükme bağlamıştır: *“Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu, kesin hüküm vermesi nedeniyle bunu sonuçsuz veya etkisiz kılacak şekilde gerek idari gerekse yargısal makamlar nezdinde herhangi bir karar alınmasının söz konusu olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır”*⁹⁶⁹. Bu kararla hesap yargısının niteliğine ilişkin tartışmalar sona ermiş olsa da yargı yetkisinin kapsamına dair tartışmalar güncelliğini korumaktadır⁹⁷⁰. Sayıştay, yüksek bir hesap mahkemesi ve anayasal yüksek bir denetim kuruluşudur⁹⁷¹.

⁹⁶⁹ “Sayıştayın yargısal fonksiyon ifa edip etmediğinin saptanmasında dikkate alınması gereken diğer bir unsur da, bağımsızlık ve tarafsızlıktır. Anayasa'nın 160. maddesinin birinci fıkrasında Sayıştayın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını 'Türkiye Büyük Millet Meclisi adına' (TBMM) denetleyeceğinin belirtilmiş olması, Sayıştayın TBMM'ye bağlı olarak faaliyet yürüttüğü ve bağımsızlık unsurunu taşımadığı yolunda görüşlerin ileri sürülmesine zemin hazırlamıştır. Ancak Anayasa'nın 160. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinin lafzı dikkate alındığında, Sayıştayca TBMM adına icra edilen görev denetim görevi olup, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi değildir. Zira cümlede, 'Türkiye Büyük Millet Meclisi adına' ibaresi 'denetlemek' ibaresinden hemen önce kullanıldığından 've' bağlacından sonraki 'sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak' ibaresini ilgilendirmemektedir. Şayet, 'Türkiye Büyük Millet Meclisi adına' ibaresinin, 'sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak' ifadesini de nitelemesi istenseydi, cümlenin ortasında ('denetlemek' ibaresinden hemen önce) değil, başında kullanılması gerekirdi". AyM, 27.12.2012, E. 2012/102, K. 2012/207, RG. 02.04.2013, S. 28606 mük.

⁹⁷⁰ UZUN ÇAM Mine, “Hesap Yargısının Güncel Sorunları”, *Sayıştay Dergisi*, S. 110, Temmuz-Eylül 2018, s. 17.

⁹⁷¹ KANETİ, *Anayasal Temeller-III*, s. 187; “Kanaatimce de Sayıştay Yüksek Mahkeme olmamakla birlikte bir Hesap Mahkemesidir. Anayasa'nın Sayıştay'ın kimliğine ilişkin ilgili kararlarında nihayetinde de 2015 tarihli kararında Sayıştayın somut norm denetimi isteyebileceğinin belirtilmesi bu görüşü açıkça desteklemektedir. Sayıştay'ın somut norm denetimine başvurabiliyor olması; hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini içeren yargılama faaliyeti; kararlarının kesin hüküm niteliğinde olması hesap mahkemesi olduğu sonucuna ulaşmamızı sağlamaktadır”. ŞİŞMAN, *Sayıştay*, s. 42.

Anayasa Mahkemesi birçok kararında, bütçe uygulamalarının gittikçe karmaşık hale gelmesi dolayısıyla, denetimin meclis tarafından yerine getirilmesinin güç olacağına ve bu yüzden Sayıştay’a ihtiyaç bulunduğu hükmetmiştir: *“Kuvvetler ayrılığı esasına dayanan demokratik yönetim biçiminde, yürütme organına gelir toplama ve harcama yetkisi tanıyan bütçelerin yapımı, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organının asli görevlerindendir. Yasama organı açısından aynı zamanda bir hak olan bu görev, yürütmenin bütçe ile ilgili işlemlerinin doğru, güvenilir ve kanunlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetimini de kaçınılmaz kılmaktadır. Bütçe uygulamalarının denetimi görevi, bütçe işlemlerinin gün geçtikçe nitelik ve nicelik itibariyle artması ve karmaşıklaşması nedeniyle yasama organı adına tarafsız ve uzman kuruluşlar tarafından yerine getirilmektedir. Ülkemizde de bu görev, Anayasa’nın 160. maddesiyle Sayıştaya verilmiştir. Yasama organının, yürütme organı üzerindeki bütçe denetimi büyük ölçüde Sayıştay tarafından yapılan bu denetimlere dayanmaktadır. Dolayısıyla yasama organının işlevini etkin ve sağlıklı bir biçimde yürütmesinde Sayıştay denetiminin önemi yadsınamaz. Öte yandan Sayıştay denetimi, demokratik devlet ilkesinin bir gereği olarak yürütmenin, halka ve yasama organına hesap verme sorumluluğunun işlevselleştirilmesinin en önemli araçlarındanır”*⁹⁷².

Doktrinde Sayıştay’ın bağımsızlığı da vurgulanmaktadır: *“Ancak görevi sürecinde TBMM ile organik bir bağı bulunmamaktadır dolayısıyla bağımsız bir kurumdur. Denetleyen kurum, denetlenen kurumun (hükümet) anayasal olarak bir parçası olsa bile Yasama organı adına bağımsız hareket edebiliyor ise işlevini yerine getirebiliyor demektir”*. ŞİŞMAN, Sayıştay, s. 47; *“Sayıştay, yargı işlevi bakımından bağımsızdır”*. KANETİ Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (III)”, *Makaleler*, İstanbul 2011, s. 183; KANETİ Selim, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Makaleler*, İstanbul 2011, s. 285; Buna rağmen doktrinde, bağımsızlık niteliği bulunmayan Sayıştay’ın yargı organı olarak görülemeyeceği yönünde görüş de bulunmaktadır. Bkz. TAŞIR, s. 95.

⁹⁷² AyM, 04.12.2014, E. 2013/114, K. 2014/184, p. 213, RG. 16.07.2015, S. 29418; AyM, 27.12.2012, E. 2012/102, K. 2012/207, RG. 02.04.2013, S. 28606 mük; AyM, 28.02.2013, E. 2011/21, K. 2013/36, RG. 06.03.2014, S. 28933.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu⁹⁷³ ile Sayıştay'ın etkinliği artmıştır. Bu kanunla düzenlilik denetimine ilişkin olarak oldukça modern ilkeler kabul edilmiştir Sayıştay'ın denetimi sadece nicelik olarak değil, nitelik açısından da genişlemiştir. Performans denetimi de bu kanunla getirilen en mühim yeniliklerden birisidir⁹⁷⁴. Anayasa Mahkemesi de bu bağlamda, Sayıştay'ın denetiminin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini de kapsamasının bir zorunluluk olduğunu belirtmiştir: *“Demokratik hukuk devletin vazgeçilmez unsurlarından olan saydamlık ve yönetimin hesap verme sorumluluğunun işletilebilmesi için performans denetiminin kamu idareleri tarafından belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesinin yanında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini de kapsaması bir zorunluluktur. Sayıştayın uluslararası denetim standartlarının gereği olarak, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunda TBMM'ye raporlama yapması yerindelik denetimi olarak nitelenemez. Bu nedenle, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde, yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin yönetsel bakımdan etkililiği, ekonomikliği ve verimliliği yönünden değerlendirme yapılması olanağının ortadan kaldırılması sonucunu doğuran dava konusu (b) bendinin birinci cümlesinde yer alan 'etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle' ibaresi Anayasa'ya aykırıdır”*⁹⁷⁵. Bu şekildeki bir denetimin bütçe hakkının gerçekleşmesinde önemli katkı sağlayacağı açıktır.

Sayıştay'a, kamu harcamaları üzerinde performans denetimi yaparak hazırladığı raporları TBMM'ye sunma görevi verilmiştir. Bu düzenleme bütçe hakkının denetim noktasında etkin bir şekilde kulla-

⁹⁷³ RG. 19.12.2010, S. 27790.

⁹⁷⁴ Bk. NARTER, s. 47-48; BİLİCİ/BİLİCİ, s. 140.

⁹⁷⁵ AyM, 27.12.2012, E. 2012/102, K. 2012/207, RG. 02.04.2013, S. 28606 mük. Bu kararın, meclisin bütçe hakkını etkin şekilde kullanabilmesi için oldukça önemli olduğu hususunda bkz. NARTER, s. 48, dn. 36.

nılması için önemlidir⁹⁷⁶. Ancak, Sayıştay’ın performans denetimleri hususunda yetersiz kaldığı, yapılan düzenlemelerin uygulanması hususunda istenen seviyeye ulaşamadığı da belirtilmektedir⁹⁷⁷. Bunun sebeplerinden birisi olarak, bu düzenlemelerin IMF gibi kuruluşların kredi şartı olarak dayatılmış olması ve bunların üzerinde fazlaca tartışılmadan kanunlaşması gösterilmektedir⁹⁷⁸.

Meclis, gerek bütçenin görüşülüp onaylanması, gerek uygulanma sırasında ve gerekse de uygulama sonrası Sayıştay’ın hazırladığı genel uygunluk bildirimini doğrultusunda kesin hesap kanunu teklifini kabul ederek bütçe üzerinde denetim gerçekleştirmektedir: *“Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin bütçenin denetimiyle ilgili etkinlikleri sadece bütçe tasarısının görüşülmesi, başka bir deyişle incelenmesi, değiştirilmesi ve kabulünden ibaret değildir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, bütçe incelemesine ilaveten çıkardığı yasalarla (Muhasebei Umumiye Kanunu, Devlet Memurları Kanunu vb. gibi) kamu harcamalarını uygulama sırasında kontrolü altında tutar, daha sonra, Sayıştay’ın sunduğu genel uygunluk bildirimini dikkate alarak uygulamayı inceleyip kesinhesap yasa tasarısını kabul eder. Böylece Türkiye Büyük Millet Meclisi denetimi tamamlanır”*⁹⁷⁹.

Anayasanın 161/10. maddesine göre, *“Kesinhesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez”*. Genel uygunluk bildirimlerinin mecliste müzakeresinin yapılması ve devlet mallarının tamamının Sayıştayca denetiminin gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir⁹⁸⁰.

Bütçe hakkının iki temel yansıma alanından birisi olan bütçenin denetimi, demokrasi ile çok yakından ilgilidir. Meclis bir yandan Sayış-

⁹⁷⁶ YILMAZ/BİÇER, s. 219.

⁹⁷⁷ CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 75.

⁹⁷⁸ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 32, 38-47.

⁹⁷⁹ AyM, 28.01.1988, E. 1987/12, K. 1988/3, RG. 07.10.1988, S. 19952.

⁹⁸⁰ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 42.

tay'ın hazırladığı genel uygunluk bildirimini⁹⁸¹ esas alarak kesin hesap kanun teklifinin onayını gerçekleştirmek suretiyle bütçeyi denetlerken; diğer yandan da konunun teknik niteliğinden ötürü Sayıştay TBMM adına denetim gerçekleştirmektedir. Binaenaleyh Sayıştay'ın denetimi ve hazırlayacağı rapor, meclisin bütçe hakkı kullanımı üzerinden doğrudan etkilidir. Nitekim doktrinde de kamu maliyesinin parlamenter kontrolü açısından önemli olanın meclisin bütçeyi kanunla kabul etmesinden ziyade, karar alma sürecine yeterli bilgi ile katılması olduğu belirtilmektedir⁹⁸².

Kamu harcamalarının önceden belirlenen politika hedefleri doğrultusunda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin anlaşılması ve meclis tarafından kontrolü, Sayıştay'ın denetim sonuçlarının meclise düzenli olarak aktarılmasına, *"bilgi akımının sağlanmasına"* bağlıdır⁹⁸³. Bu bakımdan meclisin dolaylı olarak Sayıştay aracılığıyla yapacağı işlemler bütçe hakkının etkili kullanımı açısından önemlidir. Dolayısıyla, Sayıştay gibi meclis adına denetim yapan kurumların görev alanlarının genişlemesi sağlanmalıdır⁹⁸⁴.

Bütçe hakkının etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinde Sayıştay genel uygunluk bildiriminin plan ve bütçe komisyonu ile meclis genel kurulunda yeterince incelenip değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Ancak, Sayıştay raporları, plan ve bütçe komisyonunun yoğun iş yükünden dolayı, detaylı bir şekilde görüşülerek değerlendirilememekte-

⁹⁸¹ "TBMM, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar ve genel uygunluk bildirimi çerçevesinde görüşür... Sayıştay tarafından hazırlanan genel uygunluk bildiriminin amacı, kesin hesap kanunu teklifinin görüşülüp onaylanması sırasında yasama organı üyelerine bütçenin uygulama sonuçları hakkında bilgi sunmaktır". Bkz. PEHLİVAN, s. 248, 250.

⁹⁸² ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 224.

⁹⁸³ ÇAĞAN, *Parlamenter Kontrol*, s. 209-210; Ayrıca, 5018 sayılı Kanun ile kamu harcamalarında malî saydamlık ve hesap verebilirlik esas alınmıştır. Şüphesiz bu ilkeler bütçe hakkının kullanımına hizmet eden ilkelerdir. Bu ilkeler ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde milletvekilleri hem Sayıştay ve hem de bizzat kamu idaresi vasıtasıyla kamu harcamalarının nasıl yapıldığı bilgisine ulaşabileceklerdir. Bkz. YILMAZ/BİÇER, s. 202, 203.

⁹⁸⁴ NARTER, s. 47.

dir⁹⁸⁵. Bu hususta, ayrı bir alt komisyon kurulması da önerilmektedir⁹⁸⁶. Plan ve bütçe komisyonundaki ve meclis genel kurulundaki görüşme sürelerinin artırılması gerekir.

Sayıştay’ın kamu idarelerini denetleyip düzenlediği raporlar, bütçe hakkı bakımından çok büyük önem taşımaktadır. Bu yüzden her kamu idaresi hakkında hazırlanan rapor, mecliste ilgili kamu idaresinin bütçesi görüşülmeden önce okunmalıdır. Bu raporlar ayrıca, yapılan harcamaların hukuka uygun olup olmadığının tespiti ve sorumluların ortaya çıkarılması bakımından da oldukça etkilidirler. Meselâ Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu hakkında düzenlenen denetim raporunda, elde edilen fon payından kaynağı belirsiz kesintiler yapılması, dayanaksız olarak ortaklara ödenmek üzere kesintiler yapılması, olması gerekenden daha fazla özel iletişim vergisi kesilmesi, emekliye ayrılan fon üyelerine özlük haklarının mevzuata aykırı olarak ödenmeye devam etmesi gibi hukuka aykırılıklar tespit edilmiştir⁹⁸⁷. Kamu idarelerinin Sayıştay’ın TBMM adına (millet adına) denetim yaptığının bilincinde olup istenen cevapları vermesi, raporun gereğini yerine getirmesi gerekir⁹⁸⁸. Bu raporlara gereken önemin verilmesi aynı za-

⁹⁸⁵ BİÇER, s. 192; BÜLBÜL, s. 1910.

⁹⁸⁶ BÜLBÜL, s. 1912.

⁹⁸⁷ Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/Diger_Kamu_Idareleri/TASARRUF%20MEVDUATI%20SIGORTA%20FONU.pdf (E.t. 05.02.2019).

⁹⁸⁸ TMSF ile ilgili raporda (Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu), kurum bazı konularda kendisinden istenen bilgiye, Sayıştay yerindelik denetimi yapamaz şeklinde cevap vermiştir: “Verilen cevapta belirtilen diğer bir husus, Sayıştay Kanunu’nun 35’inci maddesine atfen, Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamayacağı, idarenin takdir yetkisini sınırlandıracak ve ortadan kaldıracak karar alınamayacağı, Sayıştay tarafından Fon nezdinde yapılacak incelemelerde Fon kararlarının yerindelik denetimine tabi tutulamayacağıdır” (Rapor, s. 23). Raporda bu cevaba karşı yapılan açıklamada kurumun keyfi davrandığı vurgulanmaktadır: “Kurum tarafından verilen cevapta söz konusu bulgunun, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 35’inci maddesine aykırı olduğu da ifade edilmiştir. Ne var ki, yöneldiği amacın tam olarak anlaşılması imkânı bulunmayacak kadar keyfi, Fon alacaklarının tahsilini en üst düzeyde sağlamaktan ziyade, ihale alıcısının maliyetlerini düşürmeyi gözetten bir yakla-

manda bütçe hakkının da bir icabıdır. Ayrıca genel yönetim kapsamı dışında kalan Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı gibi kamu idareleri için yargılamaya esas rapor yazılamaması da denetimi zayıflatan bir unsur olarak ifade edilmektedir⁹⁸⁹.

Denetim, bütçe hakkının en önemli unsurlarındandır. Denetim olmadan, bütçe hakkından bahsedilemez. Bütçenin meclis tarafından tasdik edilmiş olması, eğer bütçe sonuçları Sayıştay tarafından denetime tâbi tutulmuyorsa, bir anlam ifade etmeyecektir. Keza, Sayıştay raporları olmaksızın meclisin kesin hesap kanunu tekliflerini onaylaması da pek bir anlam taşımayacaktır. Meclisin uzmanlığının, bütçe sonuçlarını değerlendirmede yetersiz kalacağı açıktır. Bu yüzden Sayıştay'ın denetimini, bütçe hakkının tam anlamıyla tecelli etmesinin temel şartı olarak belirtmek çok da yanlış olmayacaktır.

Binaenaleyh, Sayıştay'ın denetim alanını artırmak gerekir. Bu denetimin de kendinden beklenen faydaları sağlayabilmesi için, raporların gereğinin yerine getirilmesi şarttır. Ancak, 2018 yılının yaz aylarında yapılan değişiklikler sonucu, Sosyal Güvenlik Kurumunun Sayıştay denetiminden çıkarıldığına dair basında haberler yer aldı⁹⁹⁰. Bu

*şıma dair tespitimizin, “yerindelik denetimi” sayılması izahtan varestedir. Aksine, Fon alacaklarının teminatını oluşturan hak ve varlıklarda eksilmeye sebebiyet verilmesine dair bu tespit, tam anlamıyla hukuka uygunluk denetimi örneğidir. 5411 sayılı Kanun, Fona, bahse konu çerçevede bir takdir yetkisi vermemiştir. Fona verilen yetki, anılan Kanun ile tanımlanan görev bağlamında Fonun alacaklarını, hiçbir eksilmeye sebep olmadan, bu alacakların teminatını oluşturan hak ve varlıklar yoluyla tahsil etmektir. Kanun’un yukarıda zikredilen maddeleri bağlamında Fon borçlusu ile ihale alıcısı kavramları arasındaki farka, ... Grubu’nun Fon’a olan borcunun Türk lirasına dönüştürülerek yapılandırılması bahsinde zaten değinilmişti. Bu husus tekrar edilmeyecek olmakla birlikte belirtmek gerekir ki, Fon’un, Kanun’da belirlenmiş çerçevenin dışına taşan ve **bu konuda verilmiş takdir yetkisinin sınırlarını ihlal eden bir keyfilik içinde aldığı kararların hukuka uygunluğunun denetimi yolunu Sayıştaya kapatma gayretine matuf bir değerlendirme yapması da başka keyfiliktir**”. (Rapor, s. 25).*

⁹⁸⁹ BÜLBÜL, s. 1909.

⁹⁹⁰ SGK, artık Sayıştay'ın denetimine tabi değil, <https://tr.sputniknews.com/ekonomi/201807171034315826-sgk-sayistay-denetim-yeniden-yapilandirma/> (E.t. 08.02.2019); SGK, Sayıştay denetiminden çıkartıldı! İşte SGK'nın yeni yapısı..., <https://www.milligazete.com.tr/haber/1656603/sgk-sayistay-denetiminden->

haberler Sayıştay tarafından yalanlandı⁹⁹¹. Bu haberlerin çıkmasının sebebi, yapılan bir takım düzenlemelere dayanmaktadır. İlk olarak 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁹⁹² ile 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun⁹⁹³ birçok maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Ardından 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesi⁹⁹⁴ ile Sosyal Güvenlik Kurumu yeniden düzenlenmiştir⁹⁹⁵. Kararnamenin 403. maddesinde, 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun ilga edilen 1. maddesinden farklı olarak; ilga edilen maddede yer alan “*Kurum, Sayıştay’ın denetimine tâbidir*” hükmüne yer verilmemiştir. Bu düzenleme SGK’nın Sayıştay denetiminden çıkarıldığı yorumlarına yol açmıştır. Ancak Anayasanın 160. maddesinde açıkça Sayıştayın “*sosyal güvenlik kurumlarını*” denetleyeceği hükme bağlanmıştır. Sayıştay Kanununun 4. maddesinde de Sayıştayın “*sosyal güvenlik kurumlarını*” denetleyeceği hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla SGK’nın Sayıştay denetiminden çıkarılması ancak anayasa değişikliği ile mümkün olabi-

cikartildi-iste-sgknin-yeni-yapisi (E.t. 08.02.2019); “SGK’ya ilgili düzenlemeden “*Sayıştay tarafından denetlenir*” cümlesi çıkarılırken, bu durum bürokratlar tarafından denetimden çıkarıldığı şeklinde yorumlandı”, SGK’da denetim tartışması, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/sgkda-denetim-tartismasi-40901444> (E.t. 08.02.2019); “*Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) yeniden yapılandırıldı. Sayıştay denetiminden çıkarılan SGK, tıpkı Merkez Bankası gibi hedefler belirleyecek ve bu hedeflere ilişkin 6 ayda bir kamuoyuna açıklama yapacak. Ayrıca Meclis’e de rapor sunacak*”, SGK’ya Merkez Modeli, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/sgkya-merkez-modeli-40899112> (E.t. 08.02.2019).

⁹⁹¹ SGK Sayıştay Denetiminde, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12295> (E.t. 08.02.2019).

⁹⁹² 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, RG. 09.07.2018, S. 30473, 3. mük.

⁹⁹³ 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu, RG. 20.05.2006, S. 26173.

⁹⁹⁴ 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, RG. 15.07.2018, S. 30479.

⁹⁹⁵ 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi madde 403: “*Bu Bölümün amacı, Sosyal Güvenlik Kurumunun kuruluş, teşkilât, görev ve yetkilerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu Bölümde Kuruma görev ve yetki veren diğer mevzuatın hükümlerini uygulamak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idarî ve malî açıdan özerk, 5502 sayılı Kanunda ve bu Bölümde hüküm bulunmayan durumlarda özel hukuk hükümlerine tâbi Sosyal Güvenlik Kurumu kurulmuştur. Kurum, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığının ilgili kuruluşudur. Kurumun merkezi Ankara’dadır*”.

lecektir. Fakat denetim dışına çıkarılmaya yönelik herhangi bir düzenlemenin bütçe hakkını zedeleyeceği de tartışmasızdır.

V. ÖZELLEŞTİRME, BORÇLANMA VE FON UYGULAMALARININ BÜTÇE HAKKI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

A. ÖZELLEŞTİRME UYGULAMALARININ BÜTÇE HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Özelleştirme dar anlamıyla, mülkiyeti ve idaresi kamuya ait olan iktisadî üretim birimlerinin özel sektöre devri olarak tanımlanmaktadır. Dar anlamda özelleştirmede mülkiyetin ve yönetimin en az % 51'nin devrinin gerçekleşmesi ve idarenin özel kesime geçmesi gerekmektedir. Geniş anlamda özelleştirme ise, mülkiyet veya yönetim transferinden daha fazlasını ifade etmekte olup bir iktisadî organizasyonu serbest piyasa mekanizmasına göre işleyen yapıya kavuşturmayı ve bunun için gerekli uygulamaları yapmayı kapsamaktadır⁹⁹⁶. Dolayısıyla herhangi bir mülkiyet devri söz konusu olmaksızın kamu hizmetlerinin özel sektöre gördürülmesine yönelik işlemler de özelleştirme kapsamı içinde değerlendirilmektedir⁹⁹⁷. Böylece, örneğin yap-işlet, yap-işlet-devret, işletme hakkı devri gibi sözleşmeler de özelleştirme kavramının kapsamı içindedir⁹⁹⁸. Bu itibarla özelleştirme, oldukça geniş kapsamlı bir kavramdır.

⁹⁹⁶ Bkz. ORKUNOĞLU Işıl Fulya, "Özelleştirme ve Alternatifleri", *Akademik Bakış Dergisi*, S. 22, Ekim-Kasım-Aralık 2010, <https://arastirmax.com/en/system/files/dergiler/9383/makaleler/22/arastirmax-ozellestirme-alternatifleri.pdf>, s. 2; ULUSOY Ahmet/YILMAZ Hikmet, "Özelleştirme, Türkiye'de Çay Sektörü ve Çaykur Üzerine Bir Değerlendirme", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 17, S. 3, 2017, s. 1; ŞAFAKLI Okan Veli/ERTANIN Mustafa, "Özelleştirmede Ezberbozan AB'deki Derogasyon Gerçeği: K.K.T.C Kib-TEK Örneği", *Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 2, S. 1, Haziran 2011, s. 94-95.

⁹⁹⁷ AÇDOYURAN S. Burak, "Özelleştirme İşlemlerinin Yargısal Denetiminde İdari Yargının Karşılaştığı Güncel Meseleler", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 4, S. 2, 2001, s. 80.

⁹⁹⁸ ATİYAS İzak/ODER Burak, *Türkiye'de Özelleştirmenin Hukuk ve Ekonomisi*, Ankara 2008, s. 16.

Anayasanın 47. maddesine 1999 yılında eklenen 3. ve 4. fıkralarla özelleştirme anayasal dayanağa kavuşmuştur: “Devletin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzelkişilerinin mülkiyetinde bulunan işletme ve varlıkların özelleştirilmesine ilişkin esas ve usuller **kanunla gösterilir**. Devlet, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişileri tarafından yürütülen yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleri ile gerçek veya tüzelkişilere yaptırabileceği veya devredebileceği **kanunla belirlenir**”. Dolayısıyla yapılan değişiklikle özelleştirmenin kanunîliği de düzenlenmiştir. Bu değişiklikten önce yazılan bir makalede “devletleştirme” yapmaya yetkili organın “devletsizleştirme”ye de yetkili olduğu ve özelleştirmenin anayasada öngörülmemiş olmasının, uygulanmasını engellemeyeceği ileri sürülmüştür⁹⁹⁹. Anayasa Mahkemesinin de aynı yönde kararı vardır: “Anayasa’da özelleştirme konusunun özel olarak düzenlenmemiş olması, yasaklandığı anlamına gelmez. Anayasa’da doğrudan özelleştirmeye ilişkin kurallar bulunmaması nedeniyle yasakoyucu, Anayasa’nın genel ilkelerine aykırı olmamak koşuluyla, konuyu düzenleme yetkisine sahiptir. Başka bir anlatımla, Anayasa’da özelleştirmenin öngörülmemiş olması yasakoyucunun bu konuda düzenleme yapmasını engellemez”¹⁰⁰⁰.

⁹⁹⁹ DURAN Lûtfi, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, S. 2, Haziran 1986, s. 4.

¹⁰⁰⁰ “Anayasa’da özelleştirme konusunda özel bir düzenlemeye yer verilmemesine karşın devletleştirmeye ilişkin 47. maddeden, özelleştirme için de kimi ilkeler çıkarılabilir. Çünkü, devletleştirme, özelleştirmenin tersi bir işlemdir. Bu nedenle, devletleştirmeye yetkili organın özelleştirme konusunda da yetkili olduğunun kabulü gerekir. Nitekim öğretide, devletleştirme yapmaya yetkili olan organın “devletsizleştirme”ye de yetki sayılması gerektiği görüşü çoğunluktadır. Anayasa’nın devletleştirmeye ilişkin 47. maddesinde “Kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüsler kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde devletleştirilebilir... Devletleştirmede olduğu gibi özelleştirmede de esas ve yöntemlere ilişkin bir düzenlemenin yasayla yapılması zorunluluğu açıktır. Özelleştirmeyi genelde düzenleyen böyle bir yasanın varlığı, özelleştirilecek her KİT için yasama organının oluru öngören özel bir yasa çıkarılması gereksinimini ortadan kaldırmaz. Çünkü, yasama organı özelleştirilecek KİT için anayasal ilkelere aykırı olmamak üzere çerçeve yasaya ayrık biçimde özelleştirme koşullarında değişiklik yapma yetkisine sahip bulunmaktadır”. AyM, 07.07.1994, E. 1994/49, K. 1994/45-2, RG. 10.09.1994, S. 22047; ATASOY Veysel, “Anayasa Mahkemesi Kararları ve Özelleştirme”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, S. 41-42, 1998, s. 30.

Özelleştirme işlemleri ile devletin gelir elde ettiği kamu işletmeleri veya taşınmazlar özel sektöre devredilmek suretiyle oralardan devletin uzun vadeli olarak elde edeceği gelirlerinden vazgeçilmekte; buna mukabil kısa vadede gelirler elde edilebilmektedir. Hatta özelleştirmeler çeşitli ülkelerde, ekonomik ve malî krizden çıkış yolu olarak da değerlendirilebilmektedir¹⁰⁰¹. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'da¹⁰⁰², bir kamu işletmesini veya taşınmazını özelleştirme kapsamına almak –kaldırılan– Özelleştirme Yüksek Kurulu'na ait bir görev olarak düzenlenmiştir. Kanunun 3/a maddesinde Kurulun bu görevi şöyle hükme bağlanmıştır: *"Bu Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kuruluşların "Özelleştirme kapsamına" alınması-na, özelleştirme kapsamına alınanlardan mevcut durumu itibarıyla özelleştirilebilir nitelikte olmayanların mali ve hukuki açıdan "özelleştirmeye hazırlanmasına", hazırlık işlemleri tamamlananların bu işlemlerin tamamlanmasından sonra, hazırlık işlemlerine gerek görülme-yenlerin ise doğrudan "özelleştirme programına" alınmasına karar vermek ve özelleştirme kapsamına alınan kuruluşların özelleştirme işlemlerinin tamamlanması için süre tespit etmek"*.

9 Temmuz 2018 tarihli 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bu Kurul'un görevleri kaldırılmamakla beraber, Kurul'un yapısını düzenleyen 4046 sayılı Kanunun 3. maddesinin 1. fıkrası ve bunun yanında Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile ilgili 4. maddesi ilga edilmiştir. Ardından çıkarılan 2018/3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi¹⁰⁰³ ile *"2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kaldırılan kurul, komisyon ve komitelere, ekli (19 sayılı listede belirtilen mevzuatta verilmiş olan görev ve yetkilerin karşılarında gösterilen kurum ya da makam tarafından kullanılması, Mezkûr kurul, komisyon ve komitelerin görev yetkilerine ilişkin olarak diğer mevzuatta yapılan atıflardan... icrai nitelikte olanların ise mezkûr listede karşılarında*

¹⁰⁰¹ TAN Turgut, "Özelleştirme", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3, 1988, s. 271.

¹⁰⁰² 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun, RG. 27.11.1994, S. 22124.

¹⁰⁰³ 2018/3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi, RG. 02.08.2018, S. 30497.

gösterilen ilgili kurum ya da makama yapılmış sayılması uygun görülmüştür”. Ekli listede de Özelleştirme Yüksek Kurulunun görev ve yetkilerinin **Cumhurbaşkanı’na** tevdi edildiği hükme bağlanmıştır.

15 Temmuz 2018 tarihli 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile **Özelleştirme İdaresi Başkanlığı** da Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlanmıştır: *“Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı kamu tüzel kişiliğine sahip, özel bütçeli Özelleştirme İdaresi Başkanlığı kurulmuştur”*. Kararnamenin 353. maddesinde Özelleştirme İdaresi Başkanlığının görevleri de sayılmıştır. Bunlardan bazıları şöyle sayılabilir: *“(2) İdarenin görevleri aşağıda belirtilmiştir: a) 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamında **Cumhurbaşkanı veya Hazine ve Maliye Bakanı tarafından alınan kararları uygulamak....c) Kuruluşların özelleştirme kapsamına alınmasına veya özelleştirme kapsamına alınmış olan kuruluşların eski statülerine iade edilmesi veya özelleştirme programındaki kuruluşlardan gerekli görülenlerin özelleştirmeye hazırlanmasına karar verilmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanına teklifte bulunmak... f) Özelleştirme uygulamalarının gerektirdiği özelleştirme ile ilgili her türlü işlemi yürütmek...***”. Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, Özelleştirme Yüksek Kurulu’nun bütün görev ve yetkilerinin artık Cumhurbaşkanı’na tevdi edilmiş olduğu, özelleştirme uygulamaları ile ilgili işlemlerin ise Özelleştirme İdaresi Başkanlığı tarafından gerçekleştirileceği anlaşılmaktadır.

Özelleştirmeler, (kamu mallarını yönetme, devretme... bağlamında¹⁰⁰⁴) devlet egemenliğine dayanan devletin malî iktidarı kapsamı içinde yer alır. Özelleştirmeler genel itibarıyla, önceki dönemlerde ödenen vergilerle ve/veya borçlanmalarla elde edilen kamu mallarının devrini, elden çıkarılmasını ifade eder. Bu bakımdan alınan vergilerle sağlanan değerlerin elde çıkarılması, doğrudan milleti ilgilendi-

¹⁰⁰⁴ “Kamu malı, kamu hizmetine özgülenmiş olan mallar ve/ya da kamunun kullanımına ve yararlanmasına açık bulunan yerler ile sağladığı gelir vb. yoluyla dolaylı olarak kamu hizmetine katkıda bulunan malların tamamıdır... Bu itibarla kamu malları hukukunu, kamu mallarının hukukî rejimini konu alan bir (mali) hukuk dalı olarak tanımlamak mümkündür”. KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 60, dn. 5.

ren bir husustur. Bu konuda milletin söz sahibi olması gerekir. Çünkü özelleştirilenler nihayetinde milletin malıdır¹⁰⁰⁵. Bu itibarla dolaylı olarak vergi hakkını da ilgilendiren özelleştirmeler, tartışmasız şekilde bütçe hakkıyla doğrudan ilgilidir. Bu yüzden burada da kanunîlik egemen olmalıdır. Elbette ekonomik durum, ülkenin içinde bulunduğu şartlar ya da geleceğe yönelik politikalar özelleştirmeyi gerektirebilir. Doğru bir politika izlendiğinde de oldukça başarılı sonuçlar elde edilebilir. Ancak burada önemli olan husus, özelleştirmelerin bütçe hakkı ile ilgili olduğu ve karar merciinin meclis olması gerektiğidir. Özelleştirmeler, mutlaka kanunla yapılmalıdır. Özelleştirmede ilk ve son sözü meclis söylemelidir¹⁰⁰⁶. Bu konularda yürütmeye genel ve geniş yetki verilmesi bütçe hakkına aykırıdır. Nasıl ki vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince, vergiler konusunda yürütmeye ‘vergi koymaya yetkilidir’, ‘alınacak vergileri ve oranlarını belirlemeye, belirlediklerini kaldırmaya yetkilidir’ gibi genel bir yetki devri kesinlikle mümkün olamıyorsa, aynı şekilde idareye de özelleştirme konusunda genel bir yetki verilemez.

