

Bütçe Kanununda Yer Almayan Vergi Kanunlarının Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Uygulanabilirliği^(*)

Applicability of the Tax Rules Not Included in the Budget Law under the Principle of Legal Security

Arş. Gör. Hasan Basri ÇİFCİ^(**)

Öz:

Devletin hangi harcamaları yapabileceği ve bu harcamaları karşılamak üzere bireylere ne gibi mali yükümlülükler getirebileceği konusunda karar verme yetkisi yasama erkine aittir. Yasama erki bu yetkisini bütçe kanunuyla kullanır ve evvelce kanunen tesis edilmiş vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ilgili bütçe yılı içinde toplanması için yürütme erkine izin verir. Önceden izin ilkesi olarak ifade edilen bu işleyiş, hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olması sebebiyle hukuk devleti kavramıyla, bütçe hakkının bir sonucu olması sebebiyle de demokratik temsille yakından ilişkilidir. Türk hukukunda kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesi Anayasal boyutta ele alınmadığı gibi, 1050 sayılı Muhâsebe-i Umûmiye Kanunu'nu ilga eden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte açık kanuni dayanakta da mahrum kalmıştır. Önceden izin ilkesinin, dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin ve hukuk devletinin bir gereği, bütçe hakkınınsa bir sonucu olarak, bütçe kanununda kanuni dayanağıyla birlikte yer almayan bir verginin, her ne kadar yükümlülük doğmuş olsa da tahsil edilmesinin mümkün olmadığı kabul edilmelidir.

Anahtar Kelimeler:

Önceden İzin İlkesi, Bütçe Kanunu, Hukuk Devleti, Hukuki Güvenlik İlkesi, Bütçe Hakkı.

Abstract:

The legislative power has the authority to decide what expenditures state can make and which financial obligations it can impose on individuals to meet these expenditures. The legislative power exercises such authority through budget law and allows the executive power to collect taxes, duties, charges, and similar financial obligations that

^(*) Bu makale, asistanı olarak çalışmaktan mutluluk duyduğum değerli hocam Prof. Dr. Hanife Dilek Yılmazcan'a armağan olarak hazırlanmıştır. Görüşlerini esirgemeyen meslektaşım Arş. Gör. Fatih İnan'a teşekkür ederim.

^(**) T.C. Maltepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

E-posta: hasanbasricifci@maltepe.edu.tr.

Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0001-8301-8561>.

Hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Gönderim Tarihi: 15.09.2020.

Makale Kabul Tarihi: 16.03.2021.

were previously established by law. This process, that is called the principle of prior authorization, is closely related to the concept of rule of law as it is an element of the principle of legal security, and to democratic representation as it is a result of the right to budget. In Turkish law, the principle of prior authorization is not protected in terms of public revenues under the constitutional dimension, and with the enactment of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, that abolishes the General Accounting Law No. 1050, it has also been deprived of a clear legal basis. As a result of the principle of prior authorization, in relation with the principle of legal security under rule of law and the right to budget, it should be accepted that it is not possible to collect taxes that were not included in the budget law with their legal basis, even if the obligation has already incurred.

Keywords:

Principle of Prior Authorization, Budget Law, Rule of Law, Principle of Legal Security, Right to Budget.

GİRİŞ

Hukuk devleti, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan ve devletin temel hukuki düzenini tayin eden bir kavram olarak kurgulanmış ve bu kurgu esasını hukuki güvenlik ihtiyacından almıştır. Toplumsal yapıda meydana gelen değişimle birlikte okunduğunda hukuki güvenlik ihtiyacının, sosyoekonomik ilişkilerin öngörülebilirliğini teminat altına alma gereğinden ileri geldiği görülür.¹ Hukuk devletinde bireyler yaşantılarını hukuki düzene göre planlar ve bu planları ölçüsünde eylem ve işlemlerde bulunurlar. Bu doğrultuda, hukuki düzenin, devlete hangi vergiyi ödeyeceklerini, ödedikleri vergiyle devletin ne tür harcamalar yapacağını öğrenme konusunda bireylere imkân vermesi hukuki güvenliğin bir gereğidir. Bu gereklilik gelişigüzel bir yükümlülük olmayıp demokrasinin doğumuna ve parlamentoların temel işlevine dayanacak kadar köklü ve mühim bir ilke olarak karşımıza çıkar.

Bu çalışmada, devletin bütçe kanununda yer almayan bir vergi kanununa dayanarak vergi tahsil edip edemeyeceği sorusunu soracağız. Bu soruyu cevaplamak içinse, önce, hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesinin yasama erkine verilen devlet bütçesini hazırlama görev ve yetkisi bakımından nasıl bir etki doğurduğunu inceleyeceğiz. Bu inceleme, soruyu hangi bağlamda yanıtlamamız gerektiğine ilişkin tavrımızın da bir izdüşümünü oluşturacak. Ardından, bu çatışmayı ilk bölümde çizdiğimiz kuramsal düzlemde çözmeye çalışacağız.