Uzun vadeli kamu gelirlerinin kısa vadede yüksek gelirlere çevrilmesi olarak ifade edilebilecek olan özelleştirmeler, bütçe hakkı kapsamı dâhilinde, mutlaka meclis onayı ile gerçekleştirilmelidir. Özelleştirme konusunda kanunîlik egemen olmalıdır. Hatta çıkarılacak kanunlar meclis üye tamsayısının üçte iki gibi bir çoğunluğunun kararına

¹⁰⁰⁵ “Satılan milletin malıdır. Benim malım satılırken benim haberim olmuyor... bunun metodunu da kuramamışlardır. Metodun belirlenmemesi bir sürü sakıncalar getirdiği gibi, bir sürü şüpheleri de kafalarda uyandırmaktadır”. KURDAŞ Kemal, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Kasım 1989, s. 11’den nakleden: TAN, *Özelleştirme*, s. 282, dn. 22.

¹⁰⁰⁶ İlk ve Son Kararı Başkan Erdoğan Verecek!, <http://www.haber7.com/siyaset/haber/2682633-ilk-ve-son-karari-baskan-erdogan-verecek> (E.t. 08.02.2019); Özelleştirmelerde İlk ve Son Söz Erdoğan’ın, <https://www.aydinlik.com.tr/ozellestirmelerde-ilk-ve-son-soz-erdogan-in-turkiye-agustos-2018> (E.t. 08.02.2019); “Resmî Gazete’de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı genelgesiyle Yüksek Planlama Kurulu’na verilen yetkiler Cumhurbaşkanı Erdoğan’da toplandı. Buna göre özelleştirmelerde ilk ve son karar Erdoğan’da olacak”. Özelleştirmede İlk ve Son Karar Cumhurbaşkanı Erdoğan’ın, <https://www.cnnturk.com/turkiye/yetkiler-devre-dildi-ozellestirmede-ilk-ve-son-karar-cumhurbaskani-erdoganin> (E.t. 08.02.2019).

bağlanmalıdır¹⁰⁰⁷. Vergilerde üye tamsayısının salt çoğunluğu şeklinde nitelikli çoğunluk önerilmişti. Özelleştirme gelirleri ise kamu yararı noktasında vergiler kadar aciliyet kesbetmediği ve gelecek nesilleri de doğrudan etkilediği için üçte iki gibi daha ağır bir nispi çoğunluk aranması şarttır. Bütün halkı ve gelecek nesilleri ilgilendiren durum söz konusudur. Siyasî iktidarın takdirine devredilemez. Özelleştirme de usûl ve esasları belirleyen bir kanunî düzenleme yapılmış olması, özelleştirilecek her teşebbüs için ayrı kanun çıkarılması gereğini ortadan kaldırmaz¹⁰⁰⁸. Kanunîliği egemen kılmak gerekir. Doktrinde de meclisin özelleştirme uygulamalarında yetkisiz kaldığı, karar aşamasında etkili olamadığı, denetim yollarından da bir sonuç elde edilemediği belirtilmektedir¹⁰⁰⁹. Bu durum, bütçe hakkı için verilen müca-delelerin özüne aykırıdır.

Özelleştirme uygulamalarının birçok yararı ve sakıncaları vardır¹⁰¹⁰. Bunlar, mutlaka değerlendirilerek kamu yararını sağlayacak bir uygulama gerçekleştirilmelidir. Özelleştirme yöntemleri çeşitlidir. 4046 sayılı Kanunun 18. maddesinde “Özelleştirme programına alınan kuruluşlar aşağıda belirtilen yöntemlerden birinin veya birkaçının bir-

¹⁰⁰⁷ “Her bireyin veya grubun fayda ve maliyetini doğrudan ve dolaylı olarak etkileyen konularda alınacak kararların, anayasa değişikliğinde olduğu gibi 2/3 çoğunluk oyuyla alınması gerekir... Oysa üye tamsayısının salt çoğunluğu olan 226 [301] oy bile özelleştirme ile ilgili bir yasanın çıkarılması için yeterli kabul edilmemelidir... Ülkemizde ise, demokratik anlayışın tam anlamıyla yerleşmemiş olması nedeniyle, yasama organında salt çoğunluğu elde eden iktidar partileri uzlaşma arayışına girmeden ve toplumun geri kalan kesiminin taleplerini göz önüne almadan yasalar çıkarabilmektedirler. Onun için özelleştirme gibi herkes için önemli olan bir konuda amacı, kapsamı ve yöntemi belirleyecek yasanın toplumda geniş bir kesimin uzlaşmasını sağlayacak kapsamlı bir karar alma kuralı (2/3 çoğunluk gibi) ile çıkarılması gerekir”. ÇELEBİ A. Kemal, “Demokrasi ve Özelleştirme”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, S. 11-12-13, Nisan-Temmuz-Ekim 1995, s. 135, 131.

¹⁰⁰⁸ TAN, *Özelleştirme*, s. 285.

¹⁰⁰⁹ Bkz. TAN, *Özelleştirme*, s. 285; Ayrıca, 4046 sayılı Kanunda denetime yer verilmiştir. Bu itibarla özelleştirme işlemlerinin denetiminde düzeltici sonuç doğurabilen tek yol yargısal denetimdir. KARAHANOGĞLU O., s. 322.

¹⁰¹⁰ Bu konuda bkz. ORKUNOĞĞLU, s. 3-4; ULUSOY/YILMAZ, s. 10; GÜNGÖR Gonca, “Tarihi Açından Türkiye’de Özelleştirme Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Sakarya İktisat Dergisi*, C. 1, S. 2, 2012, s. 102-103.

likte uygulanması suretiyle özelleştirilir" hükmüne yer verilmiş ve özelleştirme yöntemleri olarak ise satış¹⁰¹¹, kiralama¹⁰¹², işletme hakkının verilmesi¹⁰¹³, mülkiyetin gayri aynî hak tesisi, gelir ortaklığı modeli ve işin gereğine uygun sair hukukî tasarruflar olarak sayılmıştır. İşin gereğine göre bu özelleştirme yöntemlerinden hangilerinin uygulanacağına artık Cumhurbaşkanı karar verilecektir.

Özelleştirme yöntemleri itibariyle, KİT'lerin bir bütün olarak elden çıkarılarak özel kesime devri söz konusu olabileceği gibi, herhangi bir mülkiyet devri söz konusu olmadan yapılabilmektedir¹⁰¹⁴. Bu bakımdan özelleştirmelerin, hayatın her alanında kamunun gerilemesi olarak gerçekleştirildiği belirtilmekte ve özelleştirmenin bir bütün olarak devletin varlık sebebi olan kamu hizmetinin tasfiye edilmesi niteliğinde olduğu vurgulanmaktadır¹⁰¹⁵.

Türkiye'de özelleştirme 1980'lerde başlamıştır. Bu konudaki ilk düzenleme 1983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanundur¹⁰¹⁶. 1986'dan itibaren tamamı kamuya

¹⁰¹¹ 4046 sayılı Kanun madde 18/A: "a) Satış: Kuruluşların aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimleriyle varlıklarının mülkiyetinin kısmen veya tamamen bedel karşılığı devredilmesi ya da bu kuruluşların hisselerinin tamamının veya bir kısmının kuruluşların içinde bulundukları şartlar da dikkate alınarak yurt içi ve yurt dışında, halka arz, gerçek ve/veya tüzelkişilere blok satış, gecikmeli halka arzı içeren blok satış, çalışanlara satış, borsada normal ve/veya özel emir ile satış, menkul kıymetler yatırım fonları ve/veya menkul kıymetler yatırım ortaklarına satış veya bunların birlikte uygulanması yoluyla bedel karşılığı devredilmesidir".

¹⁰¹² 4046 sayılı Kanun madde 18/A: "b) Kiralama; kuruluşların aktiflerindeki varlıklarının kısmen veya tamamen bedel karşılığında ve belli bir süre ile kullanma hakkının verilmesidir".

¹⁰¹³ 4046 sayılı Kanun madde 18/A: "c) İşletme hakkının verilmesi; Kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesidir".

¹⁰¹⁴ KARAHANOGULLARI Onur, "Özelleştirme İşlemlerinin Yargısal Denetimi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 45, S. 1, 1996, s. 280; ULUSOY/YILMAZ, s. 8 vd.

¹⁰¹⁵ Bu görüşe göre, böylece "Devletin sunduğu kamu hizmeti, "mal"a, vatandaşlar da "müşteri"ye dönüştürülmektedir". KARAHANOGULLARI, s. 322.

¹⁰¹⁶ RG. 17.03.1984, S. 18344.

ait veya kamu iştiraki olan kuruluşlardaki kamu paylarının özelleştirme kapsamına alınması neticesinde, idare tarafından 2010 yılına kadar 199 kuruluşta hisse senedi veya varlık satış/devir işlemi yapılmış ve bu kuruluşlardan 188’inde hiç kamu payı kalmamıştır¹⁰¹⁷.

2002-2017 döneminde özelleştirmelerden 70 milyar doların üzerinde gelir sağlandığı, bu miktarın Cumhuriyetin ilânından 2002 yılına kadar özelleştirmeden sağlanan kaynakların iki katı büyüklüğünde olduğu belirtilmektedir¹⁰¹⁸. Fakat bu hususta yürütmeye yetki vermek yerine yasama organının nihaî karar verici olması çok daha istikrarlı ve başarılı sonuçlar alınmasını sağlayacaktır. Nitekim doktrinde, yapılan özelleştirmeler şöyle eleştirilmektedir: *“Bu arada ilginç gelişmeler de sağlanmaktadır. Örneğin şeker fabrikalarını satmaya çalışan Devlet, PTT’nin yaptığı işler arasına “Kargoculuk işi”ni de dahil etmiştir”*¹⁰¹⁹. Gerçekten de şeker fabrikaları, tekel gibi hem ülkenin ekonomik ve tarım yapısı bakımından stratejik, hem de sağlık bakımından önemli fabrikaların satışı mutlaka millete danışılmalıdır. Yürütmenin inisiyatifine bırakılmamalıdır. Tarih içinde verilen mücadeleleri, o ruhu iyi okumak lâzım.

Özelleştirme işlemlerinin yarıya yakınının blok satış biçiminde gerçekleştiği görülmektedir. Ayrıca 1986-2009 yılları arasına yönelik istatistiğe göre, blok satışlar ve tesis/varlık satışı toplamının oranı % 76’dır. Özelleştirmenin ağırlıklı olarak bu tür yöntemlerle yapılması ekonomi için çeşitli yönlerden sakıncalıdır. Şöyle ki özelleştirme uygulamalarında, sermayenin tabana yayılmasının sağlanması hedeflenmektedir. Ancak blok satışlar yoluyla yapılan özelleştirmede, bu amaç göz ardı edilmektedir. Elde edilen satış hasılatı da kamu varlıklarının artırılmasında kullanılmadığından; özelleştirme, kamu varlıklarının özel kişi ve şirketlere devri neticesini doğurmuş, servet dağılımında eşitsiz-

¹⁰¹⁷ Bkz. ORKUNOĞLU, s. 11.

¹⁰¹⁸ BİLİCİ/BİLİCİ, s. 77.

¹⁰¹⁹ BİLİCİ/BİLİCİ, s. 77; Buna benzer eleştiriler de söz konusudur: *“Türk Telekom’u, Tekel’i, Petkim’i, Tüpraş’ı “babalar gibi” yok pahasına sat. Yokluktan domates, biber, patlıcan satmak için tanzim satış yeri aç”*. MURATOĞLU Murat, *“Telekom’u Yabancıya Sat Sen Git Manav Aç”*, *Sözcü Gazetesi*, 09 Şubat 2018.

liği artırıcı etkiye yol açmıştır¹⁰²⁰. Ülkemiz açısından son derece stratejik olan kurumların blok olarak satılması yerine, bu kurumların halka açılması tercih edilmelidir. Özelleştirme politikalarında amaç, devlet borçlarını azaltmak değil, ekonomiyi yapılandırmak olmalıdır¹⁰²¹.

Satışın yabancılara yapılmasının da farklı sakıncaları söz konusu olabilecektir. Maliye Bakanlığı yapan Adnan KAHVECİ yabancılara satışı kapitülasyonlara benzeterek şunları söylemiştir: *“Ben de Türk ekonomisinin kontrolünün yabancılara eline geçmesinden korkuyorum. Bu konuda çok akılcı olmamız lazım. Kapitülasyon niteliğinde olan şeylerden kesinlikle kaçınmamız lazım. Hizmet üreten sektörlerde kapitülasyonu engellemenin yolu, %51’i vermemektir. Benim düşüncem bu. Türk ekonomisinde kontrol edemediğimiz bazı güçlerin oluşmasından ben de çekiniyorum”*¹⁰²². Anayasa Mahkemesi’nin de özellikle yabancı sermaye ve yabancılara özelleştirme faaliyetlerine katılmaları konusunda oldukça muhafazakâr bir tavır takındığı belirtilmektedir¹⁰²³. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında bu hususu egemenliğin simgesi olarak görmüş ve şöyle vurgulamıştır: *“Türkiye’de yabancının toprak (arazi, arsa, bina) edinmesi yalnızca bir mülkiyet sorunu olarak görülemez. Çünkü toprak devletin vazgeçilmez temel ögesi, egemenliğin ve bağımsızlığın simgesidir. Bu nedenle, Türkiye Cumhuriyeti, kuruluşundan bu yana, kapitülasyonların Osmanlı Devleti’ne verdiği zararları da gözeterek yabancılara taşınmaz mal, özellikle arazi edinmelerine çok duyarlı yaklaşmıştır. Yabancılara ülkede mülk edinmelerini olanaklar ölçüsünde sınırlayan Lozan Barış Andlaşması’yla başlayan hukuk siyaseti, günümüze dek sürmüştür. Köy Yasası’yla yabancılara köyde taşınmaz edinmeleri yasaklanmış,*

¹⁰²⁰ Bkz. ORKUNOĞLU, s. 17; ŞAR Kağan, *Türkiye’de Küreselleşmenin Bir Aracı Olarak Özelleştirme Uygulamaları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2002, s. 106; ULUSOY/YILMAZ, s. 9.

¹⁰²¹ İLERİ Hüseyin, “Türkiye’de Özelleştirme”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C.1, S. 1, 1998, s. 161.

¹⁰²² KAHVECİ Adnan, *İşveren Dergisi*, Ekim 1989, s. 26’dan nakleden: TAN, *Özelleştirme*, s. 295, dn. 83.

¹⁰²³ ATASOY, s. 52.

bunu Tapu Yasası'ndaki sınırlama izlemiştir. Yabancı tüzelkişilerin ülkede mülk edinemeyeceklerine ilişkin esasa kimi yasalarla getirilen ayrıklıkların çok önemli ulusal yararlarımızla ilgili olduğu açıktır"¹⁰²⁴. Hatta yabancıya satış yoluyla gerçekleştirilen özelleştirmelerde, yabancıların krediyi Türk bankalarından temin etmesi de (Tekel¹⁰²⁵ ve Türk Telekom¹⁰²⁶ özelleştirmelerinde olduğu gibi), mazisinde kapitü-

¹⁰²⁴ "Özelleştirmeye KİT'lerin arazi, arsa, bina, makina gibi tüm varlığı satılabilecektir. Türkiye'de kamu işletmelerinin bir çoğunun taşınmaz mal varlıkları çok değerlidir. Bu nedenle yerli ve yabancı özel sektöre çoğu kuruluş çekici gelmektedir. Önemli olan KİT'lere ilişkin araç ve gereçlerle birlikte taşınmaz malların da satılmasıdır. Bu yöntemle, Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa'ya aykırı bularak kapatmış olduğu yabancılara taşınmaz mal satışı yolu, bu konuda dolaylı olarak yeniden açılmış olacaktır ki, bu da Anayasa Mahkemesi kararlarını etkisiz kılma anlamına gelir. Bu kararlar ve karşılıklılık ilkesi gözetilmeden yapılacak özelleştirme Anayasa'ya aykırı olur... 3987 sayılı Yasa'da hiçbir sınır getirilmeden KİT'lerin, müessese, bağlı ortaklık, iştirak, işletme ve işletme birimlerinin özelleştirilmesi öngörülmüştür. Bu özelleştirme sonucu sektörün bir kısmı ya da tamamı yabancıların da eline geçebilecektir. **Ülkemizde sermaye birikiminin düzeyi düşünülürse, özelleştirmenin yabancılaştırma olasılığının yüksekliği daha anlaşılır olacaktır...** Anayasa'nın 47. maddesinde devletleştirme olanağının getirildiği, yabancıya satışın ülke çıkarlarına olumsuz etkisi görülürse devletleştirme yoluna gidilerek bu riskin ortadan kaldırılabileceği düşüncesi, ulusal ve uluslararası hukuk yönünden pek geçerli görülemez. Gerçekten, Devletleştirme Yasası'na göre özel teşebbüsleri Devletleştirme oldukça güçleşmiştir. Konunun uluslararası boyutuna bakıldığında olayın çok daha güç olduğu görülür. Nitekim, Anayasa Mahkemesi "yabancıya satılmış toprakların yasal yollardan yerine göre geri alınabilmesi olanağının varlığına güvenilemez. **Yabancıların her an kendi devletlerinin himayesinde olduğu dikkate alındığında böyle bir yola başvurmaın devletlerarası çetin sorunları davet etmesi kaçınılmazdır.**" yargısına vararak bu hususu açıkça vurgulamıştır. **Kaldı ki önceden önleme olanağı varken, sonuçta bu denli sorunlarla yüklü bir yola girmek, mantıkla da bağdaşmaz**". AyM, 07.07.1994, E. 1994/49, K. 1994/45-2, RG. 10.09.1994, S. 22047.

¹⁰²⁵ "Tekel'in altı sigara fabrikası (Samsun, Tokat, Malatya, Adana, Maltepe, Bitlis) British American Tobacco'ya 1.7 milyar dolara satıldı. Bu rakam Tekel'in sadece iki sigara fabrikasının üç yılda yapacağı kâra denk düşen para karşılığıydı... British American Tobacco parayı da Türk bankalarından kredi olarak aldı. Özelleştirilen devlet mallarını satın alan yabancıların, krediyi Türk bankalarından bulmaları ilginç bir durum ortaya çıkarıyordu: Türk'ün parasıyla Türk'ün malını almak gibi!". YALÇIN Soner, Saklı Seçilmişler, İstanbul 2018, s. 270.

¹⁰²⁶ "OTAŞ bu krediyi Türk Telekom özelleştirme bedelini ödeyebilmek için almıştı. Sonunda OTAŞ'ın sahip olduğu Türk Telekom hisselerinin, ödenemeyen kredilerin alacaklısı olan bankalara geçmesine karar verildi". <https://www.bbc.com/turk->

lasyonlar bulunan ülkemiz açısından üzerinde düşünülmesi gereken bir durum oluşturmaktadır.

Aslında sadece özelleştirmede değil, yabancıya her türlü gayrimenkul satışında (özel kişilerin satışları dâhil olmak üzere) mevcut düzenlemelere ek kısıtlama getirilmelidir. Meselâ yabancıya gayrimenkul satışı önlenmeli bunun yerine işletme hakkı devri, intifa hakkı, sükna hakkı gibi belli süre geçerli irtifak hakkı tanınmalıdır. Süre sonunda mülkiyet devlete geçmeli ve yine ilgili kişiye veya vârislerine irtifak hakkında öncelik tanımak suretiyle yeniden tahsis mümkün olabilmelidir. Yabancıya mülkiyet hakkının yerine, kullanım hakkının geçmesi tercih edilmelidir.

Yabancılarla satışın yanında, ülke geleceği için kritik sektörlerin özelleştirilmesi de çok büyük riskler taşımaktadır. Tarım sektörüne yönelik kuruluşların özelleştirilmesi, hatta bunların yabancıya satışı, ülkenin geleceğini tehlikeye sokabilecek niteliktedir¹⁰²⁷. Benzer tehlike, savunma sanayii bakımından da geçerlidir. Nitekim 481 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı¹⁰²⁸ ile kamuoyunda “tank-palet fabrikası” ola-

ce/haberler-turkiye-45407651 (E.t. 09.02.2019); <https://www.ntv.com.tr/ekonomi/turk-telekomda-yonetim-bankalara-geciyor-otas-kredi-borcu-nedeniyle,2rU2eqWiNOC0lu1CV86UBg> (E.t. 09.02.2019); “*Lübnan siyasetine yön veren Hariri ailesinin, Suudi Telekom Şirketi’yle (STC) ortak olduğu Oger Telecom, 2005 yılında Türk Telekom’un yüzde 55’ini satın almıştı. Satın alma Oger Telecom’un Türkiye’de kurduğu Oger Telekomünikasyon A.Ş. (OTAŞ) adlı şirket üzerinden yapılmıştı. OTAŞ, Türk Telekom’u satın almak için bankalardan kullandığı kredinin yeniden finansmanı için 2013’te aldığı 4.75 milyar dolar krediyi ödeyememişti*”. <http://www.diken.com.tr/bakanliktan-onay-krediyi-veren-bankalar-turk-telekomun-yuzde-55ini-devraliyor/> (E.t. 09.02.2019); <https://www.haber-turk.com/bankalar-turk-telekom-a-ortak-oluyor-2121670-ekonomi#> (E.t. 09.02.2019); MURATOĞLU Murat, “Adamlar Fena Kazıkladı!”, *Sözcü Gazetesi*, 18 Kasım 2017.

¹⁰²⁷ “[S]ayınca az olan tarımsal özelleştirmeler 1990’larda bir dizi furyaya dönüştü. SEK, YEMSAN, EBK, KÖYTEKS, ORÜS, TZDAŞ ve TÜGSAŞ satıldı. Bu derece toptan özelleştirme, temel yapısal sorunlarını çözememiş Türk tarımının kurumsal alt-yapısını tümüyle çökertti. Türkiye tamamen dışarıya açık Pazar haline getirildi. Artık ABD’li AB’li küresel şirketler çok memnundu., Türkiye gibi büyük pazarların açılması aralarındaki rekabeti yumuşattı. Depolarındaki endüstriyel tarım ürünlerini “az gelişmiş tarım ülkelerine” satmaya başladılar!”. YALÇIN, s. 221.

¹⁰²⁸ 481 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, RG. 20.12.2018, S. 30631.

rak bilinen Milli Savunma Bakanlığına tahsisli Sakarya ili Arifiye ilçesindeki 1. Ana Bakım Fabrika Müdürlüğü kapsamındaki fabrika, 25 yılına işletme hakkının verilmesi suretiyle özelleştirme kapsamına alınmıştır. Bunun verimliliği ve üretkenliği artırmayı hedeflediği ve özelleştirme olmadığı ifade edilmektedir¹⁰²⁹. Ayrıca bunun fabrikadan ziyade bir bakım merkezi olduğu da belirtilmektedir¹⁰³⁰. Burada, özelleştirme yöntemlerinden işletme hakkının verilmesi söz konusudur. Millî güvenlikle ilgili bir fabrikanın özelleştirilmesinin, ülke güvenliği için risk taşıdığı söylenebilir. Aselsan gibi örneklerde olduğu üzere, teknoloji, devletin elindeyken de çok rahatlıkla geliştirilebilir. Ancak işletme hakkının devri, mülkiyetin devrini gerektirmediği için, bu yöntem bütçe hakkını, satış yöntemi kadar ihlâl etmeyecektir. Nitekim çay sektöründe de özelleştirmenin işletme hakkının devri suretiyle

¹⁰²⁹ “Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan, Sakarya’daki 1. Ana Bakım Fabrikası’nın özelleştirilme kararıyla ilgili... “...bu yatırımı yapan BMC, Arifiye’nin işletmesini 25 yılına alan dev güçlü bir firmadır. Zira orada yapılacak olan işler, fabrika arazisinde ki her türlü taşınmazın mülkiyeti devlete aittir ve orada kalacaktır. Yeni yeni teknolojik yatırımlar yapılacak oraya. Bu tür yatırımları yapacak ve işletmeyi orada daha iyi hale getirebilecek bir firmaya karşı daha adım atılmadan, bu tür gösterilere girmek çok yanlış. Bu tür şeylere kusura bakmasınlar biz prim vermeyiz. Kaldı ki burada yapılan iş özelleştirme de değildir; işletme hakkının belli şartlar, belli süreler, belli kısıtlamalar karşılığında BMC’ye devredilmesidir. İşletmeyi devralacak firma mevcudu korumakla kalmayacak yeni yatırımlar ile fabrikayı daha da güçlendirecektir. İnşallah bu sürecin sonunda sadece işçilerimiz değil, silahlı kuvvetlerimiz ve milletimiz de kazançlı çıkacaktır” şeklinde konuştu”. Bkz. <https://www.haberturk.com/sakarya-haberleri/66050761-cumhurbaskani-erdogandan-tank-palet-fabrikasi-aciklamasi-erdogan-arifiyedeki-mevcut-09.02.2019>); “Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan, tank palet fabrikasının satılması yada özelleştirilmesi gibi bir durum olmadığını, sadece ileri bir modernizasyona sahip olması için fabrikanın belirli bir süre için işletme devrinin yapıldığını söyledi”. <https://www.haberler.com/satis-degil-ozellestirme-degil-11637455-haberi/> (E.t. 09.02.2019).

¹⁰³⁰ “Nedir bakım merkezi? TSK, savunma konusunda teknolojisini ve imkânlarını mahrem değerlendirdiğinden, satın aldığı askerî sistemlerin ve ürünlerin bakımını kendisi üstlenmiştir. Bunun için çeşitli illerde bakım merkez komutanlıkları kurmuş, elindeki araçların bakımlarını burada yaptırmıştır. Yıllar içinde bakım faaliyetleri belli üretimleri de gerekli kılmış, devasa makine teçhizat yatırımı yapılmıştır”. Bkz. TAKAN Ahmet, “Bir Aşkın Meyveleri: Özel(iş)tirme”, *Yeniçağ Gazetesi*, 18 Ocak 2019.

yapılmasının faydalı olacağı ileri sürülmektedir¹⁰³¹. Meclisin bu konuda bilgilendirilmesi ve meclis onayı ile gerçekleşmesi, muhtemel sıkıntıları önleyebilecektir.

4046 sayılı Kanunun 18. maddesinde “Değer tespit sonuçları, kuruluşun özelleştirme işlemi tamamlanarak devir sözleşmesinde yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kamuoyuna duyurulur” hükmü yer almaktadır. 2017 yılına ilişkin Sayıştay Denetim Raporunda, “2014, 2015 ve 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporunda konu edilen bu hususla ilgili olarak yapılan incelemelerde, tespit edilen değerinin altında özelleştirme ihalesi yapılmadığı görülmekteyse de, değer tespit komisyonu tarafından gerçekleştirilen işlemleri kapsayan değer tespit sonuçlarının, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca; kuruluşun özelleştirme işlemi tamamlanarak devir sözleşmesinde yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kamuoyuna duyurulması gerekmektedir” tespiti yapılmıştır¹⁰³². Kamuoyuna açıklama, bütçe hakkını ilgilendiren bir husustur. Değer tespitinin doğru ve hukuka uygun şekilde yapılmasının yanı sıra kamuoyuna duyurulması da büyük önem taşımaktadır. Değerin doğru tespit edilmemesi halinde kamunun zarara uğrayacağı açıktır¹⁰³³. İşte, son ona-

¹⁰³¹ “İşletme hakkı devri yönteminin çay ve benzeri sektörlerde kullanılmasının temel avantajı sosyal faydayı göz ardı etmeden kamunun sermaye gücü ve özel sektörün dinamizmini bir araya getirebilmesidir. Yine bu yöntemle sektörün özele devri sırasında daha yumuşak bir geçişin yapılması sağlanarak ortaya çıkabilecek problemlere müdahale şansı kamunun elinde halen var olabilecektir”. ULUSOY/YILMAZ, s. 16.

¹⁰³² Özelleştirme İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/%C3%96zel_B%C3%BCt%C3%A7eli_%C4%B0dareler-B/%C3%96ZELLE%C5%9ET%C4%B0RME%20%C4%B0DARES%C4%B0%20BA%C5%9EKANLI%C4%9El.pdf (E.t. 09.02.2019).

¹⁰³³ “TEKEL’e ait Alkollü İçkiler Sanayi ve Ticaret A.Ş.’yi 2003 yılında, 292 milyon dolara işadamı Nihat Özdemir ve ortaklarına sudan ucuza sattı. Bu satışla TEKEL 18 il ve ilçedeki fabrikaları, depo ve arsaları, kasasındaki –dönemin– 384.4 trilyon TL parası ve 70milyar TL değerindeki içkisiyle beraber devredildi. Nihat Özdemir, Mey’i üç yıl sonra –şirketin %92’sini– 810 milyon dolara Amerikan Texas Pacific Group’a sattı. Bu ABD’li firma da Mey’i 2,1 milyar dolara Johnny Walker viski ve Guinness biranın sahibi İngiliz Diageo’ya sattı!”. YALÇIN, s. 259.

yın meclis tarafından verilmesi, kamuoyunun konuyla daha fazla ilgilenmesini sağlayacaktır.

Seçilecek özelleştirme yöntemlerinin her birinin kendine göre avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Bu sebeple kuruluşun ve sektörün özelliklerine göre en uygun yöntemin seçilmesi lâzımdır. Meselâ blok satış yöntemi, gerekli önlemler alınmazsa, kamu tekelinin özel tekele dönüşümüne yol açabilir. Sermayenin tabana yayılması ilkesi açısından en uygun yöntem olan halka arz yöntemi de, hisselerin çok büyük bir kısmının devredilmesi hâlinde, yönetim boşlukları doğurabilir¹⁰³⁴. En iyi yöntemi belirleme bakımından idareye yetki verilebilir. İdare bütün araştırmaları titizlikle yapıp en iyi yöntemi belirlemelidir. Belirlenen yöntem yine meclise getirilerek onay alınmalıdır. Bütçe hakkı gereği, özelleştirmede de asıl söz sahibi meclis olmalıdır. Aksi halde, kamu yararına aykırı sonuçlar doğuran özelleştirmeler kaçınılmaz olacaktır.

Kural olarak özelleştirmeden sonra şirketin üretimi, verimi ve çalışan sayısı azalmamalıdır. Eğer verim ve kâr azalacaksa, özelleştirme yapmanın gereği bulunmamaktadır¹⁰³⁵. Zaten ekonomide verimlilik artışı sağlayan ancak, kamu harcamalarında azalma sağlamayan ya da kamu harcamalarında azalma sağlayıp da ekonomide verimlilik artışı sağlamayan bir özelleştirme, rahatlıkla idarî yargıda iptal kararıyla karşılaşabilecektir¹⁰³⁶.

B. BORÇLANMANIN BÜTÇE HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu borçları, elde edilmesi yönüyle kamu geliri; geri ödenmesi bakımından da kamu harcaması özelliği taşımaktadır¹⁰³⁷. Anayasada borçlanma konusunda herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bunun

¹⁰³⁴ ORKUNOĞLU, s. 20; ULUSOY/YILMAZ, s. 10.

¹⁰³⁵ ORKUNOĞLU, s. 18.

¹⁰³⁶ ATİYAS/ODER, s. 144.

¹⁰³⁷ ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 214; BİÇER, s. 171.

sebebi olarak, borçlanmanın çok açık bir şekilde kanun konusu olması gösterilmektedir. Dolayısıyla ayrıca belirtilmesine gerek olmadığı ileri sürülmektedir¹⁰³⁸. Ancak, bütçe açıkları ve borçlanmanın bir para politikası unsuru olarak kullanılması neticesinde, borçlanma hak ve yetkisinin önem kazandığı; borçlanma konusunda yürütme organına sınırsız yetki tanınması halinde, meclisin bütçeyi kontrolünün işlemez hale geleceği belirtilmektedir¹⁰³⁹. Nitekim 1923-1983 arasında neredeyse hiç kullanılmayan iç borçlanma, 1983 sonrası çok aktif bir şekilde kullanılmıştır. Meclis 1985 yılı bütçesinden itibaren yürütmeye yetki vermeye başlamıştır¹⁰⁴⁰. Yürütmeye çok geniş bir şekilde borçlanma yetkisi tanınması açıkça meclisin bütçe hakkının ihlâli niteliğindedir¹⁰⁴¹.

¹⁰³⁸ KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 65; MERİÇ, s. 11.

¹⁰³⁹ ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 214; İç borçlanma bir finansman aracı haline getirilmiştir. Bkz. EKZEN Nazif, "2001 Bütçesi Üzerine: Kamu Ekonomisinde Harcama ve Gelir Toplama Yetkisinin Kullanımında, Bütçe Hakkına TBMM Yeniden Sahip Olmak Zorundadır", *İktisat Dergisi*, S. 407, Kasım 2000, s. 77.

¹⁰⁴⁰ EKZEN Nazif, "İç Borçlanma: TBMM Devrettiği Bütçe Yetkisini Yürütmeden Geri Almak Zorunda", *Türk-İş Yıllığı'99, Yüzyıl/Binyıl Biterken Dünyada ve Türkiye'de Durum*, C.2, s. 405-406; "1985 mali yılı bütçesi ile Cumhuriyet döneminde ilk kez "idarenin" borçlanma "yetkisi"nin sınırları genişletildi. 1985 yılına dek ancak bütçeyle verilen ödenekle tahmin edilen gelir arasındaki "açık" kadar borçlanabilme belli koşullarda ve kamu fonları kullanılmak suretiyle gerçekleştirilebilirken 1985 bütçesiyle idareye ortaya çıkacak açığı iki katına kadar borçlanma yetkisi ve bu borçlanmanın para-sermaye piyasalarından yapılabilmesi imkanı getirildi. (1985'te başlayan bu süreç 1998 yılına dek devam etmiş, 1998 bütçesiyle getirilen sınırlamayla açığın ancak %15'i ile sınırlı bir yetki idareye bırakılmıştır)". Bkz. EKZEN, *İç Borçlanma*, s. 411. Ayrıca bkz. KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 66-67. Bugün bu sınır daha düşüktür.

¹⁰⁴¹ "1999 konsolide bütçesine bakıldığında büyük ağırlığı iç borç ödemelerinden oluşan transfer harcamaları bütçe harcama büyüklüğünün %60'ını aşmıştır. Faiz harcamaları ise bütçenin yaklaşık %40'lık kısmını oluşturmaktadır... Yasama organının bu harcama büyüklüğü üzerinde hiçbir tahsis yetkisi kalmamıştır. Borçlanmanın ve borçlanma harcamalarının bütün şartları da idare tarafından belirlenmekte, daha doğrusu mali piyasaların en büyük alıcısı haline geldiği ve alternatif kaynak kullanma imkanları kalmadığı için, piyasaların belirlediği borçlanma koşullarını kabul etmek durumunda kalmaktadır... bu yapı, yasamanın, bütçe ödeneklerinin %50'ye varan bir bölümü üzerindeki bütçe hakkını, tahsis hakkını bütünüyle kaybettiğini göstermektedir". EKZEN, *İç Borçlanma*, s. 414; . Ayrıca bkz. KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 67-68.

Bu durum çok yüksek maliyetlere sebebiyet vermektedir. Meclis, bütçe hakkına yeniden tam anlamıyla sahip olmalıdır¹⁰⁴².

Özelleştirme ve borçlanma da, egemenliğe dayanan malî iktidarlardır (özelleştirme yapma/borçlanma hakkı)¹⁰⁴³. Yüksek oranda borçlanma ülkenin bağımsızlığını bile tehlike atmakta, egemenliğini tartışılır hale getirmektedir¹⁰⁴⁴. Bu bakımdan devlet borçlanmayı da ancak kanuna dayanarak yapabilmektedir. Çıkarılan kanun, borçlanmanın hukukî düzenini tesis eder¹⁰⁴⁵. KARAKOÇ borçlanma hakkının, bütçe hakkının ya da geniş anlamda vergi hakkının bir unsuru ve/veya onun bir türevi olduğunu ifade etmektedir: *“Vergilendirme yetkisi, kanunla mali yükümler konulması ve bunların hukuka uygun olarak tahsil edilmesidir. Bu yolla, ülkede yaşayan ve faaliyet gösteren ödeme gücü olan kişilerin yükümlendirilmesi gerçekleştirilmekte, yani kişiler adına borç yaratılmaktadır. Borçlanmada ise, Devlet adına borç yaratılmaktadır. Ancak, Devlet adına yaratılan bu borcun vadesi geldiğinde vergi gelirleri ile ödenmesi gerekmektedir. Bu itibarla, borçlanıldığı dönemde kişilerin vergi yüklerinde bir artışa yol açılmamasına rağmen, sonraki nesillere taşımaları gereken bir vergi yükü getirilmektedir. Dolayısıyla, borçlanma yoluyla dolaylı bir şekilde daha sonraki*

¹⁰⁴² EKZEN, 2001 Bütçesi, s. 79; “[S]ürekli şekilde borçlanmak veya emisyonu baş-
vurmak da esasen ekonomik yapısı zayıf olan memleketleri malî iflâsa doğru gö-
türebilir”. SAYÂR, s. 84; “Yüksek borç faizi yükü ve düşük büyüme hızı sorunu ile
baş etmeye çalışan gelişmekte olan ülkeler açısından en önemli problemlerden
biri; kısa dönemde kamu borçlanmasına ağırlık vermenin uzun dönemde makro
ekonomik politikalar üzerindeki olumsuz etkisinin boyutlarının önceden tahmin
edilebilirliğinin oldukça güç olmasıdır”. ŞİMŞEK Hayal Ayça, “Mali Sürdürülebilir-
lik ve Kamu Borç Yönetimi”, Prof. Dr. Aytaç EKER’e Armağan, Sakarya 2010, s. 98.

¹⁰⁴³ “Vergilendirme yetkisi gibi, borç (ödünç) alma yetkisi de bütün devletlerin ege-
menlik yetkilerinin bir parçasını oluşturmaktadır”. KARAKOÇ, Borçlanma, s. 71.

¹⁰⁴⁴ “Özellikle Türkiye gibi yüksek oranda borçlu ülkelerde ülkenin sadece ekonomik
bir sorunu olmaktan çıkmakta önemli siyasi ve sosyal bir sorun haline gelmek-
tedir. Hatta ülkenin bağımsızlığını ve Meclisin egemenliğini tartışılır hale getir-
mektedir”. YILMAZCAN Dilek, “Türkiye’de Dış Borç Yönetiminin Koordinasyonu
ve Yabancı Ülke Uygulamaları”, Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve
Sosyal Etkileri, Beklentiler), XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs
2003, s. 232.

¹⁰⁴⁵ KARAKOÇ, Borçlanma, s. 71.

*yıllara ve nesillere yönelik bir vergilendirmeden söz etmek mümkündür*¹⁰⁴⁶.

Borçlanmanın, 'gelirlerin nevini, miktarını tayin ve tasdik etme' çerçevesinde bütçe hakkının kapsamında olduğu da açıktır. Zaten bütçenin kanunîliği ilkesi bağlamında ön izin ilkesi, "*devlet borçlanmaları açısından belli bir miktara kadar borçlanmaya gidebilme yetkisinin yürütme organına verilmesini ifade etmektedir*"¹⁰⁴⁷. Dolayısıyla borçlanmada kanunilik tartışmasız bir şekilde egemen olmalıdır. Borçlanma hakkı, gelecek nesillerin vergilerinin şimdiden kullanılması sonucunu doğurduğu için, en az vergi hakkı kadar önem verilmesi gereken bir haktır. Maalesef borçlanma konusunda yürütme organına ve idareye yetki tanınırken vergilerde olduğu kadar titiz davranılmamakta; vatandaşlar da kendilerinden alınan vergilere gösterdikleri duyarlılığı, borçlanma konusunda sergilememektedirler. Bu konuda gerek vatandaşların gerekse meclis üyelerinin eğitimi ve farkındalık oluşturulması, mazarinde Düyun-u Umumiye bulunan bizler için çok büyük bir zaruret arz etmektedir.

Borçlanma konusunda meclis, bütçe hakkı çerçevesinde hak sahibidir. Diğer bir ifade ile meclis borçlanma hakkına sahiptir. Meclis bu hakkını, kanun çıkarmak suretiyle kullanmaktadır. Bu konuda çıkarılan kanun ya da kanunlarla borçlanmanın gerçekleştirilmesi konusunda yürütme organına ya da Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir¹⁰⁴⁸. Meclis, kamu borçlanması üzerindeki hak ve yetkisini her yıl bütçe kanunları ile yürütme organına devretmektedir¹⁰⁴⁹.

Borçlanmalar aslında, gelecek nesillerin vergisini şimdiden harcamak anlamına gelmektedir. Bu itibarla borçlanmanın dolaylı bir vergileme niteliği taşıdığından bahsedilebilir. O halde nasıl ki vergi alırken kanunîlik egemen ise, borçlanma yaparken de aynı şekilde olmak durumundadır. Anayasaya bu yönde bir hüküm konulması isabetli olacaktır. Hatta gelecek nesilleri ilgilendirdiği için vergi konulma-

¹⁰⁴⁶ KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 71.

¹⁰⁴⁷ GÜLSEN, *Önceden İzin*, s. 176.

¹⁰⁴⁸ Bkz. KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 66.

¹⁰⁴⁹ BİÇER, s. 172.

sından daha da nitelikli bir çoğunluk aranmalıdır. Aynen özelleştirmelerde olması önerildiği gibi, borçlanma sınırlarının belirlenmesi ve bunların artırılmasında meclis üye tamsayısının üçte ikilik çoğunluğu aranmalıdır. Bunun borçlanmayı zorlaştıracığı, ekonomi yönetimine esneklik sağlanması gerektiği gibi itirazlar gelebilirse de, nasıl ki ABD’de hükûmet ile Kongre anlaşmak zorunda kalıyorsa, bizde de uzlaşma kültürü sağlanmasına yönelik böyle bir düzenleme şarttır. Gelecek nesilleri ilgilendiren malî yüklerin altına girmeye milletin özünü oluşturan meclisin karar vermesi mutlaka sağlanmalıdır.

Nitelikli çoğunluk, milletin menfaatini sağlamak açısından şarttır. Nitekim doktrindeki bir açıklama bu hususu desteklemektedir: *“Kendi faydalarını maksimize etmek amacıyla çalışan bugünkü karar alıcılar, gelecek nesillerin gelirlerine şimdiden ipotek koyarak, bugün seçmen yaşı dahi gelmemiş gelecekteki vergi ödeyicilerinin kaynaklarını gelecekte bugüne rahat bir şekilde aktarabilmektedirler... Ülke-mizde bugün yaşanan borç tuzağının ve ekonomideki tikanıklıkların başlıca nedeni siyasi iktidarların kendi menfaatlerini, ülke menfaatleri üzerinde tutmasından kaynaklanmaktadır”*¹⁰⁵⁰.

Borçlanma konusunda yetki ve sınırları düzenleyen temel kanun, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanundur¹⁰⁵¹. Bu kanun çıkmadan önce borç yönetiminde eşgüdüm bulunmadığı, ülkenin ‘borcunu bilmeyen ülke’ pozisyonunda bulunduğu ileri sürülmekte ve kanunun bu amaçla çıktığı belirtilmektedir¹⁰⁵². Önceki dönemlerde devletin dış borcunun kayıtları düzgün tutulmadığı için aynı borcun iki kere ödenmesi bile söz konusu olmuştur¹⁰⁵³.

¹⁰⁵⁰ MERİÇ, s. 20.

¹⁰⁵¹ RG. 09.04.2002, S. 24721.

¹⁰⁵² AYDIN, s. 145.

¹⁰⁵³ “Maliye Bakanı Ekrem Pakdemirli... Türkiye’nin dış borçları konusuna değindikten sonra ilginç bir olay anlattı; “Zamanında, bir ülkeden önemli tutarda borç almışız. Yıllar sonra borcu ödediğimizde, ilginç bir mektup aldık. Özetle ‘Siz bu borcu iki yıl önce ödemiştiniz. Şimdi aynı borcu ikinci kez niye gönderdiğinizizi anlamadık’ diyorlardı!”, KIZILOTL Şükrü, “Türkiye Aynı Borcu İki Kez Ödemiş”, Hürriyet Gazetesi, 12 Ekim 2014.

4749 sayılı Kanunun 4/1. maddesine göre, “Türkiye Cumhuriyeti adına Devlet iç borcu ve Devlet dış borcu almaya, Hazine geri ödeme garantisi, Hazine karşı garantisi vermeye ve verilen garantilerin şartlarında değişiklik yapmaya, dış finansman temini izni vermeye hibe almaya, dış finansman imkânlarını dış borcun devri, anlaşmanın mali şartlarına bağlı kalarak dış borcun ikrazı, dış borcun tahsisi yoluyla kullandırmaya ve yeni malî yükümlülük yaratmaya, bu borç ve yükümlülükler ile bunlardan kaynaklanan Hazine alacaklarını yönetmeye Bakan yetkilidir”. Maddenin 4. fıkrasında ise hazine garantileri hususunda Cumhurbaşkanına yetki tanınmaktadır: “Hazine yatırım garantisi ve Hazine ülke garantisi vermeye, verilen garantilerin şartlarında değişiklik yapmaya; borç ve hibe vermeye; gerçekleştirilmesi ivedi ve zaruri olan projeleri tespit etmeye ve gerektiğinde tespit edilen bu projelere Türkiye Cumhuriyeti adına sağlanan dış finansmanın anlaşmalardaki koşullarına bağlı kalmaksızın dış borcun ikrazı suretiyle kullandırılmasına karar vermeye Cumhurbaşkanına yetkilidir”.

4749 sayılı Kanunun 5. maddesinde ise borçlanma, ikraz ve garanti sınırları düzenlenmekte ve sınırların artırılması hususunda Cumhurbaşkanına yetki tanınmaktadır: “Malî yıl içinde 1 inci maddede belirtilen ilkeler ve malî sürdürülebilirlik de dikkate alınarak yılı bütçe kanununda belirtilen **başlangıç ödenekleri toplamı ile tahmin edilen gelirler arasındaki fark miktarı kadar net borç kullanımı yapılabilir. Borçlanma limiti değiştirilemez.** Ancak borç yönetiminin ihtiyaçları ve gelişimi dikkate alınarak, **bu limit yıl içinde en fazla yüzde beş oranında artırılabilir.** Bu miktarın da yeterli olmadığı durumlarda, **ilave yüzde beş oranında bir tutar, ancak Cumhurbaşkanına kararı ile artırılabilir.** Bütçenin denk olması durumunda da borçlanma, anapara ödemesinin en fazla yüzde beşine kadar artırılabilir. Vadesinde nakden ödenenler hariç, çeşitli kanunlara dayanılarak ikrazen ihraç olunan özel tertip Devlet iç borçlanma senetleri bu limitin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Malî yıl içerisinde ikrazen ihraç edilecek özel tertip Devlet iç borçlanma senetlerinin limiti her yıl bütçe kanunlarıyla belirlenir. Mali yıl içinde sağlanacak garantili imkân ve dış borcun ikrazı limiti, yılı bütçe kanunuyla belirlenir”.

Bu hükme dayanarak bütçe kanunlarında ilgili yıl için borçlanma sınırları tespit edilmektedir. 2019 yılı Bütçe Kanununun 12. maddesinde borç sınırları hükme bağlanmıştır: “(1) **2019 yılında, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre sağlanacak; garantili imkân ve dış borcun ikraz limiti 4,5 milyar ABD dolarını aşamaz. ... (3) 2019 yılında 4749 sayılı Kanunun 8/A maddesi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca sağlanacak borç üstlenim taahhüdü 4,5 milyar ABD dolarını aşamaz**”.

4749 sayılı Kanunun 5. maddesinde düzenlenen “başlangıç ödenekleri toplamı ile tahmin edilen gelirler arasındaki fark miktarı kadar net borç kullanımı yapılabilir. Borçlanma limiti değiştirilemez... bu limit yıl içinde en fazla yüzde beş oranında artırılabilir” kuralı, Türkiye’deki tek malî kuraldır¹⁰⁵⁴. Malî kural çok ciddi bir kuraldır, mutlaka uyulması gerekir. Bütçe hakkı bakımından yürütme organına tanınacak yetkilere bu şekilde sınırlar getirilmesi şarttır. Çünkü yürütme organının borçlanma yetkisinin, anayasal ve kanunî sınırlara bağlanmaması, yasama organının bütçeyi kontrol yetkisinin anlamını yitirmesine neden olur¹⁰⁵⁵. Nitekim ABD’de borç tavanına ilişkin malî kural bulunmakta olup kongre borç tavanını artırmadığı takdirde devlet harcama yapamaz duruma gelmektedir¹⁰⁵⁶. Borç tavanına ilişkin malî kural, ABD’de kongre ile hükûmet arasında yoğun görüşmelere konu olmaktadır. Kongredeki tartışmalarda, borç tavanının yükseltilmesinin ekonomiyi rehin almak anlamına geleceği ileri sürülmekte, zenginlerden alınan vergilerin azaltılmış yahut harcamaların artmış olması yü-

¹⁰⁵⁴ EĞİLMEZ Mahfi, “Mali Kural ve Çıpa”, 08 Ekim 2017, <http://www.mahfiegilmez.com/2017/10/mali-kural-ve-cpa.html> (E.t. 09.02.2019); EĞİLMEZ Mahfi, “Karışık İşler Bunlar”, 21 Ekim 2017, <http://www.mahfiegilmez.com/2017/10/karsik-isler-bunlar.html> (E.t. 09.02.2019).

¹⁰⁵⁵ ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 186; Ayrıca bkz. YILMAZCAN, *Bant Çözümü*, s. 213.

¹⁰⁵⁶ EĞİLMEZ, *Karışık İşler*; EĞİLMEZ Mahfi, “Borç Tavanı ve Türkiye’ye Etkisi”, 16 Ocak 2013, <http://www.mahfiegilmez.com/2013/01/borc-tavan-nedir-abd-de-hazinenin.html> (E.t. 09.02.2019).

zünden borçlanma limitinin artırılmasına karşı çıkıldığı dile getirilmektedir¹⁰⁵⁷.

EĞİLMEZ, ülkemizdeki malî kurala tam anlamıyla uyulmadığını vurgulamaktadır. 2017 yılı bütçesinden verdiği örnekte, o yıl bütçesinin 47,5 milyar TL açık vermesinin beklendiğini yürütme organının iki kez yapacağı %5'lik artırımlarla hazinenin net borçlanma limitinin 52,4 milyar TL'ye yükselebileceğini, fakat bu limiti 18,1 milyar TL aşan borçlanma yapıldığını ileri sürmektedir¹⁰⁵⁸. Ayrıca bu durumun Türkiye'nin elinde kalmış bulunan son ekonomik çıpa olan kamu malî disiplini de yok edecek gibi görüldüğünü, bütçe hakkının söz konusu borç limiti artışına ilişkin düzenlemenin ek bütçe kanunuyla yapılmasını gerektirdiğini ifade etmektedir¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵⁷ “Demokrat Parti Senato Azınlık Lideri Chuck Schumer, geçen ay, “Eğer Cumhuriyetçiler’in niyeti zenginlerin ödediği vergilerde kesinti yaparak borçlanma tavanını yükseltmekse o zaman borçlanma limitini arttırmak çok zor olacak” demişti... Tennessee eyaletinden Cumhuriyetçi Partili Senatör Lamar Alexander, 2011’deki sürenin dolmasına birkaç gün kala, “Harcadığımız her bir doların 40 sentini borç aldığımız bir dönemde harcamalarımızı azaltmak için ciddi adımlar attığımızdan emin olmalıyız” demişti... Kongre’deki Demokrat Partililer ise Cumhuriyetçiler’i, borç tavanını yükseltme talepleriyle Amerikan ekonomisini adeta rehin almakla suçlamıştı. Zamanın başkanı Barack Obama da, borçlanma tavanı meselesini harcama reformlarıyla ilişkilendirmenin yanıltıcı olduğunu savunmuştu”. ABD Kongresi Borçlanma Tavanını Yükseltebilecek mi?, <https://www.amerikaninseesi.com/a/abd-kongresi-borclanma-tavanini-yukseltebilecek-mi/3981858.html> (E.t. 09.02.2019); ABD’de Borç Tavanı Krizi Derinleşiyor, https://www.bbc.com/turkce/ekonomi/2011/07/110723_us_debt (E.t. 09.02.2019).

¹⁰⁵⁸ “Aynı maddede ‘borçlanma limiti değiştirilemez’ hükmü yer almaktadır. Herhangi bir yasa değişikliği yapılmamış durumdadır. Bu durumda Hazine limiti aşan 18,1 milyar TL’lik borçlanmayı yasa dışına çıkarak nasıl yapabilmıştır? Bütçe açığının 31,6 ve nakit açığının 25 milyar TL olduğu (Hazinenin geniş nakit açığı Eylül’de 40,4 milyar TL) olduğu ve Orta Vadeli Programa göre enflasyon ve faizlerin ileride düşmesinin beklendiği bir ortamda Hazine niçin açığı çok aşacak bir borçlanmaya gitmiştir? İleride enflasyonun ve faizlerin hızla artmasını mı beklemektedir? Eğer öyleyse Orta Vadeli Programda niçin tersi gösterilmiştir?”. EĞİLMEZ, *Karışık İşler*.

¹⁰⁵⁹ EĞİLMEZ, *Mali Kural*; “Ek bütçe yerine, Meclis’e ait olan bütçe hakkını ‘by pass’ eden bir biçimde, bütçede revizyon yapılmasını gerektiren bir durumun, borçlanma yasasına yapılacak bir madde ilavesi ile çözülmesi yanlıştır. Borçlanmayı sınırlayan yasa değil, bütçe yasasına revizyon hem daha gerçekçi, hem de daha demokratik geleneklere uygundur”. Bkz. GÜRSES Uğur, “Bütçe Hakkı ve Borçlanma Yetkisi”, *Radikal Gazetesi*, 27 Nisan 2009.

Diğer kamu maliyesi araçlarında olduğu gibi, borçlanma konusunda da inisiyatif, borç idaresi yetkisine sahip olan yürütme organındadır¹⁰⁶⁰. Uygulamada hükûmetlerin borçlanma kanunlarını genellikle bütçe kanunu ile birlikte geçirdikleri ve bu şekilde borçlanma tartışmalarının, bütçe görüşmeleri arasında kaybolduğu ifade edilmektedir¹⁰⁶¹. 4749 sayılı kanunla verilen yetkinin çok geniş olduğu, meclisin kullanacağı yetkinin neredeyse kalmadığı ileri sürülmektedir. Ayrıca, meclisin borçlanma üzerinde özel bir denetimine de yer verilmemektedir. Kesin Hesap Kanun Tasarısı ve Genel Uygunluk Bildirimi görüşmeleri dışında meclisin borçlanma ile ilgisi kalmamaktadır¹⁰⁶². Bu durum açıkça bütçe hakkının özüne aykırıdır.

4749 sayılı Kanuna, 7061 sayılı Kanunla¹⁰⁶³, 2017 yılının sonuna doğru, geçici 29. madde eklenmiştir. Bu maddede, 2017 yılı için borçlanma limiti arttırılmıştır: *“5 inci maddede düzenlenen net borç kullanımı tutarı 2017 yılı için, 1/1/2017 tarihinden geçerli olmak üzere, Bakan ve Bakanlar Kurulu tarafından artırılan net borç kullanım tutarına otuz yedi milyar Türk lirası ilave edilerek uygulanır”*. Daha önce 2009 yılında da meclisin onayı aranmaksızın beş kat ilave borçlanma yetkisi getirilmişti¹⁰⁶⁴.

Anayasa Mahkemesi, 7061 sayılı Kanunla eklenen geçici 29. madde hükmünün anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla yapılan iptal talebini oybirliği ile reddetmiştir: *“Net borç kullanımı limiti, o yılki bütçe kanununda yer alan başlangıç ödenekleri ile tahmin edilen gelirlere göre belirlenmekle beraber doğrudan bütçe kanununda yer alan bir husus değildir. Nitekim anılan limitin o yılki bütçe kanununa göre be-*

¹⁰⁶⁰ ÇAĞAN, *Parlamentar Kontrol*, s. 215; ÇAĞAN, *Modern Bütçe*, s. 186.

¹⁰⁶¹ KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 66.

¹⁰⁶² Bkz. KARAKOÇ, *Borçlanma*, s. 71-72.

¹⁰⁶³ 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 05.12.2017, S. 30261.

¹⁰⁶⁴ BİÇER, s. 172, 185; 5019 sayılı Kanun, RG. 10.07.2009, S. 27284. Bu kanunla 4749 sayılı Kanuna geçici 22. madde eklenmişti: *“5 inci maddede düzenlenen net borç kullanımı tutarı 2009 yılı için, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere Bakan ve Bakanlar Kurulu tarafından artırılan net borç kullanım tutarının beş katı olarak uygulanır”*.

lirleneceği, genel ve sürekli nitelikte olan 4749 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrası hükmünün gereğidir. Anayasa koyucu bütçe kanunlarında yer alamayacak hususları belirtmiş olup bir kuralın uygulanması sonucu gelir elde edilecek ya da harcama yapılacak olması o kuralın bütçe kanunu kapsamında yer alması zorunluluğunu doğurmamaktadır. Bu çerçevede net borç kullanımı limitinin yeniden belirlenmesine ilişkin kuralların kanun konusu yapılabilmesine bir engel bulunmamaktadır. Bütçe kanunlarında o yıla ait başlangıç ödenek miktarları ile tahmin edilen gelirler düzenlenmekle birlikte, gelir elde edilmesi sonucunu doğurduğu gerekçesiyle net borç kullanımı limitinin belirlenmesine ilişkin genel ve soyut nitelikteki kuralların bütçe kanununda yer alması zorunlu değildir. Bu itibarla 2017 yılı için geçerli olmak üzere net borç kullanımı tutarının artırılmasını öngören kuralın Anayasa'nın bütçe ile ilgili kurallarına aykırılığından söz edilemez”¹⁰⁶⁵. Doktrinde bütçe kanunlarında her bir harcamanın nereye, nasıl gerçekleştirileceğinin, aradaki farkın nasıl finanse edileceğinin belirtildiği; oysa kanunla artırılan borçlanma limitlerinde böyle bir hesap verme durumunun olmadığı belirtilmektedir¹⁰⁶⁶. Anayasa Mahkemesi kararında borçlanmaların Sayıştay denetimine tâbi olması dolayısıyla hesap verilebilirliğin ortadan kalkmadığı da belirtilmiştir¹⁰⁶⁷. Bu artışların bütçe kanunuyla yapılmadığı ve meclisin onayının alınmadığı belirtilmektedir¹⁰⁶⁸. Geçici madde ile borçlanma limitinin artırılması, bütçe hakkına uyulduğu anlamına gelmez. Bu şekildeki artışların mutlaka ek bütçe kanunu ile yapılması gerekir. Ayrıca bu şekildeki uygulamalar, nitelikli çoğunluk önerisinin önemini de ortaya koymaktadır.

¹⁰⁶⁵ AyM, 05.07.2018, E. 2018/7, K. 2018/80, p. 60-61, RG. 06.10.2018, S. 30557.

¹⁰⁶⁶ EĞİLMEZ, *Mali Kural*.

¹⁰⁶⁷ “Diğer yandan kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca Sayıştay denetimine tabi olup kuralla bu konuda herhangi bir değişikliğe gidilmediğinden kuralın hesap verilebilirliği önlediği ve keyfî harcamaları teşvik ettiği de söylenemez”. AyM, 05.07.2018, E. 2018/7, K. 2018/80, p. 62, RG. 06.10.2018, S. 30557.

¹⁰⁶⁸ BİÇER, s. 172, 185.

Kamu borçları hususunda yap-işlet-devret (YİD) modeli ve bu bağlamda hazine garantileri/taahhütlerine de değinmek gerekir. 1999 yılında Türkiye ve IMF arasında düzenlenen program görüşmeleri dâhilinde IMF, YİD modeli çerçevesinde verilen hazine garantilerinin tehlikeli boyutlara vardığı uyarısında bulunarak gerekli önlemlerin alınmasını tavsiye etmiştir¹⁰⁶⁹. Daha önce çıkarılan bazı kanunlar olsa da, bunlar da 1994 yılında çıkarılan 3996 sayılı Kanunun¹⁰⁷⁰ kapsamına alınmıştır. Bu yöntemde, özel şirkete verilen imtiyaz ile belli bir yatırımın yapılması karşılığında, finansman ve işletim hakkı belli bir süre boyunca devletten özel sektöre geçmektedir. Bu kanunun gerekçesinde; yap-işlet-devret modeliyle, rekabetçi bir ortamın oluşturulmasına, finansman ve yönetim açısından kendine yeterli bir modelin geliştirilmesi ile devletin bütçe imkânlarının daha ağırlıklı kamu hizmetine kaydırılarak ekonomik kaynak sorunlarına çözüm getirilmesine, yeni iş imkânlarının oluşturularak işsizliğin giderilmesine katkı sağlanacağı belirtilmektedir¹⁰⁷¹. Kanunun 3/a maddesinde YİD modeli, *“ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dâhil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesi”* olarak tanımlanmaktadır.

YİD modelinin çeşitli fayda ve sakıncaları bulunmaktadır¹⁰⁷². Bunlar değerlendirilerek bir karar verilmelidir. Ancak YİD modelinde

¹⁰⁶⁹ YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Türkiye’de Yap-İşlet-Devret Modeli ve Kamu Borçlanması”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, s. 420.

¹⁰⁷⁰ 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun, RG. 13.06.1994, S. 21959.

¹⁰⁷¹ ORKUNOĞLU, s. 11-12.

¹⁰⁷² Bkz. YERLİKAYA, s. 422 vd.; Yap-işlet-devret sözleşmelerinin Osmanlı Devletinin bağımsızlığını kaybetmesinde rol oynadığı iddia edilmektedir: *“Bugün büyük bir buluş gibi takdim edilen yap işlet devret projelerini Osmanlı yönetimi bundan 150 yıl önce demiryollarını, tramvay yollarını yaptırmak için kullanmıştı. Bunlar, bağımsızlığın iyiden iyiye kaybında rol oynamıştı”*. Bkz. EĞİLMEZ Mahfi, “Aforizmalar”, 06 Şubat 2019, <http://www.mahfiegilmez.com/2019/02/aforizmalar-mahfi-egimez.html> (E.t. 11.02.2019).

süre sonunda kamuya devir durumunun olması, modelin özelleştirmenin zıddı bir kavram olduğunu göstermektedir¹⁰⁷³. Bu kanuna dayanılarak çıkarılan 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının¹⁰⁷⁴ 39. maddesiyle de verilecek hazine garantileri düzenlenmiştir. Bu garantiler kapsamında YİD şirketince ödenmeyen borçlar hazinenin borç yüküne etki edecektir¹⁰⁷⁵. Bu da YİD modelini nihaî aşamada kamu finansman aracına indirgemektedir¹⁰⁷⁶.

Bu tür borçlanmalarda devletin borç altına girmesi temelde iki türlü olmaktadır. İlk olarak, hazine garantisi verilmekte, devlet borca kefil olmakta ya da devlet bazı taahhütlerde bulunmak suretiyle şartlı borç altına girmektedir: *“Kamuyu yükümlülük altına sokan bir uygulama başlatılmıştır. Devlet ihaleyle iş alan şirketlerin bankadan aldığı kredilere Hazine **garantisi (kefaleti)** vermeye başlamıştır. Bu uygulamaya Balıkesir Havaalanı... 3. İstanbul Havaalanı gibi yatırımlarda başvurulduğu bilinmektedir. Diğer taraftan **Şartlı Borç** yükümlülüğü altına girilmektedir. Örneğin Kütahya Havaalanının işletmesini alan kişiye “şu kadar yolcu olmazsa, olmayan yolcu başına şu kadar para ödeyeceğim” tipi garantiler verilmektedir”*¹⁰⁷⁷.

Bu şartlı borç yükümlülükleri hazineye önemli külfet getirmektedir. Meselâ, Osmangazi Köprüsünden hazine garantisinde öngörülen günlük 40.000 (yılda 14,6 milyon) araca karşılık günde yaklaşık

¹⁰⁷³ YERLİKAYA, s. 423.

¹⁰⁷⁴ 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG. 01.10.1994, S. 22068.

¹⁰⁷⁵ “YİD modelinin kapsamında sağlanan hazine garantilerinin kamu borç stokuna etkilerini iki aşamalı olarak düşünmek gerekmektedir. Bunlardan ilki; hazinenin garanti verdiği ve YİD şirketince ödenmeyen ve hazinenin üzerine kalan ve böylece kesinleşen borçlar, ikincisi de; yine hazinenin YİD modeli çerçevesinde garanti verdiği, henüz kesin olamayan ve potansiyel anlamda Hazinenin borcu olan ve YİD şirketince ödenmezse hazinenin ödemesi gereken garantiler olarak belirtiriz”. YERLİKAYA, s. 430; “Bu tip yükümlülüklerin (Hazine garantileri ve kefaletlerinin) bir gün borca dönüşme olasılığı vardır”. BİLİCİ, s. 21.

¹⁰⁷⁶ “Diğer taraftan hazine garantilerinin böylesine bonkörce kullanılması ve YİD şirketinin garanti borçlarını yerine getirmemesi YİD modelini nihaî aşamada kamu finansmanı modeline indirgemektedir. Bu da zorunlu olarak klasik finansman modeli ile YİD modelinin karlılık mukayesesini kaçınılmaz kılmaktadır”. YERLİKAYA, s. 433.

¹⁰⁷⁷ BİLİCİ, s. 21.

23.000 (yılda 8,5 milyon) araç geçmiştir. Buna göre 2017 yılı içinde sırf Osmangazi Köprüsünden dolayı hazine den köprü işleticisi şirkete ödenen tutar yaklaşık 1,4 milyar TL’yi bulduğu belirtilmektedir¹⁰⁷⁸. Benzer şekilde, Devlet Hava Meydanları İşletmesinin faaliyet raporunda, Zafer Havaalanının (Kütahya) yolcu kapasitesinin 2 milyon olduğu, ancak 2017’de 103.000 yolcunun kullandığı, kapasite kullanım oranının %5 olduğu, işletme süresinin 29 yıl 11 ay olup 21.03.2044’te dolacağı belirtilmektedir. Kurumun tüm garanti altı gerçekleştirmeler nedeniyle, 2017 yılı sonu itibarıyla özel sektöre 60 milyon dolar ödeme yaptığı da belirtilmiştir¹⁰⁷⁹. Bu itibarla, devletin şartlı borç yükümlülüğü kapsamında verdiği garantiler, kamu hizmetlerinden yararlananlara malî yükümlülük yüklediği gibi, o kamu hizmetlerinden yararlanmayanlara da yükümlülük getirmiş olmaktadır¹⁰⁸⁰. Osmanlı Devleti döneminde de benzer şekilde yapılan yap-işlet-devret sözleşmeleri yüzünden benzer zararlarla karşılaşıldığı ifade edilmektedir¹⁰⁸¹.

¹⁰⁷⁸ EĞİLMEZ, s. 164-165.

¹⁰⁷⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü, 2017 Faaliyet Raporu, <https://www.dhmi.gov.tr/Lists/DosyaYonetimiList/Attachments/49/2017%20Faaliyet%20Raporu.pdf>, s. 127, 138, 156-158 (E.t. 09.02.2019).

¹⁰⁸⁰ “Deli Dumrul’dan bir küçük sözle konuşmamı bitireceğim... Bir yaşlı kadını geçirmeye çalışıyor kendi yaptığı köprüsünden Deli Dumrul ve kadın şaşkın, soruyor, “oğul hele bir söyle bana, neden köprüden geçeyim? Burası bir kuru dere yatağı zaten, senin köprü’nün altında dere yok ki köprüye hacet olsun.” Dumrul’un harikûlade yanıtı ise şöyle ve bana günümüzün ceberrut idarelerini anımsatıyor, onu da söyleyeyim: “Ana, her derenin üstünde köprü var mıdır? Yoktur. Nasıl ki her derenin üzerinde köprü olmaz, her köprü’nün altında da illa bir dere aramayacaksın, uzatmadan, şimdi hemen köprüden geç ve parayı da öde.” Bizim idareyle ilişkimiz galiba buradan gidiyor”. ÇAL, s. 256.

¹⁰⁸¹ “1883 yılında Osmanlı Hazinesi, Fransız Vagon Lits şirketine İzmir-Aydın-Ödemiş demiryolunun yapımı karşılığında 100 yıl süreli bir imtiyaz vermişti. Buna göre Vagon Lits bu yolu Osmanlı’dan herhangi bir bedel almadan yapacak ama karşılığında da trenlere bir veya iki adet özel vagon ekleyecekti. Bu vagonlar trenin diğer vagonlarına göre çok daha lüks ve dolayısıyla pahalı olacak ve bunların geliri Vagon Lits’e ait olacaktı. Bu noktada çok önemli bir ayrıntı var: Vagonlar dolmazsa, Hazine, boş kalan yerlerin bedelini Vagon Lits’e ödeyecekti. 100 yıl süreli imtiyaz anlaşması 1983 yılında sona erdirildiğinde geçen 100 yıllık sürede bu yolla Vagon Lits’e ödenen bedel, yapılan yolun bedelinin kat kat üstünde bir miktara ulaşmış bulunuyordu”. EĞİLMEZ, s. 165.