¹ Mithat Sancar, *'Devlet Akli' Kıskaçında Hukuk Devleti*, 8. Bası, İletişim Yayınları, İstanbul, 2016, s. 34.

I. VERGİ ÖDEVİ BAKIMINDAN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

A. Vergi Ödevi Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesinin Anlamı ve Kapsamı

Anayasa'nın 2. maddesi "*Türkiye Cumhuriyeti[nin] demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devleti [...]*" olduğunu tespit eder. Hukuk devleti, devletin eylem ve işlemlerini hukuk kurallarına bağlı olarak yürüttüğü ve bireyin de temel hak ve özgürlükleri vasıtasıyla devlet karşısında güvence altında olduğu devleti ifade eder.²

Hukuk devletinin muhtevasını tek bir tanımla tespit etmek mümkün olmasa da farklı durumlarda hukuk devleti açısından çözümlenmeler yapılabilmesi olanaklıdır.³ Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrası herkesi "*kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü*" tutar. Vergi ödevi bakımından hukuk devleti kavramı, devletin vergilendirme yetkisini kullanması bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahale anlamına geldiğinden, bu yetkinin bir sınırını temsil eder.⁴ Vergilendirme yetkisini kullanırken devlet, hukuk devleti olmakla hukuki güvenliği de tesis etmek zorundadır. Çünkü hukuk devleti kavramı, içeriği itibariyle, bireylerin hukuki güvenliğe sahip olmasını gerektirir.⁵

Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin hukuki düzene güven duyması, yaşantısını ve eylemlerini bu güvene göre belirlemesi anlamına gelir.⁶ Hukuki güvenlik ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanması durumunda temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilecek bireylerin, henüz bu müdahale gerçekleşmeden öngörü sahibi olmasını ve bu öngörü çerçevesinde hareket etmesini temin eder. Tanımı itibariyle hukuki güvenlik ilkesi keyfilığe karşı güvence sağlar.⁷

Anayasa Mahkemesi 25.11.2015 tarihli ve E. 2015/63, K. 2015/106 sayılı kararında, hukuk devletiyle hukuki güvenlik ilkesi arasındaki ilişkiyi şu şekilde ifade eder: "*Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duy-*

² Bülent Tanör/ Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 14. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 103.

³ Nami Çağan, '*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*', Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 1980, s. 137.

⁴ Muâlla Öncel/ Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan/ Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 45.

⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 45.

⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 52. Ayrıca bkz. Yusuf Karakoç, "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi", Feridun Yenisey/ Gülsen Güneş/ Z. Ertunç Şirin (der.), *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 92.

⁷ İbrahim Ö. Kaboğlu, *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, 5. Bası, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 391. Ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 53.

gusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar."⁸ Yani hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin bir önkoşulu, hatta onsuz olmaz şartı⁹ niteliğindedir.

Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi hukuki güvenlik ilkesini belirlilik ilkesiyle beraber dile getirir ve hukuk devletinin önkoşulu olma niteliğini belirlilik ilkesine de atfeder. Öğretide belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olarak değerlendirilir.¹⁰ Hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için, yapılan düzenlemelerin belirlilik ilkesi uyarınca açık, net ve anlaşılır olması gerekir.

Vergi hukuku bakımından belirlilik ilkesinin en önemli unsuru, ifadesini bizzat Anayasa'nın 73. maddesinde bulan verginin kanuniliği prensibidir. 73. maddenin üçüncü fıkrası "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır,*" demekle mali yükümlülüklerle ilişkin işlemlerin yasama erkinde konulacağını, değiştirileceğini veya kaldırılacağını hüküm altına alır. Verginin kanuniliği, yasama erkinin demokratik temsille kurulması vasıtasıyla, vergi yüküne, bizzat yükümlülerin iradesiyle konulduğu şeklinde bir meşruiyet zemini de kazandırır.¹¹ Böylelikle bireylerin temel hak ve özgürlüklerini etkileme potansiyeli taşıyan keyfi ve öngörülmesi güç uygulamaların da önüne geçilmiş olur.¹² Bu hususu aşağıda bütçe hakkı bağlamında daha detaylı olarak dile getireceğiz.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olarak belirlilik ilkesi, devlet bütçesine egemen ilkelerden mali saydamlık ilkesiyle de yakından ilişkilidir. Mali saydamlığın sağlanabilmesi, bütçenin anlaşılır ve açık olmasını zorunlu kılar. Bütçede yer alan hükümlerin yalnızca bütçenin yürütülmesinden sorumlu olanlarca değil, bizzat vergi verenler tarafından da açıkça anlaşılabilir olması gerekir.¹³ Nihayetinde, bütçe, vergiler başta olmak üzere kamu gelirlerine ilişkin önemli bir içeriğe temas eder ve bu da hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına girer.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasıyla da bağlantılıdır. Hukuki güvenlik, ancak vergi kanunlarının geriye yürümesiyle ve vergi yükünün sonradan ihdas edilen kanunlarla ağırlaştırılmamasıyla tesis edilebilir.¹⁴ Çünkü bireylerin ekonomik ve sosyal yaşantılarında yaptığı planlar yürürlükteki vergi kanunları doğrultusunda gerçekleşir.¹⁵ Dolayısıyla, ver-

⁸ Resmî Gazete, T. 4.12.2015, Sayı: 29552, s. 11.