Yap-işlet-devret modeli ve benzer modeller çerçevesinde verilen hazine garantilerinin bir kısmı, borç limitlerinde dikkate alınmamaktadır. Bu da bütçe hakkını zedelemektedir. Meselâ 2019 yılı Bütçe Kanununun 12/3. maddesinde “2019 yılında 4749 sayılı Kanunun 8/A maddesi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca sağlanacak borç üstlenim taahhüdü 4,5 milyar ABD dolarını aşamaz” hükmü yer almaktadır. 4749 sayılı Kanunun 5/1. maddesinde ise, başlangıç ödenekleri ile gelir tahmini arasındaki net fark kadar borçlanılabileceği belirtilmiştir. Ancak 4749 sayılı Kanunun 8/A. maddesinde ise, “Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler tarafından 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun hükümlerine göre yap-işlet-devret modeli ile gerçekleştirilmesi planlanan ve tutarı asgari bir milyar Türk Lirası olması öngörülen yatırım ve hizmetlere ilişkin uygulama sözleşmeleri ile ... sözleşmelerin süresinden önce feshedilerek tesisin ilgili idareler tarafından devralınmasının öngörülmesi hâlinde, söz konusu yatırım ve hizmetler için yurt dışından sağlanan finansmanın ve varsa bu finansmanın teminine yönelik türev ürünlerden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere mali yükümlülüklerin Müsteşarlık tarafından üstlenilmesine karar vermeye, üstlenime konu mali yükümlülüklerin kapsam, unsur ve ödeme koşullarını belirlemeye ve teyit edilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemeye, Cumhurbaşkanlığı yetkilidir... **Müsteşarlık tarafından gerçekleştirilen borç üstlenimi tutarları devlet dış borcu olarak kaydedilir ancak 5 inci maddenin birinci fıkrasında belirlenen limite dâhil edilmez**” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla yap-işlet-devret sözleşmeleri çerçevesinde gerçekleştirilen borç üstlenmesi, devlet dış borcu olarak kayda geçmekle beraber 4749 sayılı kanundaki sınıra tâbi tutulmamaktadır.

Limite tâbi tutulmama bütçe dengelerini ve bütçe hakkını olumsuz etkileyecek bir durumdur. Sayıştay Başkanlığınca hazırlanan 2017 Genel Uygunluk Bildiriminde¹⁰⁸², 2017 yılı sonu itibarıyla gerçekleşen

¹⁰⁸² 2017 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ağustos 2018, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_uygunluk/2017GenelUygunluk.pdf (10.02.2019).

11.328.312.328 ABD Doları borç üstlenim taahhüdünden 8.654.312.328 doları tutarındaki kredi anlaşmalarının borç üstlenim taahhüdü limitine dâhil olmadığı; borç üstlenim taahhüdü limitine dâhil olan 2.674.000.000 doları tutarındaki kredi anlaşmalarının ise 2017 yılı için 4 milyar dolar olarak belirlenen limitin altında kaldığının tespit edildiği yer almaktadır¹⁰⁸³.

Bu tür borçlar bütçe dışı borçlardır, bütçenin içine girmemektedir¹⁰⁸⁴. Bu da şeffaflığı zedelemektedir. Bunların da diğer tüm borçlar ve kamu harcamaları gibi şeffaf olması ve bütçeye dâhil edilmesi gerekir¹⁰⁸⁵. Yap-işlet-devret yöntemiyle hükümet, mevcut bütçenin giderlerini düşürerek bütçe açıklarını azaltmakla beraber bu sözleşme-deki şartlı yükümlülükler sebebiyle ileriki yılların bütçesine ciddi bir yük bindirmektedir. Ayrıca bu sözleşmeler bütçe dışında idare edilmekle beraber, ortaya çıkardıkları yükümlülükler bütçeye ek yük getirmektedir. Bu da meclisin onayı olmadan bütçeye ek bir yük getirilmesi anlamına gelmekte olup açıkça bütçe hakkını zedelemektedir¹⁰⁸⁶. Kamu borcu, yap-işlet-devret modelinin sebep olduğu hazine garantileri yüzünden sürekli artma eğilimindedir. Hatta yap-işlet-devret sözleşmeleri çerçevesinde hazinenin verdiği türlü garantilerin toplam miktarı hakkında net ve kesin bir bilgi bulunmadığı ileri sürülmektedir¹⁰⁸⁷. Bu yüzden meclis, bütçeyi onaylarken borçlanmanın gerçek boyutunu tam olarak görememekte, yalnızca bütçe dengesi ile ilgilenmekte, bu durum da meclisin siyasî iktidarın yapacağı malî işlemleri önceden bilip onaylaması anlamına gelen bütçe hakkının gerçek mânâda kullanılamaması sonucunu doğurmaktadır¹⁰⁸⁸. Bu da meclisin

¹⁰⁸³ 2017 Yılı Genel Uyumluk Bildirimi, s. 60.

¹⁰⁸⁴ Bkz. HAMZAÇEBİ, s. 223-224.

¹⁰⁸⁵ Bkz. ve karş. ATEŞ, *Hukuki Çerçeve*, s. 119; Malî kuralların yeterince açık olması ve bunun için de bütçe açığı hedeflerinin kamuoyuna açıkça duyurulması gerektiği belirtilmektedir. ŞİMŞEK, s. 107.

¹⁰⁸⁶ KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 56.

¹⁰⁸⁷ YERLİKAYA, s. 434.

¹⁰⁸⁸ BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 143.

bütçe hakkını devrettiği yorumlarına yol açmaktadır¹⁰⁸⁹. Şartlı yükümlülükler ile özet bilgiler bütçede bulunmakla birlikte, yeterli ve ayrıntılı bilginin de bütçede yer alması gerektiği belirtilmektedir¹⁰⁹⁰. Bu sayede şeffaflık sağlanabilecek, bütçe hakkına uygun bir uygulama gerçekleştirilmiş olacaktır.

Bu tür borçlar bütçede görünmediği için, bunlara çok sık başvurulmasının yol açtığı olumsuzluklar doktrinde şöyle belirtilmektedir: *“YİD finansmanı, hazine garantileri sayesinde devlet üzerinden haksız para kazanma modeline dönüşmüş bulunmaktadır. Tabii bunda Türkiye'nin içine düştüğü siyasi popülizmin de etkisi bulunmaktadır. Bu yüzden YİD modeli ile verilecek projelerin ekonomik rasyonalite içerisinde fayda maliyet analizi kamu maliyesinin ve kamu yararının lehine kurulması gerekmektedir”*¹⁰⁹¹.

Devletin olabildiğince borçlanmadan kaçınması, mutlaka borçlanması gerekiyorsa, verimli yatırımlarda kullanılmak şartıyla borçlanması, hatta borçların tüketime değil de yatırıma yöneltileceğine dair kanunî düzenleme yapılması önerilmektedir¹⁰⁹². Mahallî idarelerin dış borçlanmalarına da sınır getirilmelidir¹⁰⁹³. Özel sektörün dış borçlanmasına da sınır getirilmesi, ileride ekonominin zor duruma düşmemesi için önemlidir¹⁰⁹⁴.

Borçlanmanın da çıkmasında çok büyük etkili olduğu ekonomik krizler, bütçe hakkını kullanamaz hale getirmektedir. IMF gibi kurumlarla yapılmak zorunda kalınan anlaşmalar sonucu dayatılan kemer sıkma programlarıyla ve getirilen çeşitli şartlarla (ki bu şartlar çoğu

¹⁰⁸⁹ EKZEN, 2001 Bütçesi, s. 77; BAĞLI, Bütçe Hakkı, s. 143.

¹⁰⁹⁰ BAĞLI, Bütçe Hakkı, s. 228; BİLİCİ, s. 21.

¹⁰⁹¹ YERLİKAYA, s. 447.

¹⁰⁹² KARAKOÇ, Borçlanma, s. 85; BİLİCİ, s. 22.

¹⁰⁹³ Bkz. GÜNAY, s. 257 vd., 261.

¹⁰⁹⁴ SAAT Mete, I. Oturum Tartışmaları, Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler), XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, s. 52; ARSLAN Cem Barslan, I. Oturum Tartışmaları, Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler), XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, s. 55.

zaman borçlu devletin çok aleyhine olabilen şartlardır) bütçe hakkı devre dışı kalmaktadır¹⁰⁹⁵. Bu kuruluşlar adeta meclisin önüne geçmişler, bütçe üzerinde meclisten daha fazla etkili olmaya başlamışlardır. Dolayısıyla bu dönemdeki bütçelerin de gerçek mânâda halkın rızasını yansıtmadığı aşîkârdır¹⁰⁹⁶. Gerçekten de alınan –özellikle- dış borçlar, özünde bir dayatmayı içerir. Ancak iç borçlanmalarda da dayatmalar olabileceği ve bunun kamu düzenini bozacağına ilişkin, Koçi Bey Risâlesinde örnek olay anlatılmaktadır¹⁰⁹⁷.

¹⁰⁹⁵ “Yunanistan ve İtalya başta olmak üzere Güney Avrupa ülkelerinin bütçeleri borç faizi ödeme bütçesine dönüşmüştür. Faizleri kesintisiz ödeyebilme uğruna sosyal harcamalar budanmış, maaş ve ikramiyeler azaltılmış, çalışanlara verilen on üçüncü maaş hakkı kaldırılmış, vergiler ağırlaştırılmış ve yeni vergiler getirilmiştir. Böylece düşük ödenek, yüksek vergi yükü cenderesine sokulmuş geniş halk yığınları, yüzü sermaye sınıflarına sırtı halka dönük bütçelere mahkûm edilmiştir”. Bkz. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 29; “Türkiye’nin krizden çıkabilmesi ve hedeflere ulaşabilmesi için yapısal reformları gerçekleştirmesi gerektiğinin altını çizen IMF “acil yasalar”ın biran önce çıkarılmasını şart koştu”. Derviş Yasaları, <http://www.hurriyet.com.tr/gundem/dervis-yasaları-74620> (E.t. 09.02.2019); Ayrıca bkz. DÜZGÖREN Koray, “15 Günde 15 Yasa Çıkarma Şartı!..”, *Yeni Şafak Gazetesi*, 29 Mart 2001.

¹⁰⁹⁶ “Bu tür bütçelerin, halkın temsilcilerin yer aldığı parlamentonun yetki verdiği bir hükümet tarafından hazırlanabilir ve kabul ettirilebilir olmadığı bilinmektedir”. KONUKMAN, *Bütçe Hakkı*, s. 29; “Öyle ki yıllık bütçelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında ülkelere borç veren Uluslararası Finans Kurumları Meclislerden daha fazla hükmeder duruma gelmişlerdir”. YILMAZCAN, *Borç Yönetimi*, s. 232; CİLAVDAROĞLU/EKİCİ, s. 82; Rauf DENKTAŞ da maliye sempozyumunun açılış konuşmasında millî kararlılıkla hareket etmek gerektiğini söylemektedir: “Dıştan verileri kararların çoğu, verilen reçetelerin çoğu yaramayabilir. Hatta hastayı daha da hasta edebilir. Bu kadarını söylemek istiyorum. Büyük Türk milletinin kendi milli kararları ile bu içinde bulunduğu mali ve ekonomik sıkıntıdan rahatlıkla çıkabileceğine inanıyorum. Güven meselesidir. Kararlılık meselesidir. Milli heyecanla ben bunu başaracağım demek meselesidir. Türk ulusu bu geçmişte de yapmıştır. Yeniden yapabilecek durumdadır diye düşünüyorum”. DENKTAŞ Rauf, “Açılış Konuşması,” 18. Türkiye Maliye Sempozyumu’nun Açılış Konuşmaları, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, s. 25.

¹⁰⁹⁷ Yavuz Sultan Selim Han, “Halep, Şam ve Kahire’yi fethettiklerinde savaş sırasında çevreden gelen hazine yetişmeyip bir miktar darlık ortaya çıktığında defterdâr olan kimse bir tüccardan altmış bin sikke borç almış ve onunla darlık giderilmişti. Daha sonra çevre memleketlerden mal ve hazine geldiğinde alınan borcun ödenmesi için defterdâr, tüccarı davet edip altmış bin filoriyi teslim etti.

1950’li yıllarda IMF’de çalışan ve ardından bir süre Maliye Bakanlığı da yapan Kemal KURDAŞ, hatıralarında ülkelerin IMF’ye muhtaç hale getirilme süreçlerini Washington komplosu olarak ifade etmekte ve ABD’nin dünyaya kamu teşebbüslerinin özelleştirilmesi, uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, döviz kurunun gelecek sıcak paranın katılımıyla belirlenmesi gibi hususları dayattığını anlatmaktadır¹⁰⁹⁸. Bunun sonucunda da bu komploya maruz kalan ülkeler, sürekli carî işlemler açığı vermekte, dış borç yekûnu sürekli artmakta, ekonominin reel kesimleri ve üretim kapasitesi belirgin şekilde zayıflamakta, ileri aşamada ise borçlu memleketler borçları için ellerindeki mevcut “asset”lerini, işletmelerini ve hatta arsa ve topraklarını satmak zorunda kalmaktadırlar¹⁰⁹⁹. IMF programlarının temel

Ancak tüccar söz alıp “padişahın yüce devletinde bir oğlumdan başka kimse yoktur. Verdiğim altmış bin filori tamamıyla devletin olsun. Hemen oğluma padişahın devletinde iki akçe yevmiye ile cebecilik ihsan olunsun” diye yalvararak niyaz ettiğinde tüccarın bu ricası padişaha arz olundu. Padişahın fermanı şu şekilde ortaya çıktı: “Büyük atalarımın ruhları için hepinizi katlederdim. Lakin halka Mekke ve Medine’nin Fatihi Sultan Selim Han bir tüccarın malına imrenerek bahane ile katletmiş ve birkaç vezir ve defterdarını dahi günahsız yere öldürmüş diye yayılır, ondan kaçırım. Yoksa cümledenizi öfke kılıcına lokma ederdim. Çabuk tüccarın malını verin ve bu tür sevimsiz bir kimseyi bundan böyle bana getirmeyin. İcinizden her kim benim temiz kullarımın arasına yabancı sokmaya çalışırsa bu dünyadan ahirete imansız gidip cehennem ateşinden yakasını kurtaramasın” diye beddua edip, o tüccarın altmış bin filorisini geri verdirdi. Şimdi altmış bin filori değil yalnız altmış filoriye altı cebeci kaydederler. Böyle olunca âlem nasıl bayındır olsun? Ya mal ve hazine nasıl kâfi gelsin?”. KOÇI BEY RİSÂLESİ, s. 76-77.

¹⁰⁹⁸ KURDAŞ Kemal, *Hayatım Mücadeleyle Geçti*, Söyleşi: Şengün KILIÇ HRİSTİDİS, İstanbul 2011, s. 390.

¹⁰⁹⁹ Bkz. KURDAŞ, s. 393; “Diğer yandan uygulanan program gereği kamu mallarının özelleştirilmesinde izlenen politikalar tam anlamı ile milli servetin el değiştirmesine ve daha açıkçası yabancılaşmasına neden olabilmektedir ki, bu dönüşümün sonraları telafi edilmesi mümkün görülmemektedir. İleri alanda yapılması düşünülen özelleştirmenin gelecekte nasıl bir sonuç vereceğini şimdiden belirlemek mümkün değildir. Örneğin ormanların özelleştirilmesi, bazı verimli kamu kuruluşlarının özellikle yabancı sermayeye açık hale getirilmesinin ekonomik ve sosyal boyutlarını belirlemek çok zordur. Ancak ekonominin yabancılaştırılması, ülkenin siyasal bütünlüğünü ve bağımsızlığını da etkileyen bir durumdur. Bugün dünyanın bazı ülkelerinde yaşanan sorunlar bu nedenlerden kaynaklanmaktadır”. SEViĞ Veysi, “International Monetary Fund (IMF) ile Yapılan Borç-

özelliği, yurtiçi tasarruflardan elde edilen fonların dış borç faiz ödemesine aktarılması olup bu da ülkedeki tüm hayatı olumsuz etkilemektedir¹¹⁰⁰. IMF ile yapılan anlaşmaların Türkiye’yi açmaza sürüklediği, bu durumun halka da anlatılıp, halkın bilinçlenmesinin sağlanması gerektiği ileri sürülmektedir¹¹⁰¹. Gerçekten de halkın bilinçlenmesi, bütçe hakkı bakımından çok büyük bir önem arz etmektedir.

Eğer IMF ile masaya oturulacaksa, kendi şartlarımızı dayatmamız gerektiği vurgulanmaktadır. Meselâ gelen sıcak paranın beş yıl süreyle geri gitmeyeceği, çıkanlardan vergi alınacağı, dış ödemeler dengesinin carî işlemlerde açsız hale getirilmesi ve döviz kurunun denge kuruna getirilmesi gibi şartları mutlaka kabul ettirmemiz gerekmektedir. Çünkü Türkiye’nin muazzam dış borç altına girmesinde IMF’nin de etkisi büyüktür. Kaldı ki Şili ve Malezya bile bu tür şartları IMF’ye dayatıp kabul ettirebilmiştir¹¹⁰². IMF destekli programların uygulanmasında sağlanan malî desteklerin başlangıç maliyetleri son derece düşük olmakla birlikte, sözleşmenin eklentileri durumundan olan özel

lanma Maliyeti Hesaplamaları”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 167.

¹¹⁰⁰ “IMF tarafından önerilen programın en önemli özelliklerinden birisi de yurtiçi tasarruflardan sağlanacak fonların dış borç faizi olarak ödenmesidir. Bir başka anlatımla ulusal kaynakların dış borç faizine tahsis edilmesinin kaçınılmaz bir sonuç olarak kabullenilmesidir. Bu durum istikrar programını uygulayan ülkelerde tüm yaşamı olumsuz etkilemekte, işsizlik ve gelir bölümündeki dengesizlik mevcut yapıyı daha da bozmaktadır”. SEViĞ, IMF, s. 165.

¹¹⁰¹ “Türkiye’nin bugünkü durumunda IMF ile yaptığımız stand-by anlaşmalarının büyük etkisi vardır. Onlar bizi bir çıkmaza getirdiler: Muazzam bir dış borç ve çökmüş reel kesim. İşin tuhaf yanı, Türkiye’de bunları savunan bir sınıf var. Bir de hükümet var. Politikalar çökerken hep yalan söylendi halka, hep dünyanın en kalkınan ekonomisi olduğumuz lafları edildi. Türk halkına bu iyice anlatılmalı ki bir gazete “IMF ile anlaşamazsak batırız!” diye yazdığına, “Hadi be, canın çıksın!” diyebilecek kadar işin aslını bilsin.. Bizde son 20 yılda, milli gelirin dağılımındaki adaletsizlik aynı şekilde artmış bulunuyor. Yani, IMF politikaları milli geliri, bir kesim lehine yeniden dağıtmaktadır. Bu kesim de onun için istisnasız her hükümete, “Aman IMF ile anlaşın!” diye bağılıyor”. KURDAŞ, s. 387, 398.

¹¹⁰² Bkz. KURDAŞ, s. 400-401.

şartların bilâhare işlerlik kazanması, gerçek borçlanma maliyetinin önceden bilinmesini önlemektedir¹¹⁰³.

Kısaca, borçlanmanın ülkenin bağımsızlığı bakımından taşıdığı önem sebebiyle, borçlanma hususunda bütçe hakkı gereğince, meclisin son söz sahibi olması şarttır. Borçlanma sonucu doğuracak hazine garantileri, şartlı yükümlülükler hep meclisin onayından geçmelidir. Bütün bu şekildeki borç miktarı bütçede açıkça yer almalıdır. Yürütme organına çok sınırlı yetki tanınmalıdır. Borç sınırının yükseltilmesi de ancak ek bütçe kanunuyla mümkün olabilmelidir. Bütçe kanunlarında nitelikli çoğunluk aranması bu hususta da önemlidir. Ancak bütçenin reddi halinde, önceki yıl bütçesinin yeniden değerlendirilme oranında artışla uygulanacak olması, bütçe hakkıyla beraber meclisin borçlanma hakkını da açıkça zedelemektedir.

C. FON UYGULAMALARININ VE VARLIK FONUNUN BÜTÇE HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’de özellikle 1980’li yıllardan itibaren bütçe dışı harcama alanlarına ciddî bir yöneliş olmuş ve bütçenin kamu kesimini kapsama oranı azalmıştır. Bunun sonucu olarak, meclisin bütçe dışında faaliyet gösteren çoğu kamu harcamasını onaylamak bir tarafa, haberi dahi olmadan kamu harcamaları yapılmıştır. Bunların en önemlisini bütçe dışı fonlar oluşturmaktadır. Bütçe dışı işlemlerin olması, bütçe hakkı bakımından ciddî bir engel teşkil etmektedir¹¹⁰⁴.

Bütçe içi fonlar bir çeşit ihtiyat ödeneği fonksiyonu görürken, bütçe dışı fonlar ise fonun tahsis edildiği kuruluşa bütçe disiplini ve kuralları dışında harcama yapma yetkisi vermektedir¹¹⁰⁵. Bu itibarla

¹¹⁰³ SEVİĞ, *IMF*, s. 164.

¹¹⁰⁴ BAĞLI, *Bütçe Hakkı*, s. 226, 227.

¹¹⁰⁵ ÇAĞAN Nami, “Anayasa Yönünden Fonlar”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, S. 3, 1987, s. 108; SEVEN Bülent, “Anayasa Mahkemesi’nin Fon Uygulamasına İlişkin Kararlarının Bütçe İlkeleri ve Sayıştay Denetimi Karşısında Durumu”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. XIV, S. 1, Temmuz 1996, s. 127-128; KANETİ, *Anayasal Temeller –I*, s. 162.

bütçe dışı fonlar, malî disiplini bozmaktadır¹¹⁰⁶. Fon uygulaması ile amaçlanan tüm hedefler bütçe sistemi içinde gerçekleştirilebilir niteliktedir. Fonlar aracılığıyla bütçe dışında kamu harcaması yapılması, bütçe hakkına aykırı şekilde, bütçe ödeneklerinin öngördüğü sınırların aşılması anlamına gelmektedir¹¹⁰⁷.

Merkezî Yönetim Bütçe Kanununa eklenecek belgeler arasında yer alması gereken bütçe dışı fonların gelir ve harcamalarına ilişkin olarak, 5018 sayılı Kanuna aykırı şekilde, üç yıllık öngörülerinin toplulaştırılarak verilmesi de bütçe hakkına aykırılık oluşturmaktadır¹¹⁰⁸. Meclisin bunlar hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerektiği kuşkusuzdur.

Siyasî iktidarların bütçe ilkelerini fazla düşünmedikleri ve bütçe hakkını önemsemedikleri ileri sürülmektedir¹¹⁰⁹. Bu yüzden de fon uygulamasına sıklıkla gitmişlerdir. Nitekim fon uygulamasına gidilmesinin sebepleri olarak, yürütme organını güçlendirme amacı, Sayıştay ve kamuoyu denetiminin etkinsizleştirme ve denetim dışına çıkarma amacı ve siyasî iktidarların yakın çevrelerine malî menfaat sağlama amacı gütmeleri gösterilmektedir¹¹¹⁰.

Diğer fonlar gibi Varlık Fonu da millî egemenlikle ilgilidir. Milletin ve dolayısıyla meclisin bunlar üzerinde hakkı bulunmaktadır. Doktrinde de bunlar üzerinde tüm vatandaşların hakkı bulunduğu vurgu-

¹¹⁰⁶ GÜNAY, s. 269; AYDIN, s. 135.

¹¹⁰⁷ SEVEN, s. 139.

¹¹⁰⁸ “Bu fonlar şunlardır: Özelleştirme Fonu, SYDTF ve SSDF. Ancak ilginçtir, fon toplamına Bütçe İçi Fon olan Destekleme Fiyat ve İstikrar Fonu da eklenmektedir. Oysa kanun gereği bu öngörülerin her bir fon itibarı ile ayrıştırılarak verilmesi gerekiyordu... Bütçe Dışı Fonlardan İşsizlik Sigortası Fonu, Başbakanlık Tanıtma Fonu ve TMSF’nin durumu daha da tuftadır. Bu fonlar ne sözü edilen fonlar tablosu kapsamında yer almaktadır ne de üç yıllık öngörülerini bağımsız bir şekilde verilmektedir. Dolayısıyla gerek fon tablosunda yer alan gerekse dışında tutulan Bütçe Dışı Fonlar’ın üç yıllık öngörülerini ile ilgili ciddi bir bilgilendirme sorunu yaşanmaktadır”. KONUKMAN, Bütçe Hakkı, s. 45.

¹¹⁰⁹ SEVEN, s. 140.

¹¹¹⁰ Bkz. SEVEN, s. 139-140.

lanmaktadır¹¹¹¹. Varlık Fonuna devredilen kamu arazileri ve geçmiş nesillerin birikimleriyle oluşturulan varlıkların, bu şirket eliyle finansal piyasalara aktarılmasının gelecek nesillerin refahını tehlikeye attığı da dile getirilmektedir¹¹¹². Bu yüzden ülkemizde kurulan Varlık Fonu’nu da bütçe hakkı bağlamında, yürütmeye geniş yetki verilip verilmediği ve denetim dışına çıkarılıp çıkarılmadığı hususlarına ağırlık vererek değerlendirmek gerekir.

Dünyada eskiden beri görülen varlık fonlarının¹¹¹³ bir benzeri, 2016 yılında 6471 sayılı Kanunla¹¹¹⁴ Türkiye Varlık Fonu adıyla ülkemizde de kurulmuştur. Kanunun gerekçesinde varlık fonları, Devletin kontrolünde, Devlete ait kaynakların toplandığı bir çeşit havuza benzetilmiştir¹¹¹⁵. Diğer ülkelerde varlık fonlarının, genel itibariyle tasarruf, istikrar, emeklilik sistemini desteklemek, kalkınma amaçlarıyla kurulduğu görülmektedir¹¹¹⁶.

6741 sayılı Kanunun 2/1. maddesinde “Cumhurbaşkanlığına bağlı, ana faaliyet konusu bu Kanunla belirtilen Türkiye Varlık Fonu ve alt fonların kurulması ve yönetimi olan, profesyonel yönetim ilkelerine göre yönetilen, özel hukuk hükümlerine tabi Türkiye Varlık Fonu Yöne-

¹¹¹¹ “Kamu kesiminin sahip olduğu varlıklar ya devlete ait bedelsiz edinilmiş arazi gibi varlıklardır ya da vergilerle veya bir tekel hakkını kullanarak veya borçlanılarak edinilmiş varlıklardır. Bedelsiz edinilmiş varlıkların bile bir değeri vardır. Devletin sahip olduğu her varlıkta o ülkenin yurttaşlarının hakkı vardır. Bu varlıklardan elde edilen kaynakları faizsiz borç olarak vermek yurttaşların haklarını çiğnemek anlamına gelir. O nedenle devletin kaynakları ancak fakirlere yardım gibi sosyal projelerde bağış şeklinde verilebilir”. EĞİLMEZ Mahfi, “Varlık Fonu Böyle Bir Şey Değil”, 11 Akim 2017, <http://www.mahfiegilmez.com/2017/10/varlik-fonu-boyle-bir-sey-degil.html> (E.t. 11.02.2019).

¹¹¹² KAYIRAN Meltem, “Türkiye Varlık Fonu’nun Kuruluş Amaçları ve Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Eğitim Bilim Toplum Dergisi*, C. 14, S. 56, Güz 2016, s. 85.

¹¹¹³ Varlık Fonları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. DURDU, *Varlık Fonu*, s. 119 vd., 129; KAYIRAN, s. 56.

¹¹¹⁴ 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 26.08.2016, S. 29813.

¹¹¹⁵ OVALI Selin, “Türkiye Varlık Fonu’nun Denetimi Üzerine Bir İnceleme: Sui Generis Bir Denetim Usulü”, *Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiri Kitabı)*, Ankara 2017, s. 253.

¹¹¹⁶ DURDU, *Varlık Fonu*, s. 159-167.

timi Anonim Şirketi kurulmuştur” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla bu kanunla, Varlık Fonunun yanı sıra özel hukuk hükümlerine tabi Varlık Fonu Yönetimi AŞ. kurulmuştur. 2016/9429 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu anonim şirketin yapısı ve işleyişi düzenlenmiştir¹¹¹⁷. 2018/162 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla şirketin yönetim kurulu başkanının Cumhurbaşkanı olduğu hükme bağlanmış, 2018/163 sayılı kararla da şirketin yönetim kurulu üyeleri oluşturulmuştur¹¹¹⁸. Dünyadaki varlık fonlarının genellikle profesyonel kişiler tarafından idare edildiği, kâr amacıyla hareket edecek bir kurumun da profesyoneller tarafından yönetilmesinin daha etkili olacağı belirtilmektedir¹¹¹⁹.

2017/9756 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹¹²⁰ ile birçok kamu iktisadî teşebbüsü ve taşınmazın Varlık Fonuna aktarılması kararlaştırılmıştır. Bunlar, Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi, Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi, Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, Borsa İstanbul Anonim Şirketi, Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme Anonim Şirketinin sermayelerinde bulunan hazineye ait hisselerin tamamı, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketinin %6,68 oranındaki Hazineye ait hissesi ile Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü ve Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü’dür. Bu kararla Savunma Sanayii Destekleme Fonuna ait kaynaklar, üç aylık bir süre için geri ödenmek kaydıyla Varlık Fonuna verilmiştir. 680 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamesinin 77. ve 82. maddeleriyle at yarışları ve şans oyunlarının lisans hakkı da 49 yıllığına Varlık Fonuna devredilmiştir¹¹²¹. Özelleştirme Yüksek Kurulu’nun 03.02.2017 tarih ve 2017/1-2-3-4-5 ve 2017/2 sayılı kararlarıyla daha önce özelleştirme programına alınmış olan Türk Hava Yolları, Türkiye Halk Bankası, Kayseri Şeker Fabrikası hisseleriyle, Türkiye

¹¹¹⁷ RG. 09.11.2016, S. 29883.

¹¹¹⁸ RG. 12.09.2018, S. 30553.

¹¹¹⁹ DURDU, *Varlık Fonu*, s. 191.

¹¹²⁰ RG. 05.02.2017, S. 29970.

¹¹²¹ RG. 06.01.2017, S. 29940 mük.

Denizcilik İşletmeleri, İzmir Limanı, özelleştirme kapsam ve programından çıkartılarak Türkiye Varlık Fonu'na devredilmiştir¹¹²².

Savunma Sanayii Destekleme Fonuna ait kaynakların, üç aylık bir süre için bile olsa Varlık Fonuna devri, Savunma Sanayii Destekleme Fonunun amacına aykırı olduğu için eleştirilmektedir¹¹²³. Ayrıca Varlık Fonuna devredilen ya da devredilmesi konusunda yetki verilen varlıklar, bütçe dışına çıkarılmış olmaktadır¹¹²⁴. Bu durum, bütçe hakkını olumsuz etkileyen bir sonuç doğurabilecek niteliktedir.

Varlık Fonu Yönetimi AŞ'nin de başkanı olması hasebiyle Cumhurbaşkanı, 6741 sayılı Kanun kapsamında çok genişlere sahip bulunmaktadır. TBMM'de kanunun tasarısının görüşülmesi sırasında, fonun iyi olarak kurulmuş bir fon olduğu ancak, yürütme organına sınırları belirlenmeden çok geniş yetkiler tanındığı, bunun da bütçe hakkına aykırılık oluşturduğu ifade edilmiştir¹¹²⁵.

6741 sayılı Kanunun 4/b. maddesinde Varlık Fonunun, *“kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufu altında bulunan ihtiyaç fazlası gelir,*

¹¹²² <http://turkiyevarlikfonu.com.tr/TR/Portfoy/5> (E.t. 02.02.2019).

¹¹²³ OVALIOĞLU, s. 268.

¹¹²⁴ OVALIOĞLU, s. 269.

¹¹²⁵ “Şimdi, bu bir fondur değerli arkadaşlar, bunun adı fon. Fena bir fon değil, iyi bir fon aslında, bakmayın, kötü olarak kurulmamış. Ancak bu şekilde elde edilen kaynakların nasıl değerlendireceğini belirlemek çok önemlidir. Siz bütün bunlardan elde ettiğiniz borçlarla belirli bir süre sonra yeni yatırımları ya da mevcut yatırımın daha fazla gelişmesine, üretici yatırımlara kaynak ayırmayı sağlamazsanız, cari harcamalarınızda kullanırsanız bu fonların geleceği yoktur, bunlar belirli bir yere ulaşamazlar. Ancak, yaptığımız tasarının içerisinde, daha doğrusu kanunlaştırmaya çalıştığımız tasarının içerisinde Bakanlar Kurulu bu konuda inanılmaz bir yetkiye sahip. Yani Türkiye'nin bütün varlıklarının hepsini nakit, gayrimenkul, maden, yer altı kaynağı, yer üstü kaynağı, her şeyini olduğu gibi bu fonun içerisine aktarma yetkisine sahip. Değerli arkadaşlar, Meclisin bu konuda dikkat etmesi gereken konu bu. Meclis hiçbir yetkisini, alt ve üst sınırlarını belirlemeden Bakanlar Kuruluna kullanma yetkisi veremez, vermemek zorundasınız; bu, bütçe hakkının bir gereğidir. Eğer siz bunu sınırsız bir şekilde devrederseniz bütçe hakkınızı devretmiş oluyorsunuz, işte bu da Anayasa'ya aykırı bir durumdur. Bu konu, buradaki tartışmalar sırasında mutlaka ve mutlaka çözülmesi gereken bir konudur”. Zekeriya TEMİZEL'in TBMM'deki konuşması, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem26/yil1/ham/b12801h.htm> (E.t. 09.02.2019).

kaynak ve varlıklardan; Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Varlık Fonuna aktarılmasına veya Şirket tarafından yönetilmesine karar verilenlerden...” olduğu hükme bağlanmıştır. İhtiyaç fazlasına karar verme yetkisinin yürütme organına tanınmasının, meclisin bütçe hakkının kendi eliyle kısıtlanması olduğu belirtilmektedir¹¹²⁶. Genel bütçe içinde faaliyet gösteren kamu kurumlarından Varlık Fonuna aktarım yapılması, bütçeyi etkileyecek niteliktedir. Bu itibarla Cumhurbaşkanıya verilecek yetki sınırlarının daha belirgin hale getirilmesi gerekir¹¹²⁷. Cumhurbaşkanı tarafından Varlık Fonuna aktarılmasına karar verilen kamu kaynaklarının meclis onayına tabi tutulması da düşünülebilir¹¹²⁸. Bu şekildeki bir düzenleme bütçe hakkına daha uygun olacaktır.

6741 sayılı Kanunun 4. maddesiyle yürütme organına verilen yetkinin anayasaya aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasını Anayasa Mahkemesi oyçokluğu ile reddetmiştir (Maddenin ilk halinde yetki Bakanlar Kuruluna verilmekteydi). Bu yetkinin yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemeyeceği de kararda ifade edilmiştir: *“Bu bağlamda kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufu altında bulunan ihtiyaç fazlası gelir, kaynak ve varlıkların Türkiye Varlık Fonuna aktarılmasına veya Şirket tarafından yönetilmesine Bakanlar Kurulu tarafından karar verilmesi hakkında dava konusu kuralın doğrudan Anayasa’nın 161. maddesinde yer alan anlamda “bütçe ile ilgili hüküm” niteliğinde olmadığı açıktır. Dolayısıyla kamu kurum ve kuruluşları için bütçe kanunlarında öngörülen yıllık ödeneklerdeki ihtiyaç fazlası gelir ile bu ödeneklerden elde edilen kaynak ve varlıkların Türkiye Varlık Fonuna aktarılmasına veya Şirket tarafından yönetilmesine Bakanlar Kurulu tarafından karar verilmesine ilişkin dava konusu kuralın bütçe ile ilgili bir hüküm olmadığı dikkate alındığında kuralda Anayasa’nın bütçe ile ilgili kurallarına aykırı bir yön bulunmamaktadır”*¹¹²⁹. Ancak karardaki

¹¹²⁶ OVALIOĞLU, s. 270-271.

¹¹²⁷ DURDU, *Anayasa Mahkemesi*, s. 3318-3319.

¹¹²⁸ DURDU, *Anayasa Mahkemesi*, s. 3319.

¹¹²⁹ “Dava konusu kuralla Bakanlar Kuruluna verilen yetki yalnızca kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufu altındaki ihtiyaç fazlası gelir, kaynak ve varlıkları kapsamaktadır. Söz konusu gelir, kaynak ve varlıkların ihtiyaç fazlası olma durumu

karşı oylarda verilen yetkinin sınırlarının belli olmadığı, bu itibarla anayasaya aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmektedir¹¹³⁰.

ise zamana ve ülkenin içinde bulunduğu ekonomik, sosyal ve stratejik durum ve koşullara göre değişiklik gösterebilecek bir husustur. Kanun koyucunun temel kuralı saptadıktan sonra değişen durum ve koşullara göre karar verme yetkisini yürütme organına bıraktığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla kanunla temel ilkeleri belirlenmiş ve çerçevesi çizilmiş konuda dava konusu kuralla, kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufu altında bulunan ihtiyaç fazlası gelir, kaynak ve varlıkların Türkiye Varlık Fonuna aktarılmasına veya Şirket tarafından yönetilmesine karar verme yetkisinin yürütmeye verilmesi yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla temel esasları belirlenip sınırları çizdikten sonra söz konusu gelir, kaynak ve varlıkların aktarılması veya yönetilmesine karar verme yetkisinin yürütme organına bırakıldığı dava konusu kuralın belirsiz olduğu söylenemeyeceği gibi yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı bir yönü de bulunmamaktadır". AyM, 18.01.2018, E. 2016/180, K. 2018/4, p. 26, 32, RG. 07.02.2018, S. 30325.

¹¹³⁰ "TVF'nun varlık nedenini oluşturan aktarma kaynakların, nesnel olarak ihtiyaç fazlası gelir, kaynak ve varlıklar olarak isimleri belirli olmuş olsa da, fonun portföyünü oluşturan ve mevzuatta neyi ifade ettiği açıkça tanımlanmayan bu unsurları incelemek gerekir; Bu anlamda kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyaç fazlası gelirlerinden, bizzatı kurum kazancı, iştirak geliri, kıymetli evrak, ticari kazanç, satış, ceza ve benzerlerinden hangilerinin bu kapsamda olduğu ve portföy yönetiminde kullanılabileceği, tasarrufun bir üst sınırının olup olmadığı, kurumun kendi teşkilat ya da tabi olduğu genel yasalar karşısında ki kamu kaynaklarının kullanımına yönelik yasal mükellefiyetlerinin (5018 sayılı yasa gibi) kural karşısında istisna kapsamına girip girmediği, devredilen kamu kaynağının süre ya da iadeye esas olup olmadığı, bir kurumdan yıl içinde kaç kez aktarma yapılabileceği, ihtiyaç ve fazlasının nasıl ve neye göre tespit edileceği, kaynak kapsamında sayılan verilerin neler olduğu, neyin kaynak olarak tanımlandığı, işsizlik fonu, ceza gelirleri, tahvil getirileri vb. gibi tür gelir çeşitlerinin bu kapsama girip girmediği, kurum varlığı sayılacakların nelerden ibaret olduğu, gayri menkul mülkiyeti dışında intifa, irtifak ipotekli ya da temlik alacaklarının bu kapsamda olup olmadığı, kamu kurum ve kuruluşlarının orta ve uzun vadeli programlarının, özel teşebbüs ortaklarından elde edilen, edilecek özel teşebbüs gelir ve kaynaklarının da kapsama girip girmediği, TVF'na aktarılan kıymetler nedeniyle aktaran kurumun yapısal ya da finansal uğraması muhtemel ve ya uğradığı zararın nasıl karşılanacağı gibi, kapsam ve hukuki ve cezai sorumluluk belirleyecek temel noktalar ve takdire esas olanlar açık bir belirsizlik içerisinde ve tanımsızdır. Bunlara, karar gerekçesinde yer aldığı gibi değişen koşullara göre uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin belirlemeler denmesi veya öyleymiş gibi kabulü idare hukuku tekniğine uygun düşmemektedir". Bkz. Serruh KALELİ'nin karşı oy gerekçesi. "İptal davasına konu "Bakanlar Kurulu tarafından..." ibaresiyle Merkezi Yönetim Bütçesinde yer alan kamu idarelerinin tasarrufu altında bulunan ihti-

6741 sayılı Kanunun 4/c. maddesinde Varlık Fonunun kaynaklarının “*Türkiye Varlık Fonu tarafından yurtiçi ve yurtdışı sermaye ve para piyasalarından ilgili mevzuat kapsamında yer alan izin ve onaylar aranmaksızın sağlanan finansman ve kaynaklardan*” da oluştuğu belirtilmektedir.

4749 sayılı Kanunun 8/son maddesinde “**...Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi ve Türkiye Varlık Fonu ile bunların finansman temini amacı ile kuracakları fon ve şirketler hariç olmak üzere, bu Kanun kapsamındaki kuruluşlarca sağlanacak her türlü dış imkân ile diğer kurum ve kuruluşlar lehine verilecek garantiler Müsteşarlığın iznine tabidir**” hükmü yer almaktadır¹¹³¹.

Varlık fonu borçlanma yetkisine sahiptir ve bu borçlanma yetkisi kural olarak, 4749 sayılı Kanuna tâbi bulunmamaktadır. Varlık Fonunun 1 milyar Euro borçlanmak için Amerikan ve Çin bankalarına yetki verdiği haberleri yayımlanmıştır¹¹³². Bunun amacının daha kolay ve

yaç fazlası gelir, kaynak ve varlıkların Türkiye Varlık Fonuna aktarılması veya bunların Şirket tarafından yönetilmesine yetki verilmesi, ucu açık, sınırsız, içerik ve kapsamı belli olmayacak şekilde kamu kaynaklarının bütçe dışına ve dolayısıyla kesin hesap kanunu dışına çıkarılması, gözetilen kamu yararı her ne olursa olsun, Anayasa’nın 161-164. maddeleriyle uyumlu değildir”. Osman Alifeyyaz PAKSÜT’ün karşı oy gerekçesi.

¹¹³¹ Yine kanunun ek 4. maddesinde ise, “19/8/2016 tarihli ve 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kurulmasına karar **verilen Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi**, Türkiye Varlık Fonu ile sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait olmak kaydıyla 6741 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ve sair mevzuat çerçevesinde Türkiye Varlık Fonuna aktarılmasına karar verilen kuruluşlar ile sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ve/veya Türkiye Varlık Fonu Anonim Şirketi ile Türkiye Varlık Fonuna ait olmak kaydıyla Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından kurulacak şirket ve alt fonlara **dış borcun devri, dış borcun ikrazı ve Hazine geri ödeme garantisi hususlarında bu Kanunda düzenlenen hükümlerin uygulanmasına Cumhurbaşkanınca karar verilebilir**” hükmü bulunmaktadır.

¹¹³² Varlık fonu Yurt Dışına Bir Milyar Euro Borçlanacak, <http://www.merhabahaber.com/varlik-fonu-yurt-disina-bir-milyar-euro-borclanacak-1610364h.htm> (E.t. 10.02.2019); Varlık Fonu 1 Milyar Euro Borçlanacak, <https://www.sozcu.com.tr/2019/ekonomi/varlik-fonu-1-milyar-euro-borclanacak-3444795/> (E.t. 10.02.2019).

daha düşük faizle borçlanma olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, Varlık Fonu aracılığıyla yapılan borçlanma merkezî yönetim bütçesinde görünmemektedir¹¹³³. Buna ilaveten bu tür borçlanmaların 4749 sayılı Kanuna ve oradaki sınırlara tâbi olmaması, borç yönetiminin tek elden yürütülmesine aykırı olup¹¹³⁴ bütçe hakkını açıkça ihlâl etmektedir. Üstelik Varlık Fonunun milletlerarası kredi derecelendirme kuruluşlarından alacağı puanın en iyi ihtimalle ülke puanıyla aynı olması durumunda bile, Varlık Fonunun yurtdışı borçlanmalarda Hazine ile rekabet edebilmesinin zor olacağı, ancak daha yüksek faizli ve daha kısa vadeli borçlanabileceği ileri sürülmektedir. Bu durum ise, borçlanmada çift başlılığın yanı sıra ülkenin genel borç yükünün artmasına yol açarak ekonominin kırılganlığını artıracaktır¹¹³⁵. Varlık Fonunun borç verme ihtimali de doktrinde eleştirilmiştir¹¹³⁶.

Varlık Fonunun denetimi meselesine de değinmek gerekir. Bütçe hakkı gereğince Sayıştayın ve meclisin denetimine tâbi olması gereken Varlık Fonuyla ilgili olarak 6741 sayılı Kanunun 8/5. maddesinde *“3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ... ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisinde Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ...Türkiye Varlık Fonu ve Şirket ile alt fonlar ve Şirket tarafından kurulan diğer şirketler hakkında uygulanmaz”* hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla Varlık Fonu,

¹¹³³ DURDU, *Varlık Fonu*, s. 202.

¹¹³⁴ KAYIRAN, s. 83.

¹¹³⁵ KAYIRAN, s. 83; Tanzimat dönemindeki malî ıslahat çabalarının temelinde *“Türk maliyesini geliştirmek değil de, borç vereceklere sunulacak bir göstermelik çaba yatan gayretlerle, bir işte başarılı sonuca ulaşma elbette söz konusu olamazdı”* (GÜRSOY, s. 113) tespitinin maalesef günümüzde de devam ettiği gibi bir görünüm bulunmaktadır.

¹¹³⁶ *“Varlık Fonu banka değildir. Amacı kredi vermek değildir. Hele sıfır faizle ya da düşük faizle kredi vermek hiç değildir. Eğer verirse varlık fonu olmaktan çıkar kalkınma bankası halini alır. Yıllık enflasyonun yüzde 10 olduğu bir ekonomide varlık fonunun 10 milyar TL krediyi sıfır faizle 3 yıl süreli bir projeye verdiğini düşünelim. 3 yılın sonunda 10 milyar TL’yi geri aldığında bu paranın satın alma gücü yüzde 30 değer kaybıyla 7 milyar TL’ye düşmüş ve dolayısıyla varlık fonu 3 yılda varlığının yüzde 30’unu kaybetmiş olacaktır. Bunun mantıklı bir açıklaması olamaz”*. EĞİLMEZ, *Varlık Fonu*.

Sayıştay ve meclisin denetimi dışında bırakılmıştır. Ancak Varlık Fonuna devredilen kurumlar bu kapsama alınmamıştır. Yani Ziraat Bankası, Türk Hava Yolları gibi kurumlar Sayıştay tarafından denetlenmeye devam edecektir¹¹³⁷. Kanunun 8/5. maddesinde ayrıca Varlık Fonunun Kamu İhale Kanununa tâbi olmadığı da düzenlenmektedir¹¹³⁸. Bu şekilde kapsam dışı tutma, yürütmeye çok geniş bir hareket alanı tanımaktadır.

6741 sayılı Kanunun denetimle ilgili 6. maddesi ise şu şekildedir: “(1)Şirket, Şirket tarafından kurulacak diğer şirketler, Türkiye Varlık Fonu ve Türkiye Varlık Fonu bünyesinde kurulacak alt fonlar **bağımsız denetime tabidir**. Şirket, 6362 sayılı Kanun kapsamında kurumsal yönetim düzenlemelerine uyar. (2)Şirket, Şirket tarafından kurulacak diğer şirketler, Türkiye Varlık Fonu ve Türkiye Varlık Fonu bünyesinde kurulacak alt fonların bağımsız denetimden geçmiş yıllık mali tabloları ile faaliyetleri, **Cumhurbaşkanı tarafından görevlendirilecek** sermaye piyasaları, finans, ekonomi, maliye, bankacılık, kalkınma alanlarında uzman en az üç merkezi denetim elemanı tarafından bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetlenir. Denetim sonucunda hazırlanacak rapor her yıl haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanına sunulur. (3) Şirket, Şirket tarafından kurulacak diğer şirketler, Türkiye Varlık Fonu ve Türkiye Varlık Fonu bünyesinde kurulacak alt fonların bir önceki yılla ait mali tabloları ile faaliyetleri, **her yıl ekim ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından, birinci ve ikinci**

¹¹³⁷ DURDU, Anayasa Mahkemesi, s. 3305; DURDU, Varlık Fonu, s. 211.

¹¹³⁸ “İkinci önemli konu da dikkatinizi çekeceğim konu: Devletin bütün varlıklarını aktarıyorsunuz sınırsız bir şekilde. Aktardığınız andan itibaren devletin bu varlıklarının kullanılmasıyla ilgili daha önceden kamu kaynaklarının kullanılmasına dönük olarak yapılmış bütün yasaların tamamından bunu istisna tutuyorsunuz, diyorsunuz ki: Bu yasalara tabi olmayacaksın, şu yasaya tabi değilsin, 5018’e tabi değilsin, İhale Yasası’na tabi değilsin, kısacası hiçbir şeye tabi değilsin, özel hukuk hükümlerine göre yapacaksın işlemlerini. Kurulacak alt fonlarda bütün bu tanımların hepsinin yapılması zorunludur, aksi takdirde, şu anda sizin olan, Anayasa’mıza göre sizin olan, bu Meclisin olan bütçe hakkını başka birine sınırsız bir şekilde devretmiş olursunuz”. Zekeriya TEMİZEL’in meclisteki konuşması, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem26/yil1/ham/b12801h.htm> (E.t. 09.02.2019).

fıkralar kapsamında hazırlanan ve Cumhurbaşkanlığı tarafından gönderilen denetim raporları üzerinden görüşülerek denetlenir”.

Bu hükümler incelendiğinde Varlık Fonu için sui generis bir denetim usulü öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Meclis denetiminin sadece plan ve bütçe komisyonu tarafından görüşülmesi ile sınırlı olması yetersiz niteliktedir. Sayıştay denetimi yahut en az onun kadar etkili ve güvenceli bir denetim sistemi şarttır¹¹³⁹. Varlık Fonunun denetimini gerçekleştirecek 3 kişilik kurulun aynı zamanda şirketin yönetim kurulu başkanı da olan Cumhurbaşkanınca atanması, denetim kavramının tabiatına aykırıdır¹¹⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi, şirketin malî tablolarının plan ve bütçe komisyonunda görüşülmesinin meclis denetimi kapsamında olduğunu belirterek anayasaya aykırılık iddiasını reddetmiştir: *“Öngörülen denetimin Türkiye Varlık Fonu ile bu Fon bünyesinde kurulacak alt fonlar hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisinin denetimine yer verdiği, bu bağlamda Anayasa’nın 165. maddesinde belirtilen Türkiye Büyük Millet Meclisince yapılacak denetimin esaslarının kanunla düzenlendiği anlaşılmaktadır... Dolayısıyla dava konusu kuralla Sayıştay denetiminin kapsamı dışına çıkarılan Fon ve Şirket ile alt fon ve Şirket tarafından kurulacak diğer şirketlerin, gerek 6741 sayılı Kanun gerekse diğer kanunlarda çok yönlü ve etkili olarak denetimlerinin sağlanmasına yönelik ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş olduğundan **denetim dışı kaldıkları veya söz konusu denetimin yetersiz olduğu söylenemez.** Bu denetimlere ek olarak Anayasa’nın 160. maddesi gereğince Sayış-*

¹¹³⁹ OVALIOĞLU, s. 281.

¹¹⁴⁰ Karş. DURDU, *Varlık Fonu*, s. 191; DURDU, *Anayasa Mahkemesi*, s. 3312; Malî yapının bozulması ile ilgili olarak yapılan şu açıklama, günümüzdeki durumu da ifade eder niteliktedir: *“Peki, nasıl bir yasama organıyla karşı karşıyayız ki kendi yetkilerini devredebiliyor, kendi yetkilerini kullanmaz kılıyor? Örneğin, yasama organı bir kurumun kurulmasına izin veriyor, yasayı çıkarıyor, parlamento denetimi dışında kalmasına izin veriyor. Dolayısıyla sonuç olarak, meşrulaştırılan disiplinsizlik üzerinde kimler ortak dersek; yasama organı da ortak, yürütme organı da ortak; çünkü 1-Yasaları uygulamadaki ihmalkârlığı, 2-Aldığı yetkileri yasalara aykırı olacak şekilde düzenleme... sonuçta kurallar koyarak, kuralsızlaştırılan bir mali hukuk yapısıyla karşı karşıyayız”.* AYDIN, s. 164.

taya görev verilmesi ve bu denetimin kapsamının belirlenmesi kanun koyucunun takdir yetkisi içindedir. Bu bağlamda **kanun koyucunun söz konusu Fon ve Şirket ile alt fon ve Şirket tarafından kurulacak diğer şirketler bakımından Sayıştay denetimi dışında ayrı bir denetim usulü öngörmesinde Anayasa’nın 2. maddesine aykırılık bulunmamaktadır**¹¹⁴¹. Anayasa Mahkemesi, konuya bütçe hakkı kapsamında yaklaşmamıştır. Bütçe hakkı kapsamında, bu şekildeki bir denetim kabul edilemez. Millete ait varlıkların mutlaka meclis adına etkin bir denetime tâbi tutulması şarttır.

Nitekim aynı karardaki bir karşı oy yazısında, bu şekildeki bir denetimin meclis adına denetim sayılamayacağı, yapılan düzenlemenin millet adına denetimi sınırladığı algısı oluşturduğu vurgulanmaktadır: *“Sayıştay denetiminin bağımsız, yargısal ve Anayasal görev niteliği karşısında Türkiye Varlık Fonu ve Yönetim A.Ş. için kurulan ika-me denetim usulüne göre fon varlıklarının oluşumuna karar verme yetkisine sahip Bakanlar Kurulu başkanı olan Başbakanın [Cumhurbaşkanının], yasa ile denetim elemanları ataması ve hazırlanacak raporun neticede meclis plan bütçe komisyonunda görüşülmesi süreci, TBMM adına denetim yapan Sayıştay’ın bağımsız ve tarafsız ilkesi ile çelişir olup, bu denetim usulünün meclis adına denetim formasyonu ve hukuki değeri ile ilgisi, benzerliği ve yeterliliğinin kabulü, mümkün görülmemektedir. Kural ile gelen yeni usul bir kamusal denetim alanında yöntem ve usul değişikliği olmayıp, denetçileri yürütme organınca atanan yürütme faaliyetlerinin denetiminin, bağımsız ve ulus adına denetiminin sınırlanması ve alana müdahale edildiği algısı oluşturmaktadır*”¹¹⁴².

¹¹⁴¹ AyM, 18.01.2018, E. 2016/180, K. 2018/4, p. 49, 50, RG. 07.02.2018, S. 30325.

¹¹⁴² “Açıklanan nedenler ile kamunun iştirakçisi olduğu sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50 den aşağı düştüğü takdirde bile bu şirketlerin Sayıştay denetimini ortadan kaldıran kanunun denetiminde 2016/21 E., 2016/199 K., 28.12.2016 tarihli kararın karşı oyunda belirtildiği üzere, bağımsız denetim kurumlarınca düzenlenecek raporların, Sayıştay denetim ilkelerinden olan düzenlilik ve performans denetim ilkelerini sorgulayıp sağlayamayacağı ve bununla yetinilmesinin kamu kaynaklarının kullanılmasına ilişkin bağımsız ve etkili TBMM adına denetim sağlayan Sayıştay denetimi ile hiçbir yönden benzer-

Anayasa Mahkemesi, daha önce de Savunma Sanayii Destekleme Fonu için ayrı bir denetim usulü getiren düzenlemeyi anayasa aykırı bulmamıştır: *“Bu hükümler ulusal savunma sanayiinin gizliliği, teknoloji, araştırma-geliştirme, üretim ve finansman yönünden sahip olduğu özellikler dikkate alındığında, söz konusu Yasa ile getirilen düzenlemeye imkân verecek niteliktedir. Bu nedenle Savunma Sanayi Destekleme Fonu'nun; mali işlemleri düzenleyen bazı yasalar dışında bırakılması Anayasa'ya aykırılık oluşturmaz. Dolayısıyla söz konusu Yasanın 11. maddesi Anayasa'ya aykırı değildir”*¹¹⁴³. Bu kararın karşı oyunda anayasal denetimde tek yetkili organının Sayıştay olmadığı belirtilmiş ancak yapılacak denetim amacıyla kurulacak tüm sistemlerin meclisin denetimini sağlayacak nitelikte olmasının da zorunlu olduğu vurgulanmıştır¹¹⁴⁴. Gerçekten de Sayıştay denetlemeyecekse bile en az onun kadar etkili bir denetim sistemi tesis edilmeli ve denetim sonucu mutlaka meclisin onayına tâbi tutulmalıdır.

VI. BÜTÇE HAKKI BAKIMINDAN MALÎ ANESTEZİ VE GÜNÜMÜZDE BÜTÇE HAKKIYLA İLGİLİ HAREKETLER

A. MALÎ ANESTEZİ KAVRAMINI YENİDEN TANIMLAMAK

Yukarıda detaylı bir şekilde ele alınan bütçe hakkı, vatandaşlar tarafından hayati önem taşımaktadır. Ancak buna rağmen çoğu kişi-

lik taşımadığı, yöntem ve usul değişikliği gibi gerekçelerin kabul edilemeyeceği nedenleri ile anılan muhalefet görüşümü tekrarlamakla, TVF'nu Sayıştay denetiminden çıkaran kuralın Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırılığı nedenleri ile çoğunluk görüşüne katılmamıştır”. Serruh KALELİ'nin karşı oy yazısı.

¹¹⁴³ AyM, 05.05.1987, E. 1986/1, K. 1987/10, RG. 21.11.1987, S. 19641; KANETİ, *Anayasal Temeller – III*, s. 191.

¹¹⁴⁴ *“Demek ki Anayasal denetimde tek yetkili organ Sayıştay değildir. Yasakoyucu, kimi durumlarda, Sayıştay'dan başka kurum ve kuruluşlara da denetim görevi verebilmektedir. Ancak, Anayasa'nın 160. ve 165. maddeleri, denetim amacıyla kurulacak tüm sistemlerin Türkiye Büyük Millet Meclisi denetimini sağlayacak nitelikte olmasını da zorunlu kılmaktadır”*. Necdet DARICIOĞLU ve Selahattin METİN'in karşı oy yazıları. AyM, 05.05.1987, E. 1986/1, K. 1987/10, RG. 21.11.1987, S. 19641.

nin bu haktan haberi olmadığı da bir gerçektir¹¹⁴⁵. Malî anestezi, verginin mükelleflere hissettirilmeden alınması olarak tanımlanmaktadır¹¹⁴⁶. Kamu gücü, bu durumda, ‘kazı bağtırmadan yolma’ yöntemiyle vergiyi toplamaya çalışır¹¹⁴⁷. Malî anestezi altında mükellef ödediği vergilerin ağırlığını hissetmez, belki de vergi ödediğinin farkına varmaz¹¹⁴⁸. Ancak bu şekildeki bir tanım, bütçe hakkını kapsayacak boyutta olmayıp sadece vergilerle ilgili kayıtsızlığı karşılamaktadır. Mükellefin gerek ödediği vergilerle, gerek toplanan vergilerin harcanması ve gerekse de özelleştirme ve borçlanmalarla ilgili farkındalığını artırmak gerekir.

Bu yüzden vergi anestezisi ve malî anestezi olarak ikili bir ayırma gidilmelidir. Verginin mükelleflere hissettirilmeden alınmasını vergi anestezisi olarak tanımlamak gerekir. Vergilerin mükelleften hissettirilmeden alınmasının yanı sıra yönetilenlerin yapılan kamu harcamalarından, gerçekleştirilen kamu borçlanmalarından ve kamu mallarının elden çıkarılmasından habersiz olmalarını da malî anestezi kavramı olarak nitelendirmek gerekir.

Vatandaşları içinde bulundukları bu malî anesteziden uyandırmak ve farkındalık oluşturmak şarttır. Kişiler bu anesteziden uyanmadıkları müddetçe hep bir “malî aldanmanın”¹¹⁴⁹ içinde olacaklardır.

¹¹⁴⁵ HAMZAÇEBİ, s. 220.

¹¹⁴⁶ “Verginin mükelleflere hissettirilmemeden alınması “mali anestezi” olarak da nitelendirilir. Mal ve hizmetlerin fiyatı ile birlikte ödenen dolaylı vergiler bireyler tarafından hissedilmeden ödenir. Örneğin, satın alınan mal ya da hizmetin bedelinin bir parçası olan KDV ve ÖTV gibi vergiler, mal ve hizmetin fiyatı içinde adeta gizlenmiş gibidir. Bireyler, çoğu kez satın aldıkları mal veya hizmet bedelinin ne kadarının vergi olduğunu bilmezler. Özellikle talep esnekliği sert olan mallar üzerine konulan vergilerden yüksek vergi geliri sağlanır... Bireyler bu şekilde ödedikleri vergilerin çoğu zaman farkında bile değildirler. Bu bakımdan, vergi baskısını bu şekilde azaltmaya yönelik tedbirler “mali anestezi” veya “vergi anestezisi” olarak da nitelendirilir”. PEHLİVAN, s. 148-149, 164.

¹¹⁴⁷ BİLİCİ/BİLİCİ, s. 251.

¹¹⁴⁸ BİLİCİ/BİLİCİ, s. 251.

¹¹⁴⁹ “Bireylerin artan kamu hizmetlerinden memnuniyet duymalarına karşın, kamu harcamalarındaki artışın neden olduğu finansman açıklarının para basma ve borçlanma suretiyle karşılanmasının ortaya çıkardığı enflasyon gibi sorunların

Siyasîlerin seçimi kazanmak için yaptığı fazla harcamaların daha sonra vergileri artırarak fazlasıyla geri alması veya borçlanarak “ülkenin gelecekteki istikrarını tehlikeye at”ması durumunda, “farkında olmayan seçmenler bir anlamda “mali aldanma” veya “mali avlanma!” içine düşmüş olurlar¹¹⁵⁰. Bu yüzden kişilerde farkındalık oluşturulmadan bütçe hakkının lâyıkıyla tesisi mümkün olamayacaktır.

B. GÜNÜMÜZDE BÜTÇE HAKKI İLE İLGİLİ TALEPLERİN VARLIĞI VE BU YÖNDEKİ HAREKETLER: FRANSA ÖRNEĞİ

Fransa’da 17 Kasım 2018’de akaryakıt vergilerinin artışını protesto amacıyla başlayan “Sarı Yelekliler” hareketi¹¹⁵¹ de aslında yine tarih içinde görülen mücadeleler gibi haksız/aşırı vergilere karşı bir hareket olarak başlamıştır. Nitekim hareketin ağırlıklı olarak haksız ve adaletsiz olarak algılanan vergi sistemine karşı olduğu, fakat akaryakıt vergilerinin kaldırılması, asgarî ücretin artırılması, Macron’un varlıklı kesim için getirdiği vergi indirimlerinin geri alınması gibi farklı isteklerin de bulunduğu ifade edilmektedir¹¹⁵². Talepleri-

farkında olmayışları Buchanan tarafından “mali aldanma” veya “mali yanılsama” (fiscal illusion) olarak nitelendirilmiştir. Öte yandan Kamu harcamalarında ki artış, kamu finansman sorununu da ortaya çıkarır ve bu sorun vergilerin artışına neden olur. Bireylerin artan kamu hizmetleri dolayısıyla bir taraftan memnuniyet duyarken, diğer taraftan daha fazla vergi ödemek zorunda kalırlar. Ancak vergi mükellefleri artan vergi yüklerinin farkında olmayabilirler. Bu duruma ise, “vergi aldanması” (tax illusion) denir”. PEHLİVAN, s. 63.

¹¹⁵⁰ BİLİCİ/BİLİCİ, s. 50, dn. 75.

¹¹⁵¹ <https://www.sabah.com.tr/dunya/2018/12/08/sosyal-medya-sari-yeleklileri-gormedi-duymadi>; <https://www.aksam.com.tr/guncel/sari-yelekliler-kimdir-nedemek-fransa-son-dakika-protestolarda-son-durum/haber-799359>; “Sarı Yelekliler Hareketi çoğunluğu asgari ücretle geçinen, beyaz Fransızların çoğunlukta olduğu – siyahlar, kadınlar ve diğerleri de var ama sayıları daha az – ve vergi zamlarını, akaryakıt zamlarını, hayat pahalılığını protesto edenlerin oluşturduğu bir topluluk. Eylemlerine 17 Kasım’da başladılar. Fransa’nın özellikle taşra olarak bilinen bölgelerinde eylemlerine başladılar”. Bkz. <https://www.gazeteduvar.com.tr/forum/2018/12/06/ofkeliler-sari-yelekliler-yeni-bir-sinif-hareketi-mi/> (E.t. 09.12.2018).

¹¹⁵² <https://www.theguardian.com/world/2018/dec/03/who-are-the-gilets-jaunes-and-what-do-they-want> (E.t. 09.12.2018).

nin odak noktasını vergi ve kamu harcamalarına yönelik olanlar oluşturmaktadır. Gösteriler üzerine önce 5 Aralık’ta akaryakıt vergilerinin artışı ile gaz ve elektrik zamlarının altı aylığına askıya alındığının ve hemen bir gün sonrasında ise 2019 yılı için iptale edildiğinin açıklanması bile göstericileri durduramamıştır¹¹⁵³. Macron’un vergi artışlarından ‘u dönüşü’ yapması bile gösterileri durduramamıştır. Çünkü göstericiler vergi artışlarının yanı sıra diğer bazı taleplerinin de yerine getirilmesinde ısrar etmektedir¹¹⁵⁴. Tarihteki örneklerinde olduğu gibi vergilere duyulan tepkiler, diğer demokratik taleplerin de öncülüğünü teşkil etmektedir.

Macron’un başkanlığının ilk yıllarında Fransa’nın en zenginleri üzerindeki vergileri azaltması da popülerliğini yitirmesine yol açmıştır. Daha sonraki dönemde emeklilerin vergileri üzerindeki artışlar, konut ödenekleri üzerindeki kesintiler gibi politikalar da Macron’un ‘Zenginlerin Başkanı’ olarak anılmasına sebep oldu. Son dönemde yeşil ekonomiye geçiş amaçlı konulan akaryakıt vergilerindeki artış da tepkilerin başlamasına yol açtı¹¹⁵⁵.

Fransa’daki göstericilerin taleplerinden birçoğu vergi ve bütçe hakkı ile doğrudan ilgilidir. Yapılacak kamu harcamalarının kendilerine yönelik olmasını istemektedirler. Zaten kamu harcamalarının milletin istekleri doğrultusunda kamu yararına gerçekleştirilmediği durumlarda, gerçek anlamda bütçe hakkından bahsetmek de mümkün olamayacaktır.

¹¹⁵³ <https://www.bbc.com/news/world-europe-46480867>; <https://www.bbc.com/news/world-europe-46424267>; <https://www.france24.com/en/20181208-paris-lockdown-france-yellow-vests-gilets-jaunes-anti-macron-riots-protests>; <https://www.theguardian.com/world/2018/dec/03/who-are-the-gilets-jaunes-and-what-do-they-want>; <http://www.hurriyet.com.tr/dunya/fransa-sari-yelekliler-krizinden-cikis-yolu-ariyor-41043939> (E.t. 09.12.2018).

¹¹⁵⁴ <https://af.reuters.com/article/commoditiesNews/idAFL8N1Y954J> (E.t. 09.12.2018).

¹¹⁵⁵ <https://www.france24.com/en/20181208-paris-lockdown-france-yellow-vests-gilets-jaunes-anti-macron-riots-protests> (E.t. 09.12.2018).

Göstericilerin ilk etapta sundukları resmî olmayan taleplerini özetle şu şekilde belirtmek mümkündür¹¹⁵⁶: Sıfır evsiz, gelir vergisinin dilimlerinin artırılması, net asgarî ücretin artırılması (1300 avro), azamî ücrete de sınır getirilmesi (15000 avro), akaryakıtta vergi artışının kaldırılması, küçük işletmelerin korunması ve şehir içinde ücretsiz otoparklar yapılması, çevreyi korumak için konutlarda ısı yalıtımı planı başlatılması, herkes için aynı sosyal güvenlik sistemi uygulamasının gerçekleştirilmesi, asgarî emeklilik maaşı belirlenmesi (1200 avro), emeklilik yaşının 60'a çekilmesi, yaşlı nüfusun hayat seviyesinin yükseltilmesi, bütün seçilmiş temsilcilerin maaşının ülke ortalamasında olması (seyahat ve ulaşım harcamalarının denetlenmesi ve sadece zorunlu harcamaların karşılanması), bütün maaşların enflasyona endekslenmesi, Fransız sanayiinin korunması, Fransa'da çalışma hakkına sahip olanların hepsinin Fransız vatandaşlarıyla aynı haklara sahip olması, iş güvenliği için kalıcı iş sözleşmesi, büyük şirketlerin asgarî ücretin 2,5 katından az olan tüm maaşlar için aldığı vergi indirimlerinin kaldırılması ve bunun gerçek çevreci olan hidrojenle çalışan araba üretimi için Fransa sanayiine aktarılması, kemer sıkma politikalarına son verilmesi ve gayrimeşru kabul edilen borç faizlerinin ödemesinin reddi, engelli yardımlarının artışı, 10 yaşına kadar olan çocuk bakım yardımının geri getirilmesi, Fransa'ya ait mülklere (havaalanı, baraj...) satma yasağı getirilmesi, ücretli otoyollardan sağlanan gelirlerin yine yolların yapım ve bakımına tahsisi, özelleştirme sonucu elektrik ve gaz fiyatları arttığı için bunların yeniden kamulaştırılıp fiyatlarının düşürülmesi, vergilerde stopaj usulüne (kaynakta vergilendirmeye) son verilmesi, referandumun anayasaya girmesi (her bireyin kanun teklifi verebilmesi ve 700.000 imzayla gelen bir teklifin ise referanduma sunulması zorunluluğunun getirilmesi), eski Cumhurbaşkanılarına hayat boyu verilen ödeneğin kaldırılması, banka kartıyla yapılan ödemede esnafa ek vergi uygulamasının kaldırılması, gemi yakıtlarına ve gazya-

¹¹⁵⁶ Bkz. <https://www.opendemocracy.net/can-europe-make-it/france-bleu/demands-of-frances-yellow-vests-as-uploaded-by-france-bleu-november-29>; <https://www.birartibir.org/siyaset/194-42-talep> (E.t. 09.12.2018).