⁹ Coşkun Can Aktan, *Anayasal Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 80.

¹⁰ Aktan, s. 86. Ayrıca karş. Karakoç, s. 92-93; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 53-54.

¹¹ Selim Kaneti/ Esra Ekmekci/ Gülsen Güneş/ Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 55.

¹² Çağan, s. 141; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 57.

¹³ Kâmil Mutluer/ Erdoğan Öner/ Ahmet Kesik, *Bütçe Hukuku*, 4. Bası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2018, s. 81.

¹⁴ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 65; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 54.

¹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 54.

gi ödeviyle ilgili işlem ve eylemlerin öngörülebilirliği adına, vergi kanunlarının kural olarak geriye yürümezliği hukuki güvenlik ilkesinin esaslı bir unsurudur.

Vergi ödevi bakımından hukuki güvenlik ilkesinin bir diğer gereği de kıyas yasağıdır. Vergi hukukunda, belirli bir olaya ilişkin mevcut bulunan kanuni düzenlemenin, niteliği ve kuruluşu bakımından bu olaya benzeyen ve fakat kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanması mümkün değildir.¹⁶ Bunun temel sebebi, vergilendirme yetkisinin yasama erkinin yukarıda da ifade ettiğimiz temsil niteliğiyle bağlantısıdır. Verginin kanuniliğiyle kıyas yasağı sıkı bir akrabalık taşır. Kıyas yasağıyla yürütme ve yargı erklerinin yeni mali yükümlülükler koyması engellenmiş olur ve bu hukuki güvenliğe hizmet eder.¹⁷

Bu noktaya kadar, hukuki güvenlik ilkesini hukuk devletinin bir önkoşulu olarak değerlendirdiğimizi, verginin kanuniliğini de içeren belirlilik ilkesini, vergi kanunlarının geriye yürümezliğini ve kıyas yasağını hukuki güvenlik ilkesinin unsurları şeklinde ele aldığımızı söylemek mümkündür. Bütçe hukukundaki önceden izin ilkesi de vergi ödevi bakımından hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olarak açıklanabilir.¹⁸ Takip eden başlıkta bu hususu değerlendireceğiz.

B. Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Unsuru Olarak Bütçede Önceden İzin İlkesi

1. Önceden İzin İlkesinin Anlamı ve Kapsamı

Önceden izin ilkesi, bireylerin kamu gelir ve harcamaları bakımından söz sahibi olmalarını sağlamasının yanında, katlanacakları mali yükümlülükler ve bu yükümlülüklerin nereye harcanacağı hakkında bilgi sahibi olmalarına imkân verir. Böylelikle, hukuki güvenlik ilkesinin işlevine uygun biçimde, bireylerin, hukuk düzenine güven duyarak yaşantılarını bu güven ölçüsünde sürdürmesi mümkün olur. Verginin kanuniliği temelinde kendi kendini vergilendirmiş olan bireyler, bu yükümlülüklerinin sürmesine veya durmasına, parlamentonun temsil niteliği çerçevesinde her yıl yeniden izin vererek hukuki güvenliği bizzat tesis ederler.¹⁹ Böylelikle, vergilendirme yetkisinin keyfi biçimde kullanılmasının da önüne geçilmiş olur.²⁰

¹⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 33.

¹⁷ Aktan, s. 86.

¹⁸ Karakoç, s. 93.

¹⁹ Gülsen Güneş, *‘Hukuksal Teknik Açısından Bütçede ‘Önceden İzin İlkesi’nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi’*, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Muğla, 2000, s. 179-180.

²⁰ Fakir Baykurt’un *“Kaplumbağalar”* romanında Kır Abbas isimli karakter her yıl ev başına birer çocuk doğurarak devlete borcunu ödediğini söyler ve sorar: *“Devlet bize ne yapıyor bakalım?”* Hamdi Bey cevap verir: *“Ne yaparsın daha? Altı ay sonra yeni bir vergi çıkartır o da!”* İşte, önceden izin ilkesi burada şikâyet ve alay konusu olan keyfi vergi uygulamalarına karşı bireylere güvence sağlar. Bkz. Fakir Baykurt, *Kaplumbağalar*, 4. Bası, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 98.

Önceden izin ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olarak vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğiyle de bağlantılıdır. İlgili bütçe yılı içinde yeni bir mali yükümlülük konması durumunda, bu yükümlülüğün takip eden yılda yürürlüğe girmesini savunmak gerekir.²¹ Bu hususa ileride tekrar döneceğiz.

Bütçe hukukunda önceden izin ilkesi, bütçenin yasama erkinin onayı ile yürürlüğe konulmasını ifade eder. Parlamentodan önceden izin alınmadıkça, kamusal gelir ve harcamalar tahsil ve sarf edilemez.²² Bununla birlikte, önceden izin ilkesi kamu gelirleri ve harcamaları bakımından farklı anlamlar ifade eder. Kamu gelirleri açısından önceden verilen onay bu gelirlerin tahsil edilebilmesini mümkün kılarken, kamu harcamaları açısından önceden izin verilen miktar bir üst sınır teşkil eder ve bu sınırın aşılamayacağını gösterir.²³

Kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesinin sonucu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin toplanabilmesi için ilgili yılın bütçe kanununda izin verilmesi gerekliliğidir.²⁴ Kamu harcamaları bakımındansa, bütçe kanununda müsaade edilen miktara kadar harcama yapma veya borçlanma söz konusu olur. Bu sınırın geçilmesi durumunda yeniden yasama erkinin tasdikine ihtiyaç duyulur.²⁵

2. Önceden İzin İlkesinin Bütçe Hakkıyla İlişkisi

Bütçe hakkı, devletin hangi harcamaları yapabileceğine ve bu harcamaları karşılamak üzere bireylere ne gibi mali yükümlülükler yükleyebileceğine ilişkin karar verme yetkisinin parlamentoya ait olması anlamına gelir.²⁶ Başka bir deyişle, bütçe hakkı, yasama erkinin kamusal gelir ve harcamaları belirleme ve tasdik etme yetkisini ifade eder.²⁷

Bu yetki üç unsuru içerir: vergi toplama yetkisi, harcama yapma yetkisi ve yıllık bütçenin onaylanması yetkisi.²⁸ Üç unsurun ortak yanı birtakım tercih ve kararları gerektirmesidir.²⁹ Bu tercih ve kararların demokratik temsilin sağlandığı parlamento tarafından, yani yasama erkince düzenlenmesi bütçe hakkının özünü oluşturur.

²¹ Karakoç, s. 93.

²² Mutluer/Öner/Kesik, s. 84.

²³ Güneş, s. 175.

²⁴ Ömer Faruk Batirel, *Kamu Bütçesi*, 9. Bası, Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 2004, s. 53-54.

²⁵ Güneş, s. 175.

²⁶ Güneş, s. 178.

²⁷ Dilek Yılmazcan, *'Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları'*, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Muğla, 2000, s. 163.

²⁸ Batirel, s. 4; Yılmazcan, s. 163.

²⁹ Mehmet Selim Bağlı, *'Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı'*, Yasama Dergisi, Sayı: 20, Yıl: 2012, Ankara, s. 48.

Tarihsel süreçte, önce devletin bireylerin rızası olmaksızın vergi alması ve keyfi harcamalarda bulunması engellenmiş, daha sonra da devletin yaptığı harcamalarının yıllık periyotta onaylanması ilke olarak benimsenmiştir.³⁰ Bütçe hakkı kaynağını, bireylerin parlamentoda demokratik olarak temsil edilmesinden alır. Zahmetli demokrasi mücadelelerinin sonucu olarak, egemenin sınırsız vergileme ve harcama yetkileri kısıtlanmıştır.³¹ Demokrasi halkın egemenliğini, bütçe hakkıysa bu egemenliğin mali boyutunu temsil eder.³²

Bir tür arazi vergisi olan kalkan parasına karşı ayaklanan soyluların elde ettiği hukuki kazanımları işaretleyen 1215 tarihli *Magna Carta Libertatum*'da “*Krallığımızda, genel oylama olmadan hiçbir koruma veya yardım bedeli tarh edilemez,*” denir.³³ Soyluların ve din adamlarının temsil edildiği Krallık Meclisi'nin onayı olmadan vergi alınamayacağı şeklindeki bu düzenleme, vergi hukukunda “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesinin ilk örneği olarak kabul edilir.³⁴ Bu bağlamda, bütçe hakkının, mutlak monarşinin keyfi yapısına karşı yürütülen demokratik mücadelenin temelini oluşturduğunu söylemek mümkündür.³⁵ Bütçe hakkı vasıtasıyla, vergi mükellefleri, ödeyecekleri vergiye ve bu verginin nasıl harcanacağına demokratik temsil yoluyla kendileri karar vermiş olurlar.³⁶

Özü ve tarihi itibarıyla, bütçe hakkına ilişkin tüm müdahale ve kazanımların demokrasiye dair müdahale ve kazanımlarla akrabalık taşıdığını söylemek yerinde olur. Bütçe hakkı gelir ve harcamaların keyfilikliğini önleme, hukuk güvenliğini tesis etme ve yürütme erkini bu hususta sınırlandırma işlevini görür.

Demokratik devletlerde bütçe hakkı, bireylerin temsil edilmesi yetkisine sahip olan yasama erkine aittir, yürütme erkineyse bu hakkı yasama erkinin izniyle kullanır.³⁷ Parlamento, demokratik bir düzende bireylerin temsilcisi olarak yürütme kuvvetine gerçekleştirebileceği harcamalar ve toplayabileceği gelirler için bütçe kanunu vasıtasıyla yetki verir.³⁸

³⁰ Güneş, s. 177-178.