ğına vergi getirilmesi. Bunlar dışında sınıflarda öğrenci sayısının 25’i geçmemesi, psikiyatrik desteğin yaygınlaştırılması, yargı, emniyet ve orduya daha kapsamlı imkânlar sunulması, göç hareketlerinin sebeplerine çözüm getirilmesi, sığınmacılara iyi davranılması, Cumhurbaşkanının görev süresinin yeniden yedi yıla çıkarılması (Cumhurbaşkanının seçiminden iki yıl sonra gerçekleştirilecek milletvekili seçimlerinin Cumhurbaşkanına mesaj vermesi ve bu suretle halkın sesini daha iyi duyurabilmesinin sağlanması), ticarî malların demiryoluyla dolaşımının artırılması gibi talepler de yer almaktadır.

Bütün bu talepler incelendiğinde, çok büyük bir bölümünün doğrudan vergi ve bütçe hakkıyla ilgili olduğu görülmektedir. Diğerlerinin de dolaylı da olsa bütçe hakkını ilgilendirdiği anlaşılmaktadır.

Bu taleplerden özellikle kamu mallarının satılmasının önlenmesi, özelleştirilen alanların yeniden kamulaştırılması, gayrimeşru kabul edilen borç faizlerinin ödenmemesi gibi talepler gerçekten halkın bütçe hakkı ile ilgili konulara duyarlılığını göstermektedir. Referandum talebi, seçilmişlerin ücretlerine sınır getirilmesi ve Cumhurbaşkanının seçim süresinin 7 yıla çıkarılması ve görev süresi dolanlara verilen ömür boyu maaşın kaldırılması gibi talepler de aslında halkın meclise de yeterince güvenemediğini ve yürütmeyi temsil eden Cumhurbaşkanına da mesaj verip onu kontrol altında tutmak istediğini açıkça göstermektedir. Bunlar bir bakıma yüzyıllar önceki taleplerin, günümüz şartlarındaki versiyonlarından başka bir şey değildir.

Doktrinde de vergilemeye ilişkin tartışmaların daha mutedil bir şekilde yürümesinin ancak mevcut düzenin bu tartışmaya imkân verecek özgürlüğü tanınmasıyla söz konusu olabileceği belirtilmektedir. Bu tartışmanın iktidar ile siyasî muhalefet yapabilecek gruplar arasında olduğu ve bunun da gelişmiş bir demokrasi ortamında mümkün olabileceği belirtilmektedir¹¹⁵⁷. Vergilerin ödenmesi toplumun geçim şartlarını ortadan kaldıracak bir düzeye ulaştığında, mevcut siyasî sis-

¹¹⁵⁷ ÖZCAN Mehmet Tevfik, “Vergilendirme, Politika ve Hukuk”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul 2012, s. 64.

temin de tartışmaya izin vermeyen bir baskı rejimine dönüşmüş olması halinde, isyanın patlak vermesi kaçınılmaz olacaktır¹¹⁵⁸.

İşte, vergi ve bütçe hakkı kapsamına giren konularda halkın kendi taleplerini serbestçe sunmasına imkân tanınmalıdır. Meclislerin de halkın talepleri doğrultusunda faaliyette bulunması son derece büyük önem taşımaktadır. İktidarın muhtemel keyfilğini engelleyebilecek yegâne organ olan meclisin bunun bilince olarak içinden çıktığı ve özünü teşkil ettiği milletin menfaatleri doğrultusunda hareket ettiği takdirde, sorunların birçoğu zaten çözülmüş olacaktır.

¹¹⁵⁸ ÖZCAN, s. 64.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu çalışmada milletlerin hayatı bakımından çok büyük önem taşıyan iki ana konu olan vergi ve bütçe hakkı incelenmeye çalışılmıştır. Vergi ve bütçe hakları, millet egemenliğinin en temel iki tecelli alanını teşkil etmektedirler. Bu haklar aynı zamanda, üzerlerinde kayıtsız şartsız milletlerin söz sahibi olmaları gereken alanlardır.

Milletler, bu alanlar üzerindeki hâkimiyetlerini doğal olarak meclisler eliyle kullanacaktır. Meclisler, millî egemenliğin bünyelerinde belirlediği ana makamlardır. Genel kabul, meclislerin milletlerin temsilcisi oldukları yönündedir. Milletvekilleri, milletin vekili olup milleti temsil eden pozisyondadırlar. Ancak temsil kavramı, başta vergi ve bütçe hakkı olmak üzere, milletin varoluş alanlarının birçoğunu karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Nasıl ki bir insan en temel hakları olan yaşama hakkını, kişi dokunulmazlığı hakkını ve yine evlenme, nişanlanma gibi haklarını bizzat kendisi kullanmak durumundaysa ve bu şekildeki hakları temsil kabul etmiyorsa; aynı durum milletlerin hayatı için de söz konusu olmalıdır. İşte milletlerin hayatında da vazgeçilmez, devredilmez ve temsil kabul etmez haklar vardır. Bu haklar bakımından temsil ilişkisinin varlığını kabul edip meclisleri de milletlerin temsilcisi olarak görmek, gömleğin ilk düğmesini yanlış iliklemek anlamına gelecektir.

Elbette soyut bir kavram olması hasebiyle milletleri ve sahip oldukları hakları bir bireyle ve onun haklarıyla karşılaştırmak tam anlamıyla mümkün bulunmamakta ve bir takım yanlış sonuçlara ulaştıracak sakıncaları bünyesinde barındırmaktadır. Ancak hakka sahip olma ve bu hakkın niteliği noktasında kıyas yapmaya mâni bir durum da bulunmasa gerek. İşte buna dayanarak milletlerin haklarını ve bunu kul-

lanacak ana merci olan meclislerin niteliklerini yeni baştan gözden geçirme zarureti bulunmaktadır. Mevcut anlayış, bu hakların önemini yeterince kavramaktan ve bu hakları gerçek anlamda hak sahibi olan millete teslim etmekten uzak ve belli güç odaklarının her daim müdahalesine açık hale getiren bir neticeyi bünyesinde taşımaktadır.

Bütçe hakkı konusunda doktrinde ikili bir temsil ilişkisinden bahsedilmektedir. Bu anlayışa göre, ilk aşamada millet asil, meclis ise vekil konumundadır. Millet, meclise yetki vermektedir. İkinci aşamada meclis asil, yürütme organı ise vekil konumundadır. Meclis, yürütme organına yetki vermektedir. Bu anlayış ikili bir temsil ilişkisini bünyesinde barındırmaktadır.

Ancak, bu görüşe katılmak mümkün değildir. Bu temsil yetkisinin millet adına nasıl verildiği de hep tartışmaya açık bir konudur. Seçmenler kullandıkları oylarla bu vekâleti vermektedir. Fakat her seçmenin oy kullanmadığı dikkate alındığında ancak, oy kullanan seçmenlerin çoğunluğu tarafından verilmiş bir vekâlet gibi görülecektir. Seçmen çoğunluğunun sandığa gitmediği durumda ise bu vekâlet tamamen tartışmalı hale gelecektir. Ayrıca hukuktaki temsil kavramını ele alarak konuya yaklaştığımızda, bunu milletlerin hakları alanında kullanmanın isabetli olmayacağı anlaşılr. Hukukî ilişki boyutuyla baktığımızda gündelik hayatta, işveren – alt işveren (taşeron) ilişkisinin olduğu görülmektedir. Yine kiracı – alt kiracı ilişkilerine rastlanabilmektedir. Aynı mantıktan hareketle milletlerin meclise yetki vermesi, onun da aldığı yetkiyi yürütme organına tanınması; milletlerin hayatındaki en temel, en hayatî konuları vekilin vekiliyle halletme gibi bir durum ortaya çıkaracaktır. Bu kabul edilemez. Böyle bir anlayış, bu haklara gereken önemin verilmemesi, milletin bütün bu süreç içinde ikinci plana atılması ve milletin haklarının adeta bir formaliteye dönüşmesine yol açacak niteliktedir.

Bu yüzden meclisleri millettten ayırt etmeden, milletin özü, parçası, onun bir cüzü olarak kabul etmek gerekir. Mecliste yer alacak milletin özünü teşkil eden meclis üyelerinin seçimle oraya geldiklerini, yapılan seçimle milletin bir parçasını meclise gönderdiğini kabul et-

mek gerekir. Seçimle temsil yetkisi verildiğini kabul etmekten ziyade, milletin içinden bir parçasını meclise gönderdiğini kabul etmek bu hakların taşıdığı önem dolayısıyla çok daha isabetli olacaktır. Bu takdirde meclisler bizâtihi içinden çıktıkları milletin parçasını teşkil edecekleri için yine asil konumunda olacaktır. Bu anlayışın özümсенmesi-ne bağlı olarak, meclis üyelerinin aldıkları kararların tümü, millet menfaatine uygun kabul edilecektir. Milletin kendi adına kendisinin karar vermesi gerçek mânâda sağlanmış olacaktır. Bu sayede doktrin-de ileri sürüldüğü gibi ikili bir ilişki (iki asil, iki vekil) durumu da ortaya çıkmayacaktır. Daha en başta, millet ve onun özünü oluşturan meclis asil durumunda olacaktır. Meclis sınırlı bir şekilde yürütme organına yetki verecektir. Yani tek asil ve vekil ilişkisi olacaktır. Meclislerin milletlerin cüzü, onun özü olduğu anlayışının kabul edilmesi ve bunun tüm millet tarafından özümсенmesi halinde, millî hâkimiyet gerçek anlamda tecelli edecektir. Millî hâkimiyetin kayıtsız şartsız millete ait olması bu yolla sağlanabilecektir. Çünkü bu durumda yürütme organı meclisi pasifize edecek, onu geri planda bırakacak şekilde davranamayacaktır. Zaten meclis de yürütme organına adeta sınırsızlık anlamına gelecek tarzda geniş yetkiler vermeyecektir.

Vergi ve bütçe hakkı millet egemenliğine dayanmaktadır. Bu haklar yasama hak ve yetkisinin içinde mündemiçtir diyebiliriz. Bu itibarla yasama organı vergi ve bütçe hakkına sahiptir.

Vergi hakkı kavramını kullanan yazarlar, bunu doğrudan vergilendirme yetkisi karşılığında kullanmaktadırlar. Doktrinde vergilendirme yetkisi olarak ifade edilen kavram, aslında vergi iktidarındır. Devletin millet egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu fiilî ve hukukî güç, malî iktidar içinde vergi iktidarını ifade eder. Vergi hakkı kavramı ise, vergi iktidarını da bünyesinde barındıran daha geniş bir kavramdır.

Kendinden alınacak vergiye rıza gösterme, bizâtihi millete ait bir haktır. Bu itibarla **vergi hakkı** ise, milletin kendisinden alınacak vergiye rıza göstermesi hakkı olup aynı zamanda bu rızaya dayanarak/bu rıza doğrultusunda vergi alma/salma/koyma konusunda milletin (devlet or-

ganları eliyle) sahip olduğu fiilî ve hukukî gücü de ifade eder. Diğer bir deyişle **vergi hakkı**, milletin kendi kendisini vergileme hakkıdır.

Kendi kendisini vergileme hakkı, hem buna rıza gösterme ve hem de vergiyi alma konusunda sahip olunan iktidarı da doğal olarak bünyesinde barındırır. **Vergi hakkı**, bu bağlamda hem milletin vergiye rıza gösterme konusunda sahip olduğu hakkı, hem de o hakkın kullanılması için gerekli olan iktidarı kullanmayı da kapsar.

Bütçe hakkı vergi hakkından daha sonra şekillenip ortaya çıkmış bir kavramdır. Halktan alınacak vergilerin nasıl keyfilikten uzak bir şekilde halkın rızası ile belirlenmesi gerekiyorsa; toplanan vergilerin harcanmasında da yine halkın rızası aranmalıdır. Vergi alma ve harcama yapmaya da her yıl ayrıca onay verilmelidir. Bu itibarla vergi hakkı ile harcama yapma hakkı terazinin iki ayrı kefesi olarak görülebilir. **Bütçe hakkı** ise tüm bunların toplamından ayrıca bunların her yıl tasdikinden oluşan daha geniş kapsamlı bir hak olarak ortaya çıkmaktadır.

Bütçe hakkının da vergi hakkı gibi muhtevasında iktidar/güç bulunan bir kavram olduğunu belirtmek gerekir. Bu itibarla **bütçe hakkı**, hem kamu gelir ve harcamalarının nevi ve miktarını tayin, tasdik ve kontrol hakkı, hem de bunların onayının her yıl tekrarlanması ve tüm bunları gerçekleştirme konusunda millet egemenliğine dayanan fiilî ve hukukî bir güç şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla bütçe hakkı, aynen vergi hakkı gibi, devletin malî iktidarı kapsamında yer almaktadır.

Vergiler olmadan devletlerin varlığını sürdüremeyeceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak, “*Adalet mülkün temelidir*” sözünü de dikkate almak suretiyle, devletlerin ancak “adil vergiler” sayesinde ve bu alınan adil vergilerin yine “adil bir şekilde harcanması” suretiyle varlıklarını sürdürebileceği anlaşılmaktadır. Nitekim tarih içindeki halk ayaklanmalarının adaletsiz vergilere ve akabinde yapılan adaletsiz harcamalara yönelik olarak gerçekleşmesi ve yine günümüzde bile aynı gerekçelerle halkların tepki hareketlerinin olması da bunu teyit etmektedir.

İşte, vergide ve harcamalar sistematüğini ifade eden bütçede adalet sağlanması, adil bir sistemin oluşturulması, temel itibariyle bu konuda milletlerin (ve milletlerin özü olması hasebiyle meclislerin) hak ve söz sahibi olmaları ile mümkün olabilecektir. Meclislerin hak sahibi olmaları, milletin kendisinden alınan vergilerin ve bunlardan yapılacak harcamaların adil olmasının sağlanmasındaki en büyük teminattır. Günümüzde bile hala bu konularda adaletsizliklerden bahsediliyorsa, meclislerin gerçek anlamda meclis niteliğini haiz olamadıkları ya da meclislerin bu haklara yeteri kadar sahip çıkıp kullanmadıkları sonucuna varmak gerekir. Siyasî iktidara, vergi ve bütçe hakkı kapsamında ancak, meclisin tayin edeceği dar çerçevede sınırlı yetki tanınmalıdır.

Vergi hakkının önemi hususunda günümüzde herhangi bir fikir ayrılığı bulunmamaktadır. Vergilerin ancak kanunla konulup kaldırılabilceğı tereddütsüz kabul görmektedir. Ancak bütçe hakkı, vergi hakkının gerisinde, onun gölgesinde kalmaktadır. Kişiler bütçe hakkının öneminden hatta varlığından da pek haberdar olmamakta, dolayısıyla bütçe hakkına gereken önem verilmemektedir. Bunun belki de en temel sebebi, kişilerden vergilerde olduğu gibi doğrudan bir malî talepte bulunulmamasıdır. Kişiler kendilerinden alınan vergilere odaklanmaktadırlar. Vergilerin daha sonraki aşamada nerelere harcandığı konusuyla fazla ilgilenmemekte ve ekonomik krizler gibi önemli olaylar meydana gelmedikçe de kamu harcamaları hususunda kayıtsız kalmaktadırlar. Yine bu yüzden uygulamada bütçenin kanunîliği ilkesi de vergilerin kanunîliği kadar önemli görülmemektedir. Devlet hayatında malî olaylar özelinde meydana gelen sorunların temelinde de kanaatimce bu durum yatmaktadır. Vatandaşlarda vergi ve bütçe hakkı konusunda farkındalık sağlanmalıdır.

Her şeyden önce bütçe hakkının kapsamı tam olarak ortaya konulmalı ve bu suretle onun lâıyk olduğu öneme sahip olmasına çalışılmalıdır. Bu itibarla devletin borçlanması ve kamunun sahip olduğu tüm mallarını yönetmesini de bütçe hakkının tanımının içinde belirtmek gerekir.

Bütçe hakkı her ne kadar özünde kamu borçlanmasını, kamu mallarının yönetimini (bunların satılması, özelleştirilmesi...) kapsasa da, yapılacak tanımda bunların da tereddüde mahal vermeyecek şekilde belirtilmesi ve bu suretle yönetilenlerin bunların farkında ve bilincinde olmasının sağlanması gerekmektedir. Buna göre bütçe hakkını şöyle tanımlamak mümkündür: Bütçe hakkı, tüm kamu gelir ve harcamalarının tayin, tasdik ve kontrolünün yanı sıra kamu borçlanmaları (ve kamu borçlanması neticesi doğuracak tüm hazine garantisi ve/veya belli taahhütleri ihtiva eden tüm borçlanmalar dâhil) ve kamu mallarının yönetiminin (elden çıkarılmasının) de her yıl yasama organınca tasdik edilmesini ve bütün bunlarını denetimini kapsayan malî iktidar unsurudur.

Tanımın bu şekilde geniş kapsamlı olmaması halinde yönetilenler malî anestezi durumundan kurtulamayacaktır. Yönetilenler borçlanma, kamu mallarının özelleştirilmesi gibi konularda bilgisiz ve kayıtsız kalacaklardır. Vergilerin mükelleften hissettirilmeden alınmasının yanı sıra yönetilenlerin yapılan kamu harcamalarından, gerçekleştirilen kamu borçlanmalarından ve kamu mallarının elden çıkarılmasından habersiz olmalarını da malî anestezi kavramı olarak tanımlamak gerekir. Yönetilenlerin kamu gelir ve harcamaları hakkında yeterli farkındalığa sahip olmadıkları ve hatta malî anestezi içinde bulundukları durumda demokrasi de sağlıklı bir şekilde işleyemeyecektir.

Bütçenin reddi halinde önceki yıl bütçesinin yeniden değerlendirilme oranında artırılarak uygulanması, bütçe hakkının özüne aykırılık teşkil etmektedir. Meclis adeta bütçe sürecinin dışına atılmış, etkisizleştirilmiş olmaktadır. Bu bakımdan bütçeyi onaylamak bir bakıma ‘dostlar alışverişte görsün’den öte bir anlam taşımaz hale getirilmiştir. Dolayısıyla, yönetilenlerde ve meclis üyelerinde bütçe hakkı konusunda farkındalık oluşturmak gerekir.

Vergi ve bütçe hakkının sırasıyla ortaya çıkmasının sebebi şu şekilde belirtilebilir: Kişiler kendilerinden keyfî bir şekilde vergi alınmasına karşı çıkmışlardır. Çünkü sahip oldukları gelirin, servetin bir bölümünün (belki de çok büyük bir bölümünün) ölçüsüz, adaletsiz, her-

hangi bir belirlilik olmadan zorla alınmasının zaten herkeste bir hoşnutsuzluk meydana getireceği aşîkârdır. ‘Mal canın yongasıdır’ atasözünde de ifadesini bulduğu üzere, kişilerin büyük emekler neticesinde sahip oldukları malvarlığının bir kısmının –adaletsiz bir şekilde– devlete verilme zorunluluğu, onları sıkıntıya sokar. İşte, vergi hakkının meclislere geçmesine yönelik ilk hareketlerin temelinde aslında bu tür düşünceler yatmaktadır. Kişilerin kendilerinden alınacak vergilere itiraz edemeyecekleri kendilerinden bir grubun (milletin özünü teşkil eden meclislerin) karar vermesini istemeleri en doğal durumdur. Böylece vergilerin adil olarak alınacağına yönelik bir inanç kuvvet kazanmış olmaktadır. Bu sayede vergilerin gönüllü olarak verilmesi de çok büyük oranda sağlanacaktır.

Sadece alınacak vergilerde adalet sağlanması da verginin gönüllü verilmesini, halkın rızasının gerçek anlamda tecellisini sağlamaya yetmemektedir. Bu yönde milletin rızasına ihtiyaç duyulan ikinci bir adımın da atılması şarttır. Bu da toplanan vergilerin nerelere ve israf edilmeden ne şekilde harcanacağına belirlenmesidir. Harcamalarda milletin rızasının alınması da en az vergilerdeki rıza kadar büyük önemi haizdir. Milletin, kendisinden alınan vergilerin yine kendisinin yararına (kamu yararına) yönelik harcanmasını istemesi en doğal hakkıdır.

Bütün bunların (alınacak vergilerin ve yapılacak harcamaların) meclisin onayı ve denetiminden geçiyor olması, –meclislerin gerçek mânâda milletin özünü teşkil etmeleri halinde– yönetilenler için en büyük güvencedir.

Bir ülkenin kalkınıp büyümesi, güçlü bir ekonominin varlığına bağlıdır. Bilimin, teknolojinin, askeriyenin ... kısaca tüm medeniyetin gelişmesi için ekonominin de güçlü ve bağımsız olması gerekir. Güçlü bir ekonomi olmadan, bu alanlara yeterli destek verilemeyecektir. Ekonominin güçlü hale gelebilmesinin özünün de vergi ve bütçe hakkında gizli olduğuna inanıyorum.

Meclislere ait olan vergi ve bütçe hakkının, hakkıyla kullanılması halinde, ülkenin kalkınmasında temel ateşleyici ana unsurlar olacağı kanaatindeyim. Vergiler adil bir şekilde alındığı ve alınan bu vergiler

israf edilmeden verimli ve etkin bir şekilde kamu yararını gerçekleştirecek tarzda kullanıldığı takdirde, ülkelerin kalkınmasına büyük katkı yapacaktır. Bütçe hakkı, bu hususta ekonominin, –milletin onayı ve kontrolünde– düzgün ve doğru işleminin teminatını oluşturacaktır. Vergi hakkını da içinde barındıran bütçe hakkı, bu itibarla arabanın aküsüne benzetilebilir. Ülkenin ekonomik gelişmesinde temel ateşleyici fonksiyonu vardır. Demokrasilerin zaten gelişmiş ülkelerde daha ileri düzeyde olduğu dikkate alındığında, gelişmiş ekonomilerde bütçe hakkının daha doğru ve ideal şekilde işlediği sonucuna ulaşılabilir.

Vergi ve bütçe hakkı, kendisinden alınacak vergilere ve bu vergilerden yapılacak harcamalara milletin rıza gösterdiğinin genel kabulünü bünyesinde barındırmaktadır. Hâl böyleyken halkın büyük çoğunluğunun vergilerden şikâyetçi olmasına, toplanan vergilerin doğru harcanmadığını ve tüm bunların lâıkiyla denetlenmediğini dile getirmesine rastlanmaktadır. Bu da kanaatimce, meclisin olması gerektiği gibi duruma hâkim olamadığını, gerçek anlamda bu haklara sahip olmadığını/olamadığını göstermektedir. Uygulanan vergilerin çok sayıda olması, vergi mevzuatının karmaşık bir görünüm arz etmesi, (özellikle gelir vergisinde stopaj yoluyla alınan vergilerin beyan yoluyla alınan vergilerden bariz fazla olması), dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranının gelişmiş demokrasilere kıyasla tersine görünüm sergilemesi, meclisin vergi hakkını kullanamadığının temel göstergeleridir. Vergi hakkı ülkemizde fiilen yürütmeye devredilmiş ve adeta ‘yürütmenin vergi yetkisi’ vergilendirmede ana kuralmış gibi uygulama kabiliyeti bulmuştur. Benzer durum bütçe hakkı için de fazlasıyla geçerlidir. Yürütme de tekrar seçilip iktidarda kalabilmek adına, –gelişmiş ülkelerde rastlanmayacak tarzda– dolaylı vergiler, yabancı sermayeye geniş teşvikler, vergi afları gibi popülist uygulamalara sıklıkla yer vermektedir. Kısaca, ülkemizde vergi ve bütçe hakkı konusunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi gereği gibi sahip olduğu hakkı kullanamamakta, yürütme organı her türlü düzenlemeyi gerçekleştirmektedir. Bu durumun iki muhtemel açıklaması olabilir: **1)** Meclis vergi hakkını lâıkiyla kullanamamakta, yürütme organı da geniş bir

yelpazede yetkiyi kendinde toplamaktadır. Millet ve onun özünü teşkil eden meclis de bu duruma kayıtsız kalmaktadır. **2)** Meclis gerçek anlamda –demokrasinin gerektirdiği mânâda vergi ve bütçe hakkına sahip olma bilincinde– bir meclis değildir. Bu ihtimale göre meclis göstermelik niteliktedir ki bu da ilk ihtimaldeki yürütmenin yetkileri kendinde toplamaya meclisin kayıtsız kalmasını açıklayabilir.

Vergi ve bütçe hakkına sahip olmayan (ve bu hakkını bizâtihi kullanmayan) bir meclis düşünölemeyeceği gibi; meclisin vergi ve bütçe hakkına sahip olmadığı durumlarda da gerçek anlamda demokrasiden yani, milletin kendi kendini yönetmesinden bahsedilemeyecektir. Vergi ve bütçe hakkının meclis pasifize edilerek fiilen yürütmenin elinde toplanması halinde de egemenliğin millete ait olduğunu söylemek pek de mümkün olamayacaktır.

Tarihteki mücadeleler zaten, iktidarların bu yetkilerinin sınırlandırılıp bu konuda hakkın gerçek sahibine (millete) teslimi için yapılmıştır. Kaldı ki demokrasinin temelinde vergi hakkının (ve akabinde bütçe hakkının) kazanılmasına yönelik mücadeleler bulunmaktadır. Bu itibarla demokrasinin özünde vergi ve bütçe hakkına meclislerin sahip olması, yürütmenin bu konularda aslî yetkili olmasının önlenmesi niteliği bulunmaktadır.

Günümüzdeki olaylara bakınca, adeta tarihin tekerrür ettiği görölmektedir. Nitekim Kasım 2018’de Fransa’da başlayan Sarı Yelekliler hareketi de benzer bir duruma işaret etmektedir. Bu talepler incelendiğinde, tarihte krallara dayatılan taleplerin günümüz şartlarındaki versiyonları olduğu görölmektedir. Tarihte ileri sürölmüş olan taleplerden özü itibarıyla hiç te farklı değildir. Kralın/hükümdarın eskiden toplumun ileri gelenlerine ayrıcalık tanınması ve diğer toplum kesimlerini ağır vergi yükü altına alması söz konusudur. Fransa’daki taleplerde büyük şirketlerin daha ağır vergilendirilmesi, küçük işletmelerin korunması, yine büyük şirketlere tanınan vergi indirimlerinin kaldırılması, seçilmişlerin maaşlarının sınırlandırılması gibi talepler de bunları yansıtmaktadır. Yine düşük gelirli kesimlere yapılan yardımların ve asgarî ücretin artırılması, emeklilik yaşının düşürölmesi gibi talepler

de halkın korunmasına yönelik taleplerdir. Aynı şekilde gayrimeşru kabul edilen borç faizlerinin ödenmesinin reddi, devletin mülklerinin satışının yasaklanması, yine vatandaş aleyhine sonuç doğuran özelleştirmelerin sona erdirilmesi de tüm milletin geleceğini yakından ilgilendirmektedir.

Fransız halkı günümüzde haksız faizlerin ödenmesinin reddini talep etmektedir. 1875’te dış borç ödemelerini durdurmamız, bu konuda tarihimizdeki ilk örnektir. Düyun-u Umumiye’ye giden süreç bu şekilde hızlanmıştır. Bu durum bile borçlanmanın millet hayatındaki ve devletin egemenliğinin devamındaki önemini göstermektedir. Borçların alınmasında meclisin onayı kadar, alınan borçların denetlenmesinde de meclisin etkinliğinin sağlanması büyük ehemmiyet arz etmektedir. Aksi halde ölçsüz ve ödenemez büyüklükteki borç yükünün altında kalınması kaçınılmazdır. 1875 yılı borçlanmasında % 10-12 arasında ödenen faizlerin, Düyun-u Umumiye denetimi altında % 4-5’le düşmesi¹¹⁵⁹; yine günümüzde 16 Ekim 2018’te 2023 vadeli tahvil ihracında % 7,5 oranında gerçekleşmesi¹¹⁶⁰, denetimin önemini tartışmasız bir şekilde ortaya koymaktadır. Borçlanmanın bütçe hakkı içinde görülmesi ve meclisin gerek borçlanma konusunda onay merci ve gerekse de esas denetimi elinde tutan organ olma sıfatı sağlanmalıdır. Dolaylı olarak borçlanma anlamına gelecek hazine garantili borçlar ile diğer bir takım taahhütleri içeren şartlı borçlanmalar da tamamen meclisin bütçe hakkı kapsamı içinde ele alınmalıdır. Keza Varlık Fonu’na sınırları belirsiz tanınan borçlanma yetkisi gibi yetkilerin de mutlaka kaldırılıp meclisin onay ve kontrolüne verilmesi gerekir. Özelleştirmelerde de son söz mecliste olmalıdır. Geçmişinde Düyun-u

¹¹⁵⁹ PAMUK, s. 125.

¹¹⁶⁰ <https://www.bloomberght.com/haberler/haber/2164708-hazine-2023-vadeli-tahvil-ihracinda-getiri-yuzde-75> (E.t. 09.12.2018); “Japonya’da halen 5 yıllık devlet tahvilinin faizi % 0,1 (binde bir) düzeyindedir. Almanya’da ise Japonya’ya göre daha yüksek enflasyon olduğu için, 5 yıllık devlet tahvillerinin reel beklentisi “eksi” % 0,14’te duruyor. Sözü uzatmadan bu faizleri “sıfır” diye okumak daha bilimsel bir yaklaşım olur. Kısa süre önce haline acıdığımız komşu Yunanistan’ın 5 yıllık devlet tahvili getirisi ... % 3,4’tür”. CANSEN Ege, “Dolara Yüzde 7.5 Faiz Vererek Borçlanma”, *Sözcü Gazetesi*, 21 Ekim 2018.

Umumiye gibi bir örnek bulunan milletin yine benzer hatalara düşüp kontrolsüz ve aşırı borçlanması, bunların harcama yerlerini denetlememesi suretiyle alınan borçların gelir getirmeyecek şekilde israf edilmesi, bile bile lades demek anlamına gelecek ve maalesef tarihin tekrerrür etme ihtimalini ortaya çıkaracaktır.

Yapılan milletlerarası malî antlaşmalara da ayrı bir önem vermek şarttır. Bu antlaşmalar konusunda meclis mutlaka bilgilendirilmelidir. Meclisin onayı olmadan herhangi bir malî antlaşma kesinlikle geçirilmelidir. Bu antlaşmaların meclis tarafından nitelikli çoğunlukla (2/3 gibi) kabul edilmesi şartı getirilmelidir. Bu konuda herhangi bir istisna da tanınmamalıdır. Bu durum tarih içinde ağzı yanan bir milletin yoğurdu üfleyerek yemesi olarak da ifade edilebilir. Ama yapılan 1838 Baltıman Antlaşmasının bağımsız dış ticaret politikası izleme imkânını ortadan kaldırması¹¹⁶¹ gerçeği her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Bu itibarla yapılan malî konulara ilişkin milletlerarası antlaşmaların onaylanmasını da tartışmasız bir şekilde bütçe hakkı kapsamı içinde telakki etmek gerekir.

Tarihte halk, kendisini temsil eden (kendisinin özünü teşkil eden) meclislerin vergi ve bütçe hakkına sahip olmasını talep etmiştir. Ancak, günümüz Fransa'sında yaşanan gelişmeler, maalesef meclislerin hâlâ milletin gerçek anlamda özünü teşkil eden bir yapıda olamadığını göstermektedir. Milletin özünü teşkil eden gerçek anlamda meclislerin bulunduğu ve bunların da bu bilinçle hareket ettiği toplumlarda, kesinlikle bu tür sorunlar bulunmayacaktır. Vergi ve bütçe hakkıyla mücadeleler bağlamında tarihin tekrerrür etmesi, meclislerin hâlâ arzulanan 'gerçek meclis' olamadığını ortaya koymaktadır. Nitekim Fransa'da Sarı Yelekliler hareketinin, referandumun anayasaya girmesi, milletvekillerinin maaşının düşürülmesi, kamu mallarının satılmasının önlenmesi, özelleştirilen bazı tesislerin yeniden kamulaştırılması talepleri, meclise olan güvensizliği göstermektedir.

İşte, günümüzde yapılması gereken, meclisi ve doğal olarak demokrasiyi güçlendirmektir. Meclisin, içinden çıktığı milletin özü ol-

¹¹⁶¹ PAMUK, s. 101.

duğunun farkında ve bilincinde olarak hareket etmesi halinde, hem bireysel özgürlükler ve hem de demokrasi gelişecektir. Vergi ve bütçe hakkını güçlendirmeden demokrasinin güçlü olmasından bahsedilemeyecektir.

Meşhur bir Kızılderili atasözü olan “*Yeryüzü bize atalarımızdan miras kalmadı, çocuklarımızdan ödünç aldık*”¹¹⁶² sözünü, ülkemiz açısından şöyle uyarlayabiliriz: “Bu ülke atalarımızın bize mirası olduğu kadar, çocuklarımızın da emanetidir”. Bize emanet edilen ülkemizi, gelecek nesillerimizin de mutluluk ve refah içinde yaşayabilmeleri için, onlara kalkınmış, borçsuz bir şekilde devretmemiz gerekir. Bunun için de vergi ve bütçe hakkına gereken önemi tereddütsüz ve istisnasız vermek zorundayız. Dünyaya örnek teşkil edebilecek niteliklere ve bu konuda adım atacak yeterli tecrübeye sahip bir milletiz. Başarılı olmak için gereken tek şey bu yönde irade gösterilmesi ve kararlı tutumdur.

Borçlanmalar, kapitülasyonlar, Düyun-u Umumiye gibi acı tecrübelerle sahip bir milletiz. Bu acı tecrübeden ibret alarak borçlanma, özelleştirme, yap-işlet-devret gibi konularda, diğer devletlerden de daha hassas davranmamız gerekir. Ancak günümüzdeki ekonomik sorunların hep geçmişte yaşananların bir benzeri niteliğinde olması da Mehmet Akif ERSOY’un “*Geçmişten adam hisse kaparmış... Ne masal şey!/Beş bin senelik kıssa yarım hisse mi verdi?/Tarihi “tekerrür” diye tarif ediyorlar;/Hiç ibret alınsaydı, tekerrür mü ederdî?*” mısralarını ister istemez hatırlatmaktadır.