³¹ Ferhat Akbey, ‘*Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu*’, International Journal of Public Finance, Sayı: 5/1, Yıl: 2020, Bursa, s. 4.

³² Aktan, s. 52.

³³ Aktan, s. 54.

³⁴ Mehmet Şahin/ Özge Uysal, “Bütçe ve Mali Demokrasi”, Figen Altuğ/ Ahmet Kesik/ Murat Şeker (der.), *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 206.

³⁵ Mutluer/Öner/Kesik, s. 43. Karş. Yılmazcan, s. 172.

³⁶ Vilfredo Pareto, *Demokrasinin Dönüşümü*, Pinhan Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 56. Ayrıca bkz. Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 55.

³⁷ Mehmet Alpertunga Avcı, ‘*Yasamanın Birincil Güçlü Silahı Bütçe Hakkı - Teorik Bir Yaklaşım*’, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 19/1, Yıl: 2015, Erzurum, s. 73.

³⁸ Güneş, s. 178.

Parlamentonun yürütme erkine yetki vermesi, *önceden izin ilkesiyle* ifade edilir. Yukarıda açıkladığımız üzere, önceden izin ilkesi bütçenin parlamento tarafından onaylanması anlamına gelir. Bu doğrultuda kamu gelirleri ve harcamaları önceden belirlenir ve bu hususta son söz parlamentoya ait olur.³⁹ Önceden izin ilkesi, bu bakımdan parlamentoların mali işlevini temsil eder ve parlamentonun temel işlevlerinden biri olarak karşımıza çıkar.⁴⁰

Sonuçta, denebilir ki, bütçe hakkının ifası önceden izin ilkesi vasıtasıyla olur. Önceden izin ilkesinin bütçe hakkıyla ilişkisi bu örtüşmenin ta kendisidir. Bu örtüşme kaynağını parlamentonun temsil niteliğinden, yani bizzat demokrasinin yaşam öyküsünden almaktadır.

3. Türk Hukukunda Önceden İzin İlkesinin Düzenleniş Biçimi

Önceden izin ilkesi, kamu harcamaları bakımından Anayasa’da düzenleme altına alınmış durumdadır. Anayasa’nın 161. maddesinin ilk fıkrası “*Kamu idarelerinin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları[nın] yıllık bütçelerle yapıl[acağı]*” ifade eder. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun⁴¹ 15. maddesi merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin bütçesinin Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’yla uygulanıp yürütüleceğini hüküm altına alır. Yine 5018 sayılı Kanun’un 13/(i) hükmü de Anayasal kuralı kanun seviyesinde tamamlayarak “*Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanmaz*” der. Bu doğrultuda, merkezi yönetim bütçesi parlamentoda onaylanırken, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimler bakımından kanun koyucunun yetki verdiği organlar bütçe kabulünde bulunurlar.⁴²

Buna karşılık, kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesi bir Anayasa kuralı olarak düzenlenmemiş, yalnızca kanun seviyesinde ele alınmıştır.⁴³ Kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesinin pozitif hukuktaki düzenleniş biçimini mülga 1050 sayılı Muhâsebe-i Umûmiye Kanunu⁴⁴ ve yürürlükteki 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu bakımından ayrı ayrı değerlendireceğiz.

a. Mülga 1050 Sayılı Muhâsebe-İ Umûmiye Kanunu Bakımından

Kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesi pozitif hukuktaki kaynağını, yürürlükte bulunduğu 1.1.2005 tarihine kadar 1050 sayılı Muhâsebe-i Umûmiye Kanunu’ndan almaktaydı.

³⁹ Güneş, s. 176.

⁴⁰ Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, 16. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 462.

⁴¹ Resmî Gazete, T. 24.12.2003, Sayı: 25326/42.

⁴² Mutluer/Öner/Kesik, s. 84.

⁴³ Güneş, s. 180.

⁴⁴ Resmî Gazete, T. 14.6.1927, Sayı: 607.

1050 sayılı Kanun'un 6. maddesinde devlet bütçesi “[...] Devlet devair ve müessesatının senevi varidat ve masarifi muhammenatını gösteren ve bunların tatbik ve icrasına mezuniyet veren bir kanun” şeklinde tanımlanmaktaydı. Bu doğrultuda, bütçe yıllık kamusal gelir ve giderlerinin tahmini değerlerini gösteren ve bunların uygulanmasına yetki veren bir kanun olarak tarif edilmekteydi.

1050 sayılı Kanun'un “Varidat bütçesi” başlıklı üçüncü faslında yer alan 39. maddede “Kanuna müsait olmadıkça hiçbir vergi ve resim tarh ve tevzi ve tahsil edilemez. Vergi ve resimlere mütaallik tarh ve cibayet usulleri kanun ve nizamlarına tabidir. Muvazene-i Umumumiye Kanunu her sene vergi ve resimlerin tahsiline mezuniyet verir;” denmekteydi.

Bu hükümle üç farklı hususa değinilmekteydi. Bunlardan ilki, kanuni dayanak bulunmaksızın vergi ve resim konulamayacağı, dağıtılamayacağı ve tahsil edilemeyeceği hususuydu. Esasında bu ifade verginin kanuniliği ilkesinin bir tek-rarı niteliğindeydi. Verginin kanuniliğinin belirlilik ilkesiyle ve dolayısıyla huku-ki güvenlik ilkesiyle bağlantısını yukarıda ifade etmiştik. İkincisi, vergi ve resim-lerin kanun ve tüzüklere göre tarh edileceği ve toplanacağı hususuydu. Bu da yine verginin kanuniliği ilkesinin bir uzantısı olarak ele alınabilmekteydi. Nitekim, idarenin kanun ve tüzüklere uygun davranması yükümü de idarenin kanuniliğinin bir yansımasını oluşturmaktaydı. Üçüncü husus ise odağımızı oluşturan önceden izin ilkesine ilişkindi. 39. madde hükmü vergi ve resimlerin tahsil edilebilmesi için her yıl Muvazene-i Umûmiye Kanunu'yla izin verilmesini aramaktaydı.

1050 Sayılı Kanun'un 39. maddesindeki açık düzenleme karşısında, ilgili yılın genel bütçe kanununda tarh ve tahsiline izin verilmeyen hiçbir vergi ve resmin tarh veya tahsil olunması mümkün değildi. İlgili yılın genel bütçe kanununa ekli C Cetveli'nde vergi ve resimlerin kanuni dayanakları listeleniyordu. Bu listede yer almayan vergi ve resimler tarh ve tahsil olunamıyordu.

Anayasa Mahkemesinin 30.1.1992 tarihli ve E. 1991/8, K. 1992/5 sayılı kararın-da bu husus “Bütçelerin (c) cetvelinde gelirlerin dayanağını gösteren yasalar tek tek belirtilmektedir. Başka bir anlatımla, belirtilen bu yasalar gereğince tahsil edilecek gelirleri toplamaya bütçe yasası ile izin verilmektedir;” şeklinde tespit edilmekteydi.⁴⁵

1050 sayılı Kanun, başta Avrupa Birliği müktesebatı olmak üzere uluslararası düzenlemelerle uyumlu bir kamu mali yönetimini tesis etmek üzere hazırlanan⁴⁶ 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte ilga olmuştur.

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, E. 1991/8, K. 1992/5, T. 30.1.1992, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı: 30/1, Yıl: 1995, Ankara, s. 42.

⁴⁶ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/1121), s. 2. <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c098/tbmm22098020ss1014.pdf>, (Erişim: 7 Eylül 2020).

b. Yürürlükteki 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bakımından

Yürürlükteki hukuk açısından, önceden izin ilkesinin kamusal gelirler bakımından Anayasal bir kural olarak mevcut olmaması durumu geçerliğini korumaktadır. Bununla birlikte, mülga 1050 sayılı Kanun'dakine benzer açıklıkta bir düzenleme de 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda mevcut değildir. Dolayısıyla, ilgili yılın bütçe kanununda yetki verilmeyen vergi kanunlarının uygulanıp uygulanmayacağı hususunda doğrudan bir düzenleme olmaması açıklanmaya muhtaçtır.

5018 sayılı Kanun nezdinde, kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesinin mevcut veya madûm olmasına ilişkin iki farklı yaklaşımdan bahsetmek mümkündür. Bunlardan ilki, kanun koyucunun bu hususu açıkça düzenleyen hükmü ilga ederken, yerine benzer bir hüküm getirmemesinin bilinçli olduğu, bu yüzden de yeni düzenleme çerçevesinde bu minvalde bir yetkilendirme şartının aranmadığı şeklinde olabilir. Böyle bir yaklaşımı kabul etmek güçtür. Nitekim önceden izin ilkesi, yukarıda açıkladığımız üzere bizzat hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olmakla hukuk devletiyle yakından ilişkilidir. Kanun koyucunun, bütçe hakkıyla akrabalığı ölçüsünde demokrasinin temel ilkelerinden birini oluşturan “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesini sessizce başından savdığını söylemek talihsiz olur.

İkinci yaklaşım, birinci yaklaşımı bertaraf edecek şekilde, önceden izin ilkesinin mevcut düzenlemelerin yorumlanması yoluyla tespit edilebileceğidir.⁴⁷ Bu doğrultuda, 5018 sayılı Kanun'un 15. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca “*Merkezi yönetim bütçe kanununda; [bütçe] yılı[nın] ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, [...] vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, [...] bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezi yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.*” Bu hükümden, bütçe kanununda ilgili yıldaki kamu gelirlerinin tahmin ve toplanmayacak vergilerin tespit edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu hüküm bakımından “*tahmin*” kelimesinin düşündürücü olduğu öne sürülebilir. Buna karşılık, bütçe kanununda ilgili yıldaki gelir tahminlerine yer verilmesi, bütçede yer almayan düzenlemeler bakımından bir esneklik sağlamaz. Bütçenin yalnızca bir tahmin olduğu savunması, bütçeyi yasama erkinin tasdiki olmaksızın değiştirmeye veya bütçe hilafına hareket etmeye temel oluşturamaz. Gelirlerin bir tahmin olması bütçenin plan niteliğiyle ilişkilidir. Bütçe bir plandır ve plan olmakla gelecek dönemde kamudan toplanacak gelirlerin nelerden oluşacağını öngörmektir.⁴⁸ Bu öngörü yasama erkinin tasdiki dışında değişime açık değildir. Bu çerçevede, gelirlerin tahmin edilmesi de önceden izin ilkesinden ayrı düşünülemez.⁴⁹

⁴⁷ Bu yönde bkz. Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 59.