‘Vergi ve bütçe hakkı’, güncel tabirle bir beka meselesidir, o halde bunlar üzerinde tartışmasız bir şekilde milletin söz ve karar hakkı olmalıdır. Kanaatimce vergiler, kamu harcamaları, özelleştirme ve borçlanmalar konusunda iktidar ve muhalefet bir araya gelip ortak karar almalıdır. Bu şekilde milletin tek parça halinde davranması çok büyük bir etki ve güç oluşturacaktır. Bu sayede tüm dış borçların yeniden yapılandırılması sağlanabilir. Böylece dünya ortalamasından çok

¹¹⁶² https://tr.wikiquote.org/wiki/K%C4%B1z%C4%B1lderili_atas%C3%B6zleri (E.t. 09.12.2018).

daha yüksek faizle borçlanmadan da kurtulmak mümkün olabilir. Yapılacak özelleştirmeler, iktidar ve muhalefetin üzerinde anlaşacağı ortak bir payda içinde yapılabilir. Yapılacak harcamaların boyutu, verilecek taahhütlerin içeriği üzerinde anlaşılır ve bütün bu hususlar meclisten geçirilir. Bu sayede meclisten geçen ilkeler, gelecek nesiller üzerindeki yükü de azaltacak ve düzenli bir kalkınmayı sağlayacaktır. Her zaman dile getirilen yapısal reformların gerçek anlamda ilk adımı bu düzenlemeler olacaktır.

Bütün bu değerlendirmeler doğrultusunda varılan sonuçları, şu şekilde maddeler halinde sıralayabiliriz:

- Vergi ve bütçe hakkı millete aittir. Millet egemenliğinin en önemli tecelli alanlarından. Milletin özü olması hasebiyle meclisler bu haklara sahiptir. Bu haklar ancak meclis eliyle kullanılabilir.

- Bütçe hakkı da aynen vergi hakkı gibi anayasada aynı sistematik içinde, “Siyasî Hak ve Ödev” bölümünde düzenlenmelidir.

- Bütçenin kanunîliğine de en az vergilerin kanunîliği kadar önem verilmelidir. Yürütme organına ancak çok dar çerçevede yetki tanınmalıdır.

- Bu hakların millet hayatı için taşıdığı önem konusunda gerek halkın ve gerekse meclis üyelerinin farkındalığa sahip olmaları gerekir. Çünkü bu haklar sadece şimdi yaşayan halkı değil, gelecek nesilleri de derinden etkilemektedir. Binaenaleyh, bu hakların önemi konusunda küçük yaşlardan itibaren eğitim verilmeli, müfredata bunlar dâhil edilmelidir. Basın yayım organları da bu konulara halk adına hassas yaklaşmalı, halkın bilinçlenmesine katkı sağlamalıdır.

- Vergi hakkının meclise ait olduğu bilinmeli ve o bilinçle yürütme organına yetki tanınmalı; yürütme organını da yetkisini kullanırken yasama organı gibi davranmamalı, yetkisini yasama organının sahip olduğu hakkın kullanımı sonucunu doğuracak şekilde kullanmamalıdır. Tanınacak yetkinin çerçevesi, yasama yetkininin devri niteliği teşkil etmeyecek kadar dar çizilmelidir. Bu sınırları aşacak boyutta yetki tanınması durumu, vergi hakkının özünü zedeleyecektir

- Vergi kanunlarının konulması, bunlarda yapılacak değişikliklerde ve bütçe kanunlarının kabulünde nitelikli çoğunluk (meclis üye tam sayısının salt çoğunluğu) aranmalıdır. Vergi ve bütçe kanunlarının kabulündeki zaruret ve bu konudaki kamu yararı, daha yüksek bir nitelikli çoğunluk aranmamasını gerektirir.

- Özü itibariyle keyfîlik karşıtı bir kavram olması hasebiyle bütçe hakkı, yürütme organına sınırları dar olarak çizilmiş şekilde yetki tanınmasını ifade eder. Bütçenin tasdiki konusunda münhasır hak sahibi meclistir. Meclis uygulamaya ilişkin yetkisini mutlaka dar çerçevede yürütme organına vermelidir. Yürütme organı da bu çerçeve dâhilinde hareket etmelidir. Kesinlikle sınırları belirsiz veya geniş sınırlar içinde yetki devri yapılmalıdır.

- Bütçe hakkının kapsamı içinde yer alan özelleştirme ve borçlanma konusunda da kanunîlik ilkesine azamî derecede riayet edilmeli, bunlarda son söz mutlaka mecliste olmalıdır. Borçlanma konusu da geniş ele alınmalı, yap işlet devret sözleşmelerindeki taahhütler, varlık fonu gibi fonların borçlanma yetkilerinin tamamı, borçlanma hakkı itibariyle bütçe hakkı kapsamında kabul edilmelidir. Özelleştirme ve borçlanma konusundaki kanunlar (bu konularda yürütmeye sınırlı yetki verecek kanunlar) mutlaka nitelikli çoğunlukla kabul edilmelidir. Bu konularda vergi ve bütçe kanunlarında aranması önerilenden daha yüksek bir nisap aranmalıdır. Bu da meclis üye tamsayısının üçte ikisi olarak belirlenmelidir.

- Borçlanmanın ülkenin bağımsızlığı bakımından taşıdığı önem sebebiyle, borçlanma hususunda bütçe hakkı gereğince, meclisin son söz sahibi olması şarttır. Borçlanma sonucu doğuracak hazine garantileri, şartlı yükümlülükler hep meclisin onayından geçmelidir. Bütün bu şekildeki borç miktarı bütçede açıkça yer almalıdır. Yürütme organına çok sınırlı yetki tanınmalıdır. Borç sınırının yükseltilmesi de ancak ek bütçe kanunuyla mümkün olabilmelidir. Bütçe kanunlarında nitelikli çoğunluk aranması bu hususta da önemlidir. Ancak bütçenin reddi halinde, önceki yıl bütçesinin yeniden değerlendirme oranında artışla uygulanacak olması, bütçe hakkıyla beraber meclisin borçlanma hakkını da açıkça zedelemektedir.

- Varlık Fonuna da borçlanma yetkisi tanınmaktadır. Ayrıca fon Sayıştay denetimi dışındadır. Profesyonel bir yönetim yapısı ve etkin bir denetim mekanizması getirilememiştir. Bu itibarla, fonun iyi yönetilememesi halinde, varlıkların elden çıkması, gelecek nesillere daha kötü şartlar bırakılması ihtimali vardır.

- Mevcut durumda, özellikle özelleştirmeler, borçlanmalar ve bunlarla ilgili olmak üzere varlık fonu konusunda Cumhurbaşkanı ile Hazine ve Maliye Bakanı yetkilidir. Yürütme organı teknik, uzmanlık gerektiren konularda yetkili kılınsa bile son söz mutlaka mecliste olmalıdır. Yetkinin sadece siyasî iktidara tanınmış olması, tarih içindeki mücadeleler sonucunda milletin kazanmış olduğu hakların özüne aykırı düştüğü aşikârdır. Geçmişimizdeki Düyun-u Umumiye'nin kurulması ve birçok kritik alanının işletmesinin (tren işletmeciliği gibi) yabancılar geçmiş olması gibi çok acı tecrübelerimiz, bu konularda ilk ve son söz sahibinin meclis olmasını gerektirir. Meclisin de gerçek mânâda asıl söz hakkı sahibi olması da, üçte ikilik nitelikli çoğunlukla sağlanabilecektir. Yürütme organına bu konuda tanınan çok geniş yetkiler açıkça bütçe hakkına aykırıdır.

- Bütçenin reddi halinde, önceki yıl bütçesinin yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmaya devam edilmesi bütçe hakkına aykırıdır. Bütçenin reddi halinde altı aylık geçici bütçe devreye girmeli, o arada yasama ve yürütme anlaşma zemini aramak durumunda kalmalıdır. Süre sonunda anlaşma olmazsa seçimlerin yenilenmesi yolu getirilmelidir. Yahut da bütçenin sadece bir kereye mahsus olmak üzere yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması kabul edilmeli, ertesi yıl da bütçenin reddi halinde, seçimlerin yenilenmesi yoluna gidilmelidir. Aksi halde, bütçe hakkı ihlâl edilmiş olmaktadır. Reddedilen bütçenin yeniden değerlendirme oranındaki bir artışla uygulanmaya devam etmesi, iktidara meclisin kontrolü dışında hareket alanı tanınması anlamına gelmektedir.

- Sayıştay denetimine ağırlık verilmeli ve denetimin kapsamı genişletilmelidir. Çünkü denetim olmadan bütçe hakkının varlığı hiçbir anlam ifade etmeyecektir. Nasıl ki yargı denetimi hukuk devletinin

olmazsa olmaz bir unsurudur, bütçenin denetimi de bütçe hakkının vazgeçilmezidir. Fakat son düzenlemelerle Sayıştay’ın denetim kapsamı, varlık fonu örneğinde olduğu gibi daraltılmaktadır. Ayrıca kamu idareleri hakkında hazırlanan raporlar mecliste mutlaka okunmalıdır. Raporların gereği de mutlaka gecikmeksizin yerine getirilmelidir. Tespit edilen aksaklıkların giderilmesi şarttır. Rapordaki eksikliklerin giderilmemesi halinde ilgili kamu idarecilerinin değiştirilmesi, sorumluların yaptırıma çarptırılması şarttır. Gereği yerine getirilmeyecekse, denetim yapmanın ne anlamı kalır?

- Mevzuatın sık değişmesi karmaşaya ve belirsizliğe yol açmaktadır. Hukukî güvenlik ilkesi zedelenmektedir. Vergi ve bütçe konusundaki düzenlemelerde ağırlık kanunlara verilmelidir. En azından bu hakların kapsamına giren konularda torba kanun uygulamasından vazgeçilmelidir. Ayrıca Cumhurbaşkanı kararları ile ancak zorunlu hallerde düzenleme yapılmalıdır. İdarî düzenlemeler mutlaka kanun sınırları içinde kalmalıdır. Hukukî güvenliğin en hassas olduğu konuların başında bu hakların geldiği unutulmamalıdır.

- Bu haklar, hem bugünü ve hem de geleceği/gelecek nesilleri etkilemektedir. Bu itibarla bu haklar konusunda çok titiz davranılmalıdır. Yürütmeye çok sınırlı şekilde yetki tanınmalı, son söz mutlaka mecliste olmalıdır.

KAYNAKLAR*

KİTAPLAR VE MAKALELER

AÇDOYURAN S. Burak, “Özelleştirme İşlemlerinin Yargısal Denetiminde İdari Yargının Karşılaştığı Güncel Meseleler”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 4, S. 2, 2001, s. 79-88.

AHMET CEVDET PAŞA, *Osmanlı İmparatorluğu Tarihi*, İkinci Cilt, İlgı Kültür Sanat Yayıncılık, İstanbul 2016.

AKAD Mehmet/**DİNÇKOL** Abdullah, *1982 Anayasası Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları*, Alkım, İstanbul 1998.

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.

AKILLIOĞLU Tekin, “Ekonomik Alanda Yönetsel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları”, *Prof Aziz KÖKLÜ’n n Anısına Armağın*, AÜSBF Yayınları no: 535, Ankara 1984, s. 33-51.

AKILLIOĞLU Tekin, “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, *Anayasa Yargısı* 4, Ankara 1984, 279-291.

AKILLIOĞLU, “Saklı Yetki Kavramı”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 11, S. 3, Eylül 1978, s. 73-83.

AKINCI Şahin/**AKYILMAZ** Bahtiyar/**DOĞAN** Vahit vd, *Hukuka Giriş*, Editör: DÜLGER İbrahim, Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı, Sayram Yayınları, Konya 2010.

AKSOY Şerafettin, *Kamu Bütçesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993.

* Birden fazla eserinden yararlanılan yazarlara yapılan atıflarda, eserlere kısaltma verilmesi yoluna gidilmiştir. Yapılan kısaltmalar parantez içinde gösterilmiştir.

- AKTAN** Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, s. 13-17.
- AKTAŞ** Tayfun, “Yaşayan Vergi Hukuku: Tespit, Öneriler ve Temenni”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 437-443.
- AKTAŞ** Tayfun, **VI. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 461-466. (*Bant Çözümü*).
- AKYILMAZ** Bahtiyar, *İdare Hukuku*, Sayram Yayınları, Konya 2004.
- AKYOL** Taha, *Bilinmeyen Lozan*, Doğan Kitap, İstanbul 2014.
- ARIKAN** Zeynep, “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 199, Nisan 2005, s. 151-166; (*Öneriler*).
- ARIKAN** Zeynep, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 269-281.
- ARIKAN** Zeynep, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994.
- ARIKAN** Zeynep, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994. (*Demokratik*).
- ARSLAN** Cem Barslan, I. Oturum Tartışmaları, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 55.
- ATAAY** Aytekin, *Medenî Hukukun Genel Teorisi*, Dördüncü Bası, Der Yayınları, İstanbul 1995.
- ATASOY** Veysel, “Anayasa Mahkemesi Kararları ve Özelleştirme”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, S. 41-42, 1998, s. 25-53.
- ATAY** Cevdet, *Hukuka Giriş*, Sentez Yayıncılık Bursa 2012, s. 180.
- ATEŞ** Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul 2006. (*Eşitlik*).

- ATEŞ** Leyla, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017. (*Hukuki Çerçeve*).
- ATİYAS** İzak/**ODER** Burak, *Türkiye’de Özelleştirmenin Hukuk ve Ekonomisi*, TEPAV (Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı), Ankara 2008.
(https://www.tepav.org.tr/upload/files/1271234172r8289.Turkiye___de_Ozellestirmenin_Hukuk_ve_Ekonomisi.pdf).
- AVCI** Mehmet Alpertunga, “Yasamanın Birincil Güçlü Silahı: Bütçe Hakkı”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 19, S. 1, 2015, s. 69-80.
- AYBAY** Rona, “Rona Aybay’ın Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 257-264.
- AYDIN** Ali Rıza, “Gider Hukukunun 80. Yılı: Meşrulaştırılan Disiplinsizlik”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003*, s. 119-154.
- AYVERDİ** İlhan, *Misalli Büyük Türkçe Sözlük*, Kubbealtı Lugatı, Biltur Basım Yayın ve Hizmet AŞ, İstanbul 2011.
- BACON** Richard, “Parlamentonun Denetimi ve İzleme Fonksiyonları: İngiltere Deneyimi”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Uluslararası Sempozyum, Afyonkarahisar 8-9 Ekim 2008, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 229-246.
- BAĞLI** Mehmet Selim, “Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı”, *Yasama Dergisi*, S. 20, 2012, s. 39-77. (*Teorik*).
- BAĞLI** Mehmet Selim, *TBMM’nin Bütçe Hakkı Kullanım Durumu: 5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2014. (*Bütçe Hakkı*).
- BAŞ** Hasan, “Vergisel Düzenin Sağlanmasında Anayasa Dışı Etkenler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 407-430.
- BAŞARAN** Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, s. 114-133. (*Benzeri Mali Yükümlülük*).

- BAŞARAN YAVAŞLAR** Funda, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 189-238. (Yasallık).
- BAŞARAN YAVAŞLAR** Funda, **IV. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 451-455, 466-468/**VI. Oturumun Bant Çözümü**, s. 466-468. (Bant Çözümü).
- BAŞARAN YAVAŞLAR** Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2008, C. XXV, S. 2, s. 309-337. (Uzlaşma).
- BATIREL** Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 230, Ekim 2000, s. 4-10.
- BATIREL** Ömer Faruk, “Türkiye’de Belediyelerin Mali Özerkliği: Anayasa Mahkemesinin Değişen İçtihadı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 143, Ocak 2016, s. 10-13.
- BAYAR** Doğan, “Sayıştayın Anatomisi”, *Maliye Dergisi*, S. 149, Mayıs-Aralık 2005, s. 63-81.
- BİÇER** Mustafa, *Türkiye’de Kurala Bağlı Maliye Politikası ve Bütçe Hakkı Temelinde Parlametonun Etkinliği*, yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2017.
- BİLGE** Necip, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, Genişletilmiş 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara 1977.
- BİLGİN** Hüseyin, “5812 Sayılı Kanun İle Kamu İhale Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 86, 2009, s. 339-382.
- BİLİCİ** Nurettin, “Borç Krizleri veya Borç Kerizleri (!)”, *31. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-17-18 Mayıs 2016*, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, s. 13-23.
- BİLİCİ** Nurettin/**BİLİCİ** Adem, *Kamu Maliyesi*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 7. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2016. (Maliye).
- BİLİCİ** Nurettin/**BİLİCİ** Adem, *Kamu Maliyesi*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ekim 2018, Ankara 2018.

- BİRSEN** Kemaleddin, *Medeni Hukuk Dersleri*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1047, Ahmed Said Matbaası, İstanbul 1963.
- BOESCH** Herbert, “Kamu Parasının Kullanılmasında Aktif Parlamento Denetimi: Bazı Avrupa Deneyimleri”, *Bütçe Sürecinde Parlamento’nun Değişen Rolü*, Uluslararası Sempozyum, Afyonkarahisar 8-9 Ekim 2008, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 87-106.
- BOZDOĞAN** Doğan/**İLİK** Elif, “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, C. 4, S. 2, 2016, s. 28–38.
- BOZKURT** Cevdet, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun Son Değişiklikler (5812 Sayılı Kanun) de Dikkate Alınarak Genel Bir Değerlendirilmesi”, *Denetim Dergisi*, S. 2, 2009, s. 60-74.
- BÜLBÜL** Duran, “Bütçe Hakkının Etkin Kullanılması: Sayıştay Raporlarının TBMM’de Görüşülmesi”, *Malî Hukuk Dergisi*, C. 13, S. 152, 2017, s. 1903-1916.
- CAN** Osman, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, *Atatürk Üniversitesi Erzin-can Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. IX, s. 1-2, 2005, s. 89-125.
- CANSEN** Ege, “Devlet Fedakârlık Yapmaz”, *Sözcü Gazetesi*, 18 Kasım 2018.
- CANSEN** Ege, “Dolara Yüzde 7.5 Faiz Vererek Borçlanma”, *Sözcü Gazetesi*, 21 Ekim 2018.
- CİLAVDAROĞLU** Ahmet A./**EKİCİ** Birol, “Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin Bütçe Hakkını Kullanabilme Kapasitesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 46, S. 3, Eylül 2013, s. 85. 59-88.
- ÇAĞAN** Nami, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 2, 1985, s. 199-224. (*Parlamenter Kontrol*).
- ÇAĞAN** Nami, “Anayasa Yönünden Fonlar”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, S. 3, 1987, s. 107-124. (*Fonlar*).
- ÇAĞAN** Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s. 129-151. (*Demokratik*).
- ÇAĞAN** Nami, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento’nun Rolü”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Uluslararası Sempozyum,

Afyonkarahisar 8-9 Ekim 2008, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 183-192. (*Modern Bütçe*).

ÇAĞAN Nami, “Nami Çağan’ın Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 274-277. (*Konuşma*).

ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı* 4, Ankara 1984, s. 171-182. (*Türk Anayasası*).

ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982. (*Vergilendirme*).

ÇAĞLAR Selda, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik - Hukuk Güvenliği İlişkisi”, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 19-138.

ÇAL Sedat, “Sedat Çal’ın Konuşması”, Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 247-256.

ÇELEBİ A. Kemal, “Demokrasi ve Özelleştirme”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, S. 11-12-13, Nisan-Temmuz-Ekim 1995, s. 129-136.

DANZIGER Danny/**GILLINGHAM** John, *1215: The Year of Magna Carta*, Simon&Schuster, New York 2005.

DARICI Haldun, “Bütçe Niçin Ek Ödenek İster?”, *Maliye Dergisi*, S. 139, 2002, s. 7-15. (*Ek Ödenek*).

DARICI Haldun, “Geçici Bütçelerden Kurtulmak”, *Maliye Dergisi*, S. 142, 2003, s. 59-68. (*Geçici Bütçe*).

DEMİR Şeref, **IV. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 473-474.

DENKTAŞ Rauf, “Açılış Konuşması”, 18. Türkiye Maliye Sempozyumu’nun Açılış Konuşmaları, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 25-27.

- DİKMEN** Orhan, *Maliye Dersleri*, Birinci Kitap, İlâveli İkinci Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul 1964.
- DOĞAN** kadir Caner/**ŞENTÜRK** Suat Hayri, “İngiltere’de On Yedinci Yüzyıl Devrimler Çağı ve Parlamentarizmin Gelişimi Doğrultusunda Bütçe Hakkı”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 7 S. 14, Aralık 2017, s. 353-373.
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Vergi Konusunda Bakanlar Kurulu’nun Yetkilendirilmesinde Anayasal Çelişki”, *Dünya Gazetesi*, 29 Ağustos 2002. (*Anayasal Çelişki*).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Vergi Yasaları Değişiklikleri ve Hukuk Devleti”, *Dünya Gazetesi*, 22 Aralık 2003.
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Yargı kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 135-160. (*Yargı Kararları Işığında*).
- DOĞRUSÖZ** Bumin, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, *Dünya Gazetesi*, 05 Mayıs 2016.
- DOĞRUSÖZ** Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, yıl 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 65-76. (*Vergilendirme*).
- DOĞRUSÖZ** Bumin, “Verginin Yasallığı İlkesi (2)”, *Dünya Gazetesi*, 02 Kasım 2017. (*Yasallık-2*).
- DOĞRUSÖZ** Bumin, “Yeni Dönemin Vergi Hukuku”, *Dünya Gazetesi*, 07 Kasım 2017.
- DOĞRUSÖZ** Bumin, **IV. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülşen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 316-323, 335-338. (*Bant Çözümü*).
- DOĞRUSÖZ** Bumin, *Vergi Hukukundaki Gelişmeler Sempozyumu*, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris. (*Sempozyum*).
- DURAN** Lûtfi, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, S. 2, Haziran 1986, s. 3-28..

- DURDU** Muhammet, “Anayasa Mahkemesi’nin Görüşü Çerçevesinde Türkiye Varlık Fonu’nun Hukukiliği”, *Mali Hukuk Dergisi*, C. 14, S. 168, 2018, s. 3289-3322. (*Anayasa Mahkemesi*).
- DURDU** Muhammet, *Türkiye’de Bütçe Dışı Fon Uygulamaları ve Varlık Fonu*, Adalet Yayınevi, Ankara 2018. (*Varlık Fonu*).
- DÜZGÖREN** Koray, “15 Günde 15 Yasa Çıkarma Şartı!..”, *Yeni Şafak Gazetesi*, 29 Mart 2001.
- EĞİLMEZ** Mahfi, *Değişim Sürecinde Türkiye*, 10. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul 2018.
- EKZEN** Nazif, “2001 Bütçesi Üzerine: Kamu Ekonomisinde Harcama ve Gelir Toplama Yetkisinin Kullanımında, Bütçe Hakkına TBMM Yeni-den Sahip Olmak Zorundadır”, *İktisat Dergisi*, S. 407, Kasım 2000, s. 77-79. (*2001 Bütçesi*).
- EKZEN** Nazif, “İç Borçlanma: TBMM Devrettiği Bütçe Yetkisini Yürütmeden Geri Almak Zorunda”, *Türk-İş Yıllığı’99, Yüzyıl/Binyıl Biterken Dünyada ve Türkiye’de Durum*, C.2, s. 405-416. (*İç Borçlanma*).
- EMİL** Ferhat, “1950’den Bu Yana Türkiye’de Kamu Borçlanmasına Yol Açan Nedenlerin Bazı Tarihsel Veriler Işığında İncelenmesi”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 35-52.
- ERDEM** Tahir, “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 200, Mayıs 2005, s. 138-151.
- ERGİNAY** Akif, “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan*, Ankara 1983, s. 57-67.
- ERKİN** Gözde, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, C. 2, 2014, <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-Gözde-ERKİN.pdf>, s. 1111-1153.
- FEYZİOĞLU** Bedî N., “Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı”, *İ. Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 29. Seri, 1983-1984, s. 3-28 (*Bütçe Hakkı*).
- FEYZİOĞLU** Bedî N., “Sayıştay ve Parlamento”, *Sayıştay Dergisi*, S. 13, Temmuz-Eylül 1993, 23-35. (*Sayıştay*).

- FEYZİOĞLU** Bedî Necmeddin, *Nazarî, Tatbikî, Mukayeseli Bütçe*, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1984.
- GERÇEK** Adnan, “Adnan Gerçek’in Konuşması”, *İkinci Gün-Birinci Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 352-356. (Konuşma).
- GİRAY** Filiz, *Maliye Tarihi*, Ezgi Kitabevi, Bursa 2006.
- GÖRGEÇ** Sevim, *Bütçe Hakkı İle Seçim Sistemleri Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin 2017.
- GÖZLER** Kemal, “Kemal Gözler’in Konuşması”, *İkinci Gün-Birinci Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 295-298. (Konuşma).
- GÖZLER** Kemal, *Anayasa Hukukuna Giriş, Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukukuna Giriş*, Yahya Berkol Gülgeç ve Salih Taşdöğen Tarafından Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş Yirmi Beşinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2016. (Anayasa Giriş).
- GÖZLER** Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, 7. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2015. (Anayasa Hukuku).
- GÖZLER** Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, C. I, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011. (Anayasa Teorisi).
- GÖZLER** Kemal, *Devletin Genel Teorisi*, Yedinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2016. (Devlet).
- GÖZLER** Kemal, *Hukuka Giriş*, Ekin Kitabevi, Bursa 1998.
- GÜNAY** Ayşe, *Mali Disiplinin Sağlanması ve Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2006.
- GÜNDAY** Metin, *İdare Hukuku*, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2004.
- GÜNER** Ayşe, **V. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 368-372. (Bant Çözümü).
- GÜNEŞ** Gülsen, “Gülsen Güneş’in Konuşması”, *Birinci Gün-Üçüncü Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013*

Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 277-282. (Konuşma).

GÜNEŞ Gülsen, “Hukuksal Teknik Açından Bütçede “Önceden İzin İlkesi”nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi”, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 173-197. (Önceden İzin).

GÜNEŞ Gülsen, “Vergi Hukuku –Ana Çizgileri ile Bir Hukuk Dalının Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Gelişimine Eleştirel Bakış–”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 538, s.63-92. (Ana Çizgiler).

GÜNEŞ Gülsen, **IV. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s.311-316. (Bant Çözümü).

GÜNEŞ Gülsen, Tartışma, *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 210-211. (Tartışma).

GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998. (Yasallık).

GÜNEŞ Turan, *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, AÜSBF Yayınları No: 191-173, Sevinç Matbaası, Ankara 1965. (GÜNEŞ T.)

GÜNGÖR Gonca, “Tarihi Açından Türkiye’de Özelleştirme Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Sakarya İktisat Dergisi*, C. 1, S. 2, 2012, s. 100-118.

GÜRSES Uğur, “Bütçe Hakkı ve Borçlanma Yetkisi”, *Radikal Gazetesi*, 27 Nisan 2009.

GÜRSOY Bedri, *Kamusal Maliye, Bütçe*, 2. Cilt, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Yayın no: 481, Yeniden Yazılmış, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 1981.

- HAMZAÇEBİ** Akif, **III. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 217-224, 228-229.
- HELVACI** Serap/**ERLÜLE** Fulya, *Medeni Hukuk*, 2. Baskı, Legal Kitapevi, İstanbul 2011.
- İLERİ** Hüseyin, “Türkiye’de Özelleştirme”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C.1, S. 1, 1998, s. 149-162.
- KANETİ** Selim, “Anayasa Mahkemesi Kararları’na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları”, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s. 201-216. (*Sosyal Bilimler Dergisi*, C.1, S. 3, Kasım 1994, s. 1-7). (*Sınırlar*).
- KANETİ** Selim, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s. 285-299. (*Sayıştay Dergisi*, S. 1, Temmuz-Eylül 1990, s. 7-18). (*Sayıştay*) .
- KANETİ** Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s. 157-176. (*İktisat ve Maliye*, C. XXXVI, S. 8, Ağustos 1989, s. 319-332). (*Anayasal Temeller-I*).
- KANETİ** Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (II)”, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s. 177-181. (*İktisat ve Maliye*, C. XXXVI, S. 9, Eylül 1989, s. 372-374). (*Anayasal Temeller-II*).
- KANETİ** Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (III)”, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s. 183-197. (*İktisat ve Maliye*, C. XXXVI, S. 10, Ekim 1989, s. 400-410). (*Anayasal Temeller-III*).
- KANETİ** Selim, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s. 217-226. (*İktisat ve Maliye*, C. XXXI, S. 1, Nisan 1984, s. 27-32). (*Türk Vergi*).
- KAPANI** Münici, *Politika Bilimine Giriş*, 12. Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara 2000.
- KAR** Bektaş, “İş Yargılamasına Hakim Olan İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, Prof. Dr. M. Polat SOYER’e Armağan Özel Sayısı, 2013, s. 869-882.

- KARAHANOGULLARI** Onur, “Özelleştirme İşlemlerinin Yargısal Denetimi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 45, S. 1, 1996, s. 279-322.
- KARAHANOGULLARI** Yiğit, “ABD’nin Federal Bütçe Süreci”, *Maliye Dergisi*, S. 160, 2011, s. 269-288.
- KARAKOÇ** Yusuf, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 83-98. (*Vergi Ödevi*).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 153, Haziran 2001, s. 116-135. (*Kamu İcra*).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Kamu Kesimi İç Borçlanma İşlemlerinin Hukukî Niteliği”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 55-88. (*Borçlanma*).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Türk Hukuku’nda Vergi Kanun’larının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, *Anayasa Yargısı*, C. 13, Ankara 1996, s. 249-373. (*Yargısal Denetim*).
- KARAKOÇ** Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2011. (*Vergi Hukuku*).
- KARAKOÇ** Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2004. (*Vergi Hukuku - 3. Bası*).
- KARAKOÇ** Yusuf, **V. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 384-385. (*Bant Çözümü*).
- KARAMAN** Gülser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, *Maliye Dergisi*, S. 66, Kasım – Aralık 1983, s. 3-15.
- KARATEPE** Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, *Türk İdare Dergisi*, Yıl 63, S. 392, Eylül 1991, s. 63-119.
- KATOĞLU** Tuğrul, “Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013 Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 141-183.

- KAYIRAN** Meltem, "Türkiye Varlık Fonu'nun Kuruluş Amaçları ve Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme", *Eğitim Bilim Toplum Dergisi*, C. 14, S. 56, Güz 2016, s. 55-90.
- KESİK** Ahmet, "Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi", *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Uluslararası Sempozyum, Afyonkarahisar 8-9 Ekim 2008, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 287-300.
- KILIÇ** İlyas, "Pazarlık Alım İhalelerindeki Artışın, Ülke Ekonomisine 4 Milyar Liralık Olumsuz Etkisi", *Dünya Gazetesi*, 10 Mart 2018.
- KILIÇOĞLU** Ahmet, *Medeni Hukuku*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.
- KIZILOĞ** Şükrü, "Türkiye Aynı Borcu İki Kez Ödemiş", *Hürriyet Gazetesi*, 12 Ekim 2014.
- KIZILOĞ** Şükrü, "Unakitan Yumurtaya Kemal Abi Paranteziyle 10 Puan KDV İndirimi", *Hürriyet Gazetesi*, 16 Şubat 2006.
- KOÇAK** Konur Alp, "ABD Başkanlık Sistemi: "Ayrı" Ama "Birlikte" Çalışan Organlar", *Başkanlık Sistemi, Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, TBMM Basımevi, Ankara 2017, s. 21-81.
- KOÇİ BEY RİSÂLESİ**, Hazırlayan: Ramazan KURT, 4. Baskı, Akçağ Basım Yayım, Ankara 2018.
- KONUKMAN** Aziz, "Türkiye'de Bütçe Hakkının Kullanımı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 1, S. 1, 2015, s. 23-65. (Bütçe Hakkı).
- KUMRULU** Ahmet G. "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", *Prof. Dr. Akif ERGİNAY'a 65'inci Yaş Armağanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara 1981, s. 647-668.
- KURDAŞ** Kemal, *Hayatım Mücadeleyle Geçti*, Söyleşi: Şengün KILIÇ HRİSTİDİS, 2. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2011.
- KURTOĞLU** Ramazan, *Türkiye Ekonomisi (1838-2010) Mali Bağımlılık, Büyüme, Krizler ve Siyasi Sonuçları*, Destek Yayınları, İstanbul 2017.
- KUZU**, Burhan, "Anayasa Değişikliği ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nin Genel Faydaları", *Yeni Türkiye Dergisi*, S. 94, Mart-Nisan 2017, s.110-128.

- LEBLEBİCİ** Doğan Nadi/**ÖMÜRGÖNÜLŞEN** Uğur, “Kamu Kesiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1, 1999, s. 63-75.
- LEIBHOLZ** Gerhard, “Devletlerin Egemenliği ve Avrupa Birliğinin Tamamlanması”, (Çev. PERİNÇEK Doğu), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 1, 1964, s. 135-154.
- MEMİŞ** Emin, “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “alt ve üst sınırları belirleme” ve “usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, Sempozyum, 11-12 Mayıs 2006*, Danıştay Matbaası, Ankara 2008, s. 33-107.
- MERİÇ** Metin, “Devletin Borçlanma Hakkı ve Yetkisi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 11, Ocak-Mart 1993, s. 9-21.
- MEYDAN** Sinan, “Abdülhamit Rejimini Sarsan Vergi Ayaklanmaları”, *Sözcü Gazetesi*, 17 Aralık 2018.
- MURATOĞLU** Murat, “Adamlar Fena Kazıkladı!”, *Sözcü Gazetesi*, 18 Kasım 2017.
- MURATOĞLU** Murat, “Telekom’u Yabancıya Sat Sen Git Manav Aç”, *Sözcü Gazetesi*, 09 Şubat 2018.
- MUTLU** Aysel Ceren, “Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 98, 2012, s. 123-154.
- MUTLUER** M. Kâmil, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- MUTLUER** M. Kâmil/**ÖNER** Erdoğan/**KESİK** Ahmet, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, Güncellenmiş 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2013.
- MÜDERRİSOĞLU** Alptekin, *Kurtuluş Savaşı’nın Mâli Kaynakları*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 1974.
- MÜNİR** Metin, “İhale Yasası Neden Elli Defa Değiştirildi? (1)”, *Milliyet Gazetesi*, 22 Mayıs 2008.
- MÜNİR** Metin, “İhale Yasası Neden Elli Defa Değiştirildi? (2)”, *Milliyet Gazetesi*, 23 Mayıs 2008.