⁴⁸ Batirel, s. 7.

⁴⁹ Batirel, s. 53-54.

5018 sayılı Kanun'un 37. maddesinin ikinci fıkrasına göreyse “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir.*” Bu hükmün yukarıdaki 15/2 hükmüyle birlikte yorumlanmasından hareketle, gelir tahminlerinin yapılabilmesi ve kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanaklarının gösterilebilmesi için ilgili yıl bakımından tahsili mümkün olan vergilerin bütçe kanununda yer alması gerektiği söylenebilir.⁵⁰

Bu doğrultuda, önceden izin ilkesinin kamu gelirleri bakımından dayanağının 5018 sayılı Kanun'da olduğunu öne sürmek mümkün gözükmemektedir. Vergilerin tahsil edilebilmesi için, tıpkı mülga 1050 sayılı Kanun döneminde olduğu gibi, bütçe kanununa ekli C Cetveli'nde kanuni dayanaklarıyla birlikte gösterilmesi lazımdır. C Cetveli'nde vergi, resim ve diğer kamu gelirlerinin kanuni dayanakları detaylı biçimde listelenir. Bu dayanakların çeşidi, tarihi ve numarası ayrıca belirtilir. 5018 sayılı Kanun'un yukarıda açıkladığımız 15/2 hükmünde bağlı cetveller Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun bir parçası olarak düzenlendiğinden, C Cetveli kanundan ayrı olarak düşünülemez. Nitekim, bağlı cetvellerde bütçe kapsamında olan gider, gelir ve kurumların detaylı listesi yapıldığından bu cetveller olmaksızın bütçe kanunu pek bir anlam ifade etmez.⁵¹

Cetvelin sonunda yer alan “*diğer hükümler*” başlığı altında cetvelde yer almayan diğer mevzuatın veya uluslararası anlaşmaların gelir, tarh, tahakkuk ve tahsile ilişkin hükümlerinin de bütçe kapsamına alındığına rastlanmaktadır.⁵² C Cetvelinde böyle bir düzenlemeye yer verilmesi, cetvelin anlam ve amacıyla çeliştiği gerekçesiyle öğretilde eleştirilmektedir.⁵³ Kamu üzerindeki bir mali yükümlülüğün, C Cetveli'nde doğrudan dayanağı listelenmemesine rağmen “*diğer hükümler*” çerçevesinde değerlendirilerek uygulanabilir kılınmasının, önceden izin ilkesine, bu ilkenin ilişkili olduğu bütçe hakkına ve hukuki güvenlik ilkesine, en nihayetinde demokrasiye ve hukuk devletine uygun düşüğünü söylemek pek güçtür. Bu müşkül durumu bir sonraki başlık altında etraflıca tartışacağız.

II. BÜTÇE KANUNUNDA YER ALMAYAN VERGİ KANUNLARININ UYGULANABİLİRLİĞİ

A. Vergi Kanunları Karşısında Bütçe Kanununun Kendine Has Özellikleri

1. Usul Bakımından

Anayasa'nın 87. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri düzenlenirken kanun koyma, değiştirme ve kaldırma görev ve yetkisi

⁵⁰ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 59.

⁵¹ Akbey, s. 8.

⁵² Resmî Gazete, T. 31.12.2019, Sayı: 30995 (Mükerrer).

⁵³ Güneş, s. 184.

bir grupta, bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşme ve kabul etme yetkisi ayrı bir grupta sayılmıştır. Parlatentonun kanun koyma usulü ve bütçe kanununu kabul etme usulü birbirinden farklıdır.

Yasama erki, olağan kanun yapma sürecinden farklı bir usulde, her yıl merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasını ve yürütülmesini düzenleyen bir kanun hazırlar. Bu kanun *Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu*'dur.

Yürürlükte bulunan Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemiyle birlikte bütçe hazırlama süreci değişikliğe uğramıştır. Anayasa'nın 161. maddesinin üçüncü fıkrasından itibaren etraflıca tarif edilen yeni sistemde, Cumhurbaşkanı bütçeyi hazırlayıp kanun teklifi olarak mali yılbaşından en az 75 gün önce parlamentoya sunar. Mali yılbaşı 1 Ocak olduğu için, bütçe kanun teklifinin en geç 17 Ekim tarihinde parlamentoya sunulması gerekir.