- NARTER** Recep, “Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S. 1-2, 2012, s. 35-52.
- NİMİR** Faical Adam, *Fransa’nın Afrika’da Uyguladığı Sömürge Vergileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2018.
- OCAKÇIOĞLU** Bora, “Bütçe Hakkının Kapsamına ve Gerçekleşmesine İlişkin Sorunlar (Yorum)”, *Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)*, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982, s. 449-465.
- OĞURLU** Yücel, *İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003.
- OKTAR** S. Ateş, “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 189-200.
- OKTAR** S. Ateş, **III. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 203-211, 230-231. (*Bant Çözümü*).
- ORKUNOĞLU** Işıl Fulya, “Özelleştirme ve Alternatifleri”, *Akademik Bakış Dergisi*, S. 22, Ekim-Kasım-Aralık 2010, s. 1-22, <https://arastirmax.com/en/system/files/dergiler/9383/makaleler/22/arastirmax-ozellestirme-alternatifleri.pdf> (E.t. 08.02.2019).
- ORTAÇ** F. Rifat, “Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, *Türk Hukuk Dünyası*, Yıl 1, S. 1, s. 32. 29-34.
- ORTAYLI** İlber, *Osmanlı’da Değişim ve Anayasal Rejim Sorunu*, 4. Basım, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2015. (*Osmanlı’da Değişim*).
- ORTAYLI** İlber, *Türkiye’nin Yakın Tarihi*, Timaş Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 2011. (*Yakın Tarih*).
- OVALI** Selin, “Türkiye Varlık Fonu’nun Denetimi Üzerine Bir İnceleme: Sui Generis Bir Denetim Usulü”, *Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiri Kitabı)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 253-287.

- ÖNCEL** Muallâ/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.
- ÖNER** Erdoğan, “Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü Ve Bütçe Analiz Kapasitesi”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Uluslararası Sempozyum, Afyonkarahisar 8-9 Ekim 2008, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 269-286.
- ÖZAY** İl Han, *Günüşiğinde Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004.
- ÖZBUDUN** Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 1993.
- ÖZCAN** Mehmet Tefik, “Vergilendirme, Politika ve Hukuk”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 59-80.
- ÖZDEMİR** Ali/**AKGÜL** Mehmet, “Avrupa Birliği ve Devlet Egemenliği İkilemi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ’a Armağan, C. 19, Özel Sayı 2017, s. 2997-3023.
- ÖZDEMİR** Erdem, “İş Hukukunda Mutlak Emredici Hükümleri Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 3, 2005, s. 195-120.
- ÖZDEMİR** Hikmet, *Tekâlif-i Milliye*, Yeni Gün Haber Ajansı Basın ve Yayıncılık A.Ş., Cumhuriyet, İstanbul 2001.
- ÖZDİLER KÜÇÜK** Eda, “Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 1, 2018, s. 219-244.
- ÖZMAN** M. Aydoğan, “Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 1, 1964, s. 53-121.
- ÖZTÜRK** İlhami, “Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hissesinin Hukuki Niteliği ve Anayasal kanunilik İlkesine Uygunluğu”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilemler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 6, S. 11, 2017, s. 67-84.
- ÖZTÜRK** Kâzım, *Gerekçeli Anayasa*, Bilgi Yayınevi, Ankara 1971.
- PAMUK** Şevket, *Türkiye’nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, 3. Basım, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2014.

- PEHLİVAN** Osman, *Devlet Bütçesi*, 5. Baskı, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne Göre Düzenlenmiş Yeni Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2018. (Maliye).
- PEHLİVAN** Osman, *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2017.
- PINAR** Burak, "Burak Pinar'ın Konuşması", Birinci Gün-Üçüncü Oturum, *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 283-289.
- PUR** Hüseyin Perviz, *Osmanlı'da Vergi İsyanları*, Tarihçi Kitabevi, İstanbul 2015. (İsyan).
- PUR** Hüseyin Perviz, *Osmanlı'dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu 1838-2012*, Otopsi Yayınları, İstanbul 2012.
- SAAT** Mete, I. Oturum Tartışmaları, *Türkiye'de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 51- 52.
- SAKINÇ** Süreyya, "Vergilendirme Yetkisinin İdareler Arası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması", *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 105-134.
- SARAÇ** Osman, "Vergilemede Anayasal Denetim", *Yaklaşım Dergisi*, S. 124, Nisan 2003, s. 119-127.
- SARICA** Ragıp, *Türkiye'de İcra Uzununun Tanzim Salâhiyeti*, Türk Hukuk Kurumu, İstanbul 1943.
- SAVAŞ** Vural F., "İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi", *Maliye Yazıları*, İstanbul 1980, S. 22, s. 7-12.
- SAVAŞ** Vural F., "İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi", *Maliye Yazıları Dergisi*, S. 22, Ocak – Şubat 1990, s. 7-12.
- SAYÂR** Nihad S., *Kamu Maliyesi Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı*, II. Cilt, 5. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul 1974.
- SAYGILIOĞLU** Nevzat, "Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, Sempozyum, 11-12 Mayıs 2006*, Danıştay Matbaası, Ankara 2008, s. 9-15.

- SEVEN** Bülent, “Anayasa Mahkemesi’nin Fon Uygulamasına İlişkin Kararlarının Bütçe İlkeleri ve Sayıştay Denetimi Karşısında Durumu”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. XIV, S. 1, Temmuz 1996, s. 123-147.
- SEVİĞ** Veysi, “International Monetary Fund (IMF) ile Yapılan Borçlanma Maliyeti Hesaplamaları”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 163-171. (IMF).
- SEVİĞ** Veysi, **V. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 372-377. (Bant Çözümü).
- SMITH** Adam, *Milletlerin Zenginliği*, Çeviren: DERİN Haldun, XI. Basım, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2016.
- SUNAY** Reyhan, *Tartışılan Egemenlik*, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, Ankara 2007.
- ŞAFAKLI** Okan Veli/**ERTANIN** Mustafa, “Özelleştirmede Ezberbozan AB’deki Derogasyon Gerçeği: K.K.T.C KIB-TEK Örneği”, *Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 2, S. 1, Haziran 2011, s. 93-106.
- ŞAHİN İPEK** Elif Ayşe, “Bütçe Hakkının Kullanılması Bakımından TBMM’nin Bütçe Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi”, *Maliye Finans Yazıları*, S. 107, s. 69-108.
- ŞAHİN İPEK** Elif Ayşe/**HEPAKSAR** Engin, “Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 51, Ocak-Haziran 2018, s. 93-114.
- ŞAR** Kağan, *Türkiye’de Küreselleşmenin Bir Aracı Olarak Özelleştirme Uygulamaları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2002.
- ŞENER** Abdüllatif, “Osmanlı Bütçeleri ve Türkiye’de Bütçe Hakkının Ortaya Çıkışında Cumhuriyet Öncesi Gelişmeler”, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, C. XII, S. 99, Ağustos 1988.
- ŞENYÜZ** Doğan/**YÜCE** Mehmet/**GERÇEK** Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükmüler)*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2018.

- ŞİMŞEK** Hayal Ayça, “Mali Sürdürülebilirlik ve Kamu Borç Yönetimi”, *Prof. Dr. Aytaç EKER’e Armağan*, Sakarya Üniversitesi Yayınları, Sakarya 2010, s. 93-159.
- ŞİRİN Z.** Ertunç, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 285-305.
- ŞİŞMAN** Gülден, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 65, S. 4, 2016, s. 2423-2444.
- ŞİŞMAN** Gülден, “Sayıştay Yargısında Gelir Denetimi ve Kamu Zararı”, *Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiri Kitabı)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 239-252. (*Gelir Denetimi*).
- ŞİŞMAN** Gülден, *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*, Ankara 2017. (*Sayıştay*).
- TAKAN** Ahmet, “Bir Aşkın Meyveleri: Özel(iş)tirme”, *Yeniçağ Gazetesi*, 18 Ocak 2019.
- TAN** Turgut, “1982 Anayasası’nın Geçici 15. maddesi Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 48, S. 1, 1994, s. 373-385.
- TAN** Turgut, “Ekonomik Hukuk ve Ekonomik Kamu Hukuku”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 5, S. 1, Mart 1972, s. 15-42.
- TAN** Turgut, “Özelleştirme”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3, 1988, s. 271-297. (*Özelleştirme*).
- TARSCHYS** Daniel, “Parlamento ve Bütçe: Parlamentonun Gözetim Kapasitesinin Arttırılması”, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Uluslararası Sempozyum, Afyonkarahisar 8-9 Ekim 2008, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 259-268.
- TAŞDELEN** Aziz, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 100-124.
- TAŞDELEN** Aziz, *Kamu İhale Harcamaları Hukukunda İhale Süreci*, Turhan Kitabevi, Ankara 2004.

- TAŞIR** Ahmet, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 133, 2017, s. 81-96.
- TAVŞANCI** Aykut, “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 189, Haziran 2004, s. 148-156.
- TEKBAŞ** Abdullah, “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 180, Eylül 2003, s. 159-173.
- TOKER** Çiğdem, “İstisnanın Krallığı”, *Sözcü Gazetesi*, 06 Şubat 2019.
- TÖRALP** Funda, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 163-182.
- TUNCER** Selahattin, “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 13, Ocak 2005, s. 9-20.
- TUNÇKAŞIK** Halit, “Başkanlık Sistemi: Teori, Pratik ve Tartışmalar”, *Başkanlık Sistemi, Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, TBMM Basımevi, Ankara 2017, s. 2-17.
- TÜRKBAĞ** Ahmet Ulvi, “Ahmet Ulvi Türkbağ’ın Konuşması”, *İkinci Gün-Birinci Oturum, Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015, s. 337-342.
- ULUATAM** Özhan/**METHİBAY** Yaşar, *Vergi Hukuku*, Değişik 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999.
- ULUSOY** Ahmet/**YILMAZ** Hikmet, “Özelleştirme, Türkiye’de Çay Sektörü ve Çaykur Üzerine Bir Değerlendirme”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 17, S. 3, 2017, s. 1-17.
- UZUN ÇAM** Mine, “Hesap Yargısının Güncel Sorunları”, *Sayıştay Dergisi*, S. 110, Temmuz-Eylül 2018, s. 9-28.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Bakanlar Kurulunca Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 227, Ekim 2011, s. 95-102.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 1-2, Haziran 2011, s. 25-57.

- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 25, S. 105, Mart-Nisan 2013, s. 171-228.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 251-271. (*Anayasal İlkeler*).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Vergi Hukukuna Giriş”, *Vergi Hukuku*, Editör: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3800, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2613, Eskişehir, Ekim- 2018, s. 2-33. (*Giriş*).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Vergilerin ve Vergiyle İlgili Miktarların Bütçe Kanunu ile Artırılması”, *Malî Hukuk Dergisi*, C. 14, S. 157, Ocak 2018, s. 25-35.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, Legal Yayıncılık AŞ., İstanbul 2013. (*Rüçhan Hakkı*).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, Beta Basım AŞ., İstanbul 2013. (*Vergi Denetimi*).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, *Türk İdare Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007. (*Takdir Yetkisi*).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman/**ÇALIŞ** Hande Sena, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Hâkim Olan İlkelerin Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 26, S. 2, 2018, s. 111-147.
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Anayasa Mahkemesi’nin K. 2013/55 Sayılı Kararıyla İlgili Değerlendirmeler”, *Malî Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 110, Şubat 2014, s. 3-16. (*Değerlendirmeler*).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 237-266. (*Mükellef Hakları*).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri”, *Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri, Tebliğler*, Prof. Dr. Adnan Tezel *Vergi Hukuku Toplantıları*, Editör: Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK, Legal Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 57-92. (*Problemler*).

ÜZELTÜRK Hakan, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, *Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, 25. Maliye Sempozyumu, 24-28 Mayıs 2010, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 117-140. (*Serüven*).

ÜZELTÜRK Hakan, **IV. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 324-332, 339-340. (*Bant Çözümü*).

YALÇIN Soner, *Saklı Seçilmişler*, Kırmızı Kedi Yayınevi, İstanbul 2018.

YALTI Billur, ““1923’ten 2003’e “Kazandıklarımız”: “Cumhuriyet Hukuku” “Kazanamadıklarımız”: “Hukukun Cumhuriyeti” Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panaromik Bir Çalışma”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, 30-31 Ekim 2003*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 538, s.93-107. (*Cumhuriyet Hukuku*).

YALTI Billur, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 345-364. (*Anayasa Mimarisi*).

YALTI Billur, **V. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 377-383, 385-386. (*Bant Çözümü*).

YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, *e-akademi*, <http://www.e-akademi.org/makaleler/kursat-pr.htm>

YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Türkiye’de Yap-İşlet-Devret Modeli ve Kamu Borçlanması”, *Türkiye’de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 419-447.

YET Orhun, “Erkler Ayrımı Türkiye Uygulaması ve Yargının Konumu”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl Sempozyumu 12 Mayıs 2008*,

Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 77, Danıştay Matbaası, Ankara 2009, s. 9-20.

YILMAZ Faruk, *Osmanlı'nın Borç Batağı Duyûn-ı Umûmiyye*, İz Yayıncılık, İstanbul 2011.

YILMAZ H. Hakan/**BİÇER** Mustafa, "Parlamentonun Bütçe Hakkının Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 201-225.

YILMAZCAN Dilek, "Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları", *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 163-172.

YILMAZCAN Dilek, "Türkiye'de Dış Borç Yönetiminin Koordinasyonu ve Yabancı Ülke Uygulamaları", *Türkiye'de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, XVIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 16, s. 231-249. (*Borç Yönetimi*).

YILMAZCAN Dilek, **III. Oturumun Bant Çözümü**, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Editörler: YENİSEY Feridun/GÜNEŞ Gülsen/ŞİRİN Z. Ertunç, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 211-216. (*Bant Çözümü*).

YÜKSEL İsmail, "6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu'nun Ardından Kanun Yapma Yöntemi", *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 2, 2017, s. 251-274.

ZEVKLİLER Aydın, *Medeni Hukuk*, Savaş Yayınları, Ankara 1989.

DiĞER KAYNAKLAR/İTERNET KAYNAKLARI

2016 yılı Geçici Bütçesi Meclis'e sunuldu,

<https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/2016-yili-gecici-butcesi-meclise-sunuldu>, (E.t. 31.01.2019).

2017 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ağustos 2018,

https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_uygunluk/2017GenelUygunluk.pdf (10.02.2019).

6761 sayılı Kanun Gerekçesi:

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=204774&pkanunnumarasi=6761> (E.t. 27.01.2019).

ABD Kongresi Borçlanma Tavanını Yükseltebilecek mi?,

<https://www.amerikaninsesi.com/a/abd-kongresi-borclanma-tavanini-yukseltebilecek-mi/3981858.html> (E.t. 09.02.2019).

ABD’de Borç Tavanı Krizi Derinleşiyor,

https://www.bbc.com/turkce/ekonomi/2011/07/110723_us_d_ebt (E.t. 09.02.2019).

ABD’de Bütçe Krizi: Trump’ın Meksika Duvarı İçin İstedığı Ödenekle İlgili Fikir Ayrılığı Nedeniyle Hükümet Altı Gündür Kapalı,

<https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-46698056> (E.t. 29.01.2019).

ABD’de Federal Hükümet Kapandı, <https://www.haberler.com/abd-de-federal-hukumet-kapandi-11564015-haberi/> (E.t. 29.01.2019).

Derviş Yasaları, <http://www.hurriyet.com.tr/gundem/dervis-yasalari-74620> (E.t. 09.02.2019).

Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü, 2017 Faaliyet Raporu,

<https://www.dhmi.gov.tr/Lists/DosyaYonetimiList/Attachments/49/2017%20Faaliyet%20Raporu.pdf>, (E.t. 09.02.2019).

EĞİLMEZ Mahfi, “Aforizmalar”, 06 Şubat 2019,

<http://www.mahfiegilmez.com/2019/02/aforizmalar-mahfiegilmez.html> (E.t. 11.02.2019).

EĞİLMEZ Mahfi, “Borç Tavanı ve Türkiye’ye Etkisi”, 16 Ocak 2013,

<http://www.mahfiegilmez.com/2013/01/borc-tavan-nedir-abdde-hazinenin.html> (E.t. 09.02.2019).

EĞİLMEZ Mahfi, “Karışık İşler Bunlar”, 21 Ekim 2017,

<http://www.mahfiegilmez.com/2017/10/karsik-isler-bunlar.html> (E.t. 09.02.2019). (*Karışık İşler*).

EĞİLMEZ Mahfi, “Mali Kural ve Çıpa”, 08 Ekim 2017,

<http://www.mahfiegilmez.com/2017/10/mali-kural-ve-cpa.html> (E.t. 09.02.2019). (*Mali Kural*).

- EĞİLMEZ** Mahfi, “Varlık Fonu Böyle Bir Şey Değil”, 11 Akim 2017, <http://www.mahfiegilmez.com/2017/10/varlik-fonu-boyle-bir-sey-degil.html> (E.t. 11.02.2019). (*Varlık Fonu*).
- ENGİN** Vahdettin, “Osmanlı Devleti’nin Demiryolu Siyaseti”, <https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=351932&/Osmanli%C4%B1-Devletinin-Demiryolu-Siyaseti-/-Do%C3%A7.-Dr.-Vahdettin-Engin-> (E.t. 13.12.2018).
- GÖZLER** Kemal, “Cumhurbaşkanlığı Sistemi mi, Başkanlık Sistemi mi, Yoksa *Neverland* Sistemi mi? 16 Nisan’da Neyi Oylayacağız?”, <http://www.anayasa.gen.tr/neverland.htm> (E.t. 01.02.2019). (*Neverland*).
- GÖZLER** Kemal, “Hukuk Nereye Gidiyor? Gözlemler ve Sorular”, <http://anayasa.gen.tr/hukuk-nereye-gidiyor.htm> (Yayın tarihi: 06.12.2018) (E.t. 09.12.02018).
- GÖZLER** Kemal, <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm> (E.t. 30.11.2018).
- GÖZÜBÜYÜK** A. Şeref/KİLİ Suna, *Türk Anayasa Metinleri*, 2. Bası, Ankara 1982. <https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876ilkmetinler/1876-ilkhal-turkce.pdf> (E.t. 12.12.2018).
- Hukuk Güvenliği Sempozyumu:** *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu, 8-9 Kasım 2013 Ankara*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2015. (http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/HUKUK_GyVENL_.pdf)
- <http://ioksuz.blogspot.com/2008/03/ekonomi-ve-niin-geri-kaldnz-16.html> (E.t. 18.01.2019).
- [http://luleburgazmyomvu.klu.edu.tr/dosyalar/birimler/luleburgazmyomvu/dosyalar/dosya_ve_belgeler/friedman%20matrisi\(1\).pdf](http://luleburgazmyomvu.klu.edu.tr/dosyalar/birimler/luleburgazmyomvu/dosyalar/dosya_ve_belgeler/friedman%20matrisi(1).pdf) (E.t. 18.01.2019).
- <http://turkiyevarikfonu.com.tr/TR/Portfoy/5> (E.t. 02.02.2019).
- <http://www.hurriyet.com.tr/dunya/fransa-sari-yelekli-krizinden-cikis-yolu-ariyor-41043939> (E.t. 09.12.2018).

- <https://af.reuters.com/article/commoditiesNews/idAFL8N1Y954J> (E.t. 09.12.2018).
- <https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876-1/1876-1-degisiklik.pdf> (E.t. 12.12.2018).
- https://tr.wikiquote.org/wiki/K%C4%B1z%C4%B1lderili_atas%C3%B6zleri (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.aksam.com.tr/guncel/sari-yelekliler-kimdir-ne-demek-fransa-son-dakika-protestolarda-son-durum/haber-799359> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.bbc.com/news/world-europe-46480867>;
<https://www.bbc.com/news/world-europe-46424267> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.birartibir.org/siyaset/194-42-talep> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.bloomberght.com/haberler/haber/2164708-hazine-2023-vadeli-tahvil-ihracinda-getiri-yuzde-75> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.france24.com/en/20181208-paris-lockdown-france-yellow-vests-gilets-jaunes-anti-macron-riots-protests> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.gazeteduvar.com.tr/forum/2018/12/06/ofkeliler-sari-yelekliler-yeni-bir-sinif-hareketi-mi/> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.haberler.com/satis-degil-ozellestirme-degil-11637455-haberi/> (E.t. 09.02.2019).
- <https://www.haberturk.com/sakarya-haberleri/66050761-cumhurbaskani-erdogandan-tank-palet-fabrikasi-aciklamasi-erdogan-arifiyedeki-mevcut> (09.02.2019).
- <https://www.opendemocracy.net/can-europe-make-it/france-bleu/demands-of-frances-yellow-vests-as-uploaded-by-france-bleu-november-29> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.sabah.com.tr/dunya/2018/12/08/sosyal-medya-sari-yeleklileri-gormedi-duymadi> (E.t. 09.12.2018).
- <https://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem26/yil1/ham/b12801h.htm> (E.t. 09.02.2019).
- <https://www.theguardian.com/world/2018/dec/03/who-are-the-gilets-jaunes-and-what-do-they-want> (E.t. 09.12.2018).

- İlk ve Son Kararı Başkan Erdoğan Verecek!,
<http://www.haber7.com/siyaset/haber/2682633-ilk-ve-son-karari-baskan-erdogan-verecek> (E.t. 08.02.2019).
- Joseph Gurney Cannon, <https://www.britannica.com/biography/Joseph-Gurney-Cannon> (E.t. 27.01.2019).
- Kamu İhale Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler Ne Anlama Geliyor?, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, Şubat 2009,
https://www.tepav.org.tr/upload/files/1271312630r2791.Kamu_Ihale_Kanunu___nda_Yapilan_Degisiklikler_Ne_Anlama_Geliyor.pdf, s. 21 (E.t. 31.01.2019).
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu,
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/%C3%96zel_B%C3%BCt%C3%A7eli_%C4%B0dareler-B/%C3%96ZELLE%C5%9ET%C4%B0RME%20%C4%B0DARES%C4%B0%20BA%C5%9EKANLI%C4%9El.pdf (E.t. 09.02.2019).
- Özelleştirmede İlk ve Son Karar Cumhurbaşkanı Erdoğan'ın,
<https://www.cnnturk.com/turkiye/yetkiler-devredildi-ozellestirmede-ilk-ve-son-karar-cumhurbaskani-erdoganin> (E.t. 08.02.2019).
- Özelleştirmelerde İlk ve Son Söz Erdoğan'ın,
<https://www.aydinlik.com.tr/ozellestirmelerde-ilk-ve-son-soz-erdogan-in-turkiye-agustos-2018> (E.t. 08.02.2019).
- SGK Sayıştay Denetiminde,
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12295> (E.t. 08.02.2019).
- SGK, artık Sayıştay'ın denetimine tabi değil,
<https://tr.sputniknews.com/ekonomi/201807171034315826-sgk-sayistay-denetim-yeniden-yapilandirma/> (E.t. 08.02.2019).
- SGK, Sayıştay denetiminden çıkartıldı! İşte SGK'nın yeni yapısı...,
<https://www.milligazete.com.tr/haber/1656603/sgk-sayistay-denetiminden-cikartildi-iste-sgknin-yeni-yapisi> (E.t. 08.02.2019).
- SGK'da denetim tartışması, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/sgkda-denetim-tartismasi-40901444> (E.t. 08.02.2019).

SGK'ya Merkez Modeli, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/sgkya-merkez-modeli-40899112> (E.t. 08.02.2019).

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/Diger_Kamu_idareleri/TASARRUF%20MEVDUATI%20SIGORTA%20FONU.pdf (E.t. 05.02.2019).

Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Eylül 2018, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/Genel_B%C3%BCt%C3%A7e_Kapsam%C4%B1ndaki_%20Kamu_%C4%B0dareleri/ULA%C5%9ETIRMA%20DEN%C4%B0ZC%C4%B0L%C4%B0K%20VE%20HABERLE%C5%9EME%20BAKANLI%C4%9El.pdf (E.t. 09.02.2019).

UNAKITAN'a Vergi İndirimi Tartışması, <http://www.milliyet.com.tr/unakitan-a-vergi-indirimi-tartisma-si/ekonomi/haberdetayarsiv/17.02.2006/146530/default.htm> (E.t. 05.01.2019).

Varlık Fonu 1 Milyar Euro Borçlanacak, <https://www.sozcu.com.tr/2019/ekonomi/varlik-fonu-1-milyar-euro-borclanacak-3444795/> (E.t. 10.02.2019).

Varlık fonu Yurt Dışına Bir Milyar Euro Borçlanacak, <http://www.merhabahaber.com/varlik-fonu-yurt-disina-bir-milyar-euro-borclanacak-1610364h.htm> (E.t. 10.02.2019).

KAVRAM DİZİNİ

- 1050 sayılı Kanun, 222
4046 sayılı Kanun, 313, 316, 317, 323
4749 sayılı Kanun, 329, 330, 332, 333, 337, 350
5018 sayılı Kanun, 197, 216, 218, 226, 227, 229, 240, 241, 248, 257, 258, 259, 260, 262, 263, 264, 265, 266, 268, 272, 283, 301, 302, 307, 344
6741 sayılı Kanun, 345, 347, 348, 350, 351, 352, 353
Anayasa, ix, 6, 7, 15, 20, 22, 23, 24, 25, 29, 30, 37, 39, 40, 50, 51, 52, 55, 58, 75, 77, 83, 89, 90, 93, 94, 95, 99, 100, 103, 104, 105, 106, 108, 110, 111, 112, 116, 117, 119, 120, 121, 125, 127, 128, 137, 138, 139, 140, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 155, 156, 158, 159, 162, 163, 164, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 174, 175, 176, 177, 181, 184, 186, 187, 188, 189, 191, 195, 197, 215, 216, 219, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 230, 231, 232, 233, 235, 241, 256, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 275, 282, 283, 285, 289, 295, 300, 303, 304, 305, 312, 319, 320, 332, 343, 347, 348, 350, 352, 353, 355, 379, 380, 381, 382, 383, 384, 385, 386, 387, 389, 390, 391, 394, 396, 397, 399, 400, 401, 403
Aslı, 123, 183
Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, 166, 168, 171, 173
Bakanlar Kurulu, 21, 43, 83, 84, 99, 108, 126, 136, 137, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 158, 159, 160, 161, 164, 165, 166, 167, 168, 172, 174, 175, 180, 181, 182, 188, 232, 234, 241, 266, 332, 335, 346, 347, 348, 349, 354, 385, 390, 398
Bakanlar Kurulu kararı, 108, 126, 148, 153, 154, 161, 167, 181, 234, 266
Başkanlık sistemi, 141, 243, 278
Belirlilik, xii, 102, 104, 108, 112, 113, 114, 119, 124, 383, 384
Borçlanma, 205, 206, 207, 208, 209, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 339, 342, 343, 372, 376, 383, 386, 388, 390, 392, 396, 402
Bütçe görüşmeleri, 276, 298
Bütçe hakkı, 1, 3, 11, 17, 19, 20, 21, 22, 57, 59, 64, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 209, 210, 211, 213, 214, 216, 218, 229, 233, 235, 236, 237, 239, 241, 244, 245, 277, 292, 295, 296, 298, 300, 306, 307, 324, 330, 351, 354, 364, 366, 368, 370, 375, 376
Bütçe ile ilgili hükümler, 224, 234
Bütçe kanunu, 84, 93, 157, 221, 223, 226, 233, 234, 243, 256, 282
Bütçe yetkisi, 286

- Bütçenin denetimi, 290
 Bütçenin hazırlanması, 213, 236, 237, 242, 243, 246
 Bütçenin kanunîliği, 212, 214, 216, 251, 257, 295, 375
 Bütçenin kontrolü, 236
 Bütçenin reddi, 284, 289, 368, 377
 Bütçenin tasdiki, iii, 239, 254, 276, 277, 376
 Bütçenin uygulanması, 94, 236, 246, 247, 256
 C cetveli, 158, 217, 218, 219, 229, 231, 232
 Cumhurbaşkanı, xiii, 25, 33, 36, 99, 136, 153, 178, 179, 180, 182, 240, 241, 242, 243, 247, 249, 257, 259, 260, 268, 272, 281, 285, 286, 292, 297, 300, 314, 315, 321, 322, 329, 337, 346, 347, 348, 352, 377, 378, 405
 Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, 179, 180, 182, 234, 247, 256, 310
 Demokrasi, 198, 199, 316, 384
 Denetim, 52, 89, 90, 92, 103, 108, 171, 174, 235, 254, 290, 301, 308, 309, 323, 345, 352, 390, 393, 395, 405, 406
 Dış ticaret, 173, 175
 Düyun-u Umumiye, 78, 79, 80, 82, 327, 372, 374, 377
 Egemenlik, 5, 7, 8, 9, 15, 22, 24, 25, 39, 59, 396
 Esas, ix, 39, 51, 250
 Finansman, 95
 Geçici bütçe, 282, 283, 284
 Geçmişe yürüme, 126, 127, 128
 Genel görüşme, 300
 Hazine garantisi, 335
 Hukuk devleti, 8, 43, 50, 104, 107, 111, 112, 132
 Hukukî güvenlik, 106, 107, 108, 126, 129, 215, 378
 Hükûmet, 77, 288, 298
 Hürriyet, 43, 328, 391
 IMF, 276, 306, 334, 339, 340, 341, 342, 343, 396
 İdare, 15, 38, 45, 46, 57, 107, 113, 154, 186, 244, 313, 324, 325, 380, 385, 387, 390, 393, 397, 399
 İhale, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 291, 352, 382, 383, 392, 397, 399, 405
 İktidar, 9, 145, 275, 395
 İndirim, 150
 İstisna, 160, 249
 İsyan, 69, 70, 73, 395
 Kanun-u Esasî, 69, 75, 77, 78, 81, 83, 288
 Kapitülasyon, 319
 Kesin hesap, 212, 214, 293, 294, 297
 Kıyas, 124
 Koçi Bey, 255, 340
 Kontrol, 213, 219, 235, 236, 241, 243, 245, 247, 248, 260, 261, 274, 282, 283, 289, 290, 291, 293, 297, 299, 307, 324, 325, 332, 383
 Magna Carta, 28, 58, 59, 60, 61, 70, 233, 301, 384
 Maktu, 146
 Malî anestezi, 356
 Malî kural, 330, 338
 Malî yüküm, 120
 Meclis, 12, 35, 37, 42, 45, 75, 76, 81, 86, 88, 136, 179, 195, 198, 217, 228, 237, 245, 246, 247, 254, 264, 281, 283, 290, 294, 295, 299, 300, 306, 310, 325, 327, 331, 347, 353, 364, 365, 368, 370, 376, 401
 Meclis araştırması, 300
 Meclis soruşturması, 300

- Millet, 6, 19, 22, 23, 24, 25, 27, 30, 32, 33, 36, 38, 42, 81, 84, 97, 98, 99, 115, 145, 175, 179, 193, 194, 197, 204, 207, 209, 223, 232, 240, 262, 272, 290, 292, 296, 297, 300, 302, 303, 306, 351, 352, 353, 355, 364, 370, 375, 383
- Muharrem Kararnamesi, 78, 79, 81
- Mükellef, 53, 54, 153, 159, 399
- Nitelikli çoğunluk, 328
- Olağanüstü hal, 178, 179
- Ödenek, xiv, 256, 257, 258, 259, 260, 263, 264, 266, 384
- Ödenek aktarma, 256, 260
- Ödev, 375
- Ölçülü, xiii, 147
- Ön izin ilkesi, 92, 217, 219, 220, 221, 228, 229
- Özelleştirme, iii, 208, 309, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 323, 326, 344, 346, 376, 379, 380, 384, 388, 389, 390, 393, 396, 397, 398, 405
- Parlamenter sistem, 243, 279
- Pazarlık, 251, 252, 253, 391
- Plan ve Bütçe Komisyonu, 273, 274, 275, 276, 352
- Rüsüm-u Sitte, 78
- Sarı Yelekliler, 357, 371, 373
- Sayıştay, xiv, 56, 78, 199, 208, 236, 237, 253, 254, 260, 270, 274, 290, 291, 292, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 323, 333, 337, 343, 344, 351, 353, 354, 355, 377, 383, 386, 389, 392, 396, 397, 398, 401, 405, 406
- Sened-i İttifak, 61, 70, 71, 75
- Sıfır, xiii, 157, 359
- Sınır, xiii, 157
- Siyasî, 42, 87, 202, 234, 235, 316, 344, 367, 375
- Siyasî iktidar, 42, 202, 316, 344, 367
- Tahsil, 134
- Talî, 123
- Tamamlayıcı ödenek, 298
- Tanzimat Fermanı, 69, 73, 74
- Tarife, 69, 142
- Tasdik, 236, 246, 277
- Tayin, 236
- TBMM, 20, 97, 99, 198, 236, 241, 243, 271, 273, 279, 285, 286, 291, 300, 301, 303, 304, 305, 307, 308, 325, 347, 354, 381, 383, 384, 386, 391, 394, 396, 397, 398
- Tekâlif-i Milliye, 81, 394
- Temsil, 26, 41
- Temsilci, 25
- Temsilsiz vergi olmaz, 100
- Tipiklik, 125
- Usul, ix, 41, 122, 125, 127, 129, 149, 150, 249
- Varlık fonu, 350, 406
- Vatandaş, 245
- Vergi hakkı, 18, 19, 31, 42, 57, 62, 85, 86, 87, 90, 103, 104, 115, 118, 133, 144, 183, 186, 192, 200, 210, 365, 366, 367, 370, 375
- Vergi harcamaları, 220
- Vergilendirme yetkisi, iii, 12, 15, 17, 50, 166, 169, 208, 326
- Vergilerin kanuniliği, 16, 35, 38, 43, 88, 90, 91, 92, 96, 102, 103, 104, 120, 136, 143
- Yap-işlet-devret, ix, 334, 337, 338
- Yargı denetimi, 55
- Yasama, iii, 10, 15, 25, 26, 33, 39, 40, 44, 45, 49, 50, 53, 54, 55, 92, 113, 115, 142, 145, 149, 161, 183, 185, 191, 195, 221, 269, 277, 280, 284, 291, 292, 294, 299, 304, 325, 381, 385, 389
- Yasama organı, 26, 39, 40, 44, 45, 49, 50, 53, 54, 92, 115, 142, 161,

- 183, 195, 221, 277, 291, 292, 299,
304, 325
- Yazılı soru, 300
- Yedek ödenek, 257, 260
- Yeniden değerlendirme oranı, 287
- Yürütme, iii, viii, xiv, 2, 15, 25, 33,
42, 43, 45, 46, 54, 99, 103, 110,
135, 136, 137, 138, 139, 141, 145,
146, 147, 151, 152, 153, 154, 155,
158, 159, 161, 177, 184, 195, 201,
202, 209, 236, 238, 239, 242, 244,
254, 256, 264, 267, 274, 278, 286,
290, 291, 343, 370, 375, 376, 377,
385, 388, 395, 398
- Yürütme organı, iii, viii, 2, 42, 43, 45,
54, 99, 103, 110, 135, 136, 137,
138, 139, 141, 145, 146, 147, 151,
152, 153, 154, 155, 158, 160, 161,
177, 184, 195, 201, 202, 209, 238,
239, 244, 254, 256, 264, 267, 278,
286, 290, 291, 343, 375, 376, 377