Teklifin parlamentoya sunulmasından itibaren bütçenin onay aşaması başlar. Teklif öncelikle Bütçe Komisyonu'nda görüşülür. Yeni sistemde Bütçe Komisyonu'nda yer alan 30 üye, TBMM İctüzüğü doğrultusunda, 15 üye iktidar partisinden 15 üye muhalefet partilerinden olacak şekilde düzenlenmiştir. Komisyon, üyelerin salt çoğunluğuyla karar alır. Başka bir deyişle, komisyon onayı için en az 16 üyenin oyuna ihtiyaç vardır ve iktidar partisini temsil eden üyeler yeterli çoğunluğa sahip değildir. Bu durumun Cumhurbaşkanı'nın teklifiyle Bütçe Komisyonu'nun bütçeyi şekillendirme kabiliyeti bakımından bir çeşit denge mekanizmasına işlerlik kazandırdığı söylenebilir.⁵⁴

Bütçe Komisyonu kanun teklifini en fazla 55 gün içinde görüşür ve kabul eder. Komisyonun kabul ettiği teklif metni TBMM Genel Kurulu'nda görüşülür ve 1 Ocak tarihine kadar karara bağlanır. Olağan kanun yapma usulünde Anayasa'nın 89. maddesinin ikinci fıkrası Cumhurbaşkanı'na yayımlanmasını uygun bulmadığı kanunları TBMM'ye geri gönderme yetkisi vermektedir. Ancak bütçe kanunları bu usulden de ayrı tutulmuştur. Yani, Cumhurbaşkanı'nın bütçe kanununun tekrar görüşülmesini istemesi söz konusu olmaz.

Anayasa'nın 161. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, bütçe yasası bu süreler içinde yürürlüğe konulamazsa *geçici bütçe kanunu* çıkarılır. Bu da mümkün olmaz ve geçici nitelikte bir bütçe kanunu çıkarılamazsa, bir önceki yılın bütçesi, yeni yıla ait bütçe yasası usulünce hazır edilinceye kadar yeniden değerlemeye tabi tutularak uygulanır.

Genel Kurul'daki görüşmeler sırasında milletvekilleri bütçeye ilişkin düşüncelerini açıklarlar. Giderlerin artırılması veya gelirlerin azaltılması şeklinde bir

⁵⁴ Dürdane Küçükaycan/ Ferdi Çelikay, "Bütçe Teorisi Perspektifinden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Bütçeleme Süreci ve Bütçe Hakkı Üzerindeki Etkileri", Ayşe Güner/ Gülay Akgül Yılmaz/ A. Bumin Doğrusöz (der.), *Güncel Maliye Tartışmaları - 1*, Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel'e Armağan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 346.

öneride bulunmaları mümkün olmaz. Öte yandan, giderlerin azaltılmasına veya gelirlerin artırılmasına yönelik konular da dâhil olmak üzere değişiklik önerebilirler. Değişiklik önermeleri ayrıca görüşülmeksizin okunur ve oylanır.

2. Esas Bakımından

Bütçe kanunu esası itibariyle, devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine hangi kamusal harcamaları yapabileceğine ve hangi kamu gelirlerini toplayabileceğine ilişkin yetki veren bir şart-işlemdir.⁵⁵ Kamu gelirleri bakımından, bütçe kanununda bulunan hükümler başta vergiler olmak üzere kamu gelirlerinin toplanması için gerekli olan yetkilendirmenin bir şartını oluştururlar.⁵⁶

Kanunlar içerikleri itibariyle normatif olabileceği gibi, tespiti ilişkin teknik hükümler de barındırabilirler.⁵⁷ Bazı kanunlarsa içerik bakımından yalnızca yetki kanunu niteliğini taşırlar.⁵⁸ Bütçe kanunu genel nitelikte objektif emirler veya bir tespit içermez, sadece kamusal harcamaların yapılabilmesine ve kamu gelirlerinin toplanabilmesine yetki verir.⁵⁹ Bu açıdan, bütçe kanunu şekli anlamda bir kanun olsa da maddi anlamda kanun sayılmaz.⁶⁰ Bu ayrıma aşağıda tekrar döneceğiz.

Anayasa'nın 161. maddesinin ikinci fıkrası, bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konamayacağını hüküm altına alır. Esas bakımından yapılan bu kısıtlamanın sonucu olarak, bütçe kanunuyla mevcut kanunlarda bir değişiklik yapılması veya mevcut kanunların kaldırılması da engellenmiş olur.⁶¹ Bütçe kanununda yapılacak bir değişiklik de yine başka bir bütçe kanunuy-la yapılabilecektir.⁶²

Anayasa Mahkemesi “*bütçe ile ilgili hükümler*” kavramını “*bütçenin uygulanması ile ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı ve açıklayıcı nitelikte hükümler*” olarak yorumlamakta ve ancak kanun konusu olabilecek kuralları kapsam dışında tutmaktadır.⁶³

Anayasa Mahkemesi'ne göre, bir hükmün uygulanması durumunda kamu geliri elde edilecek olması veya kamu harcamasında bulunulması o hükmün

⁵⁵ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 15. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 226. Ayrıca bkz. Güneş, s. 187; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 303; Teziç, s. 462.

⁵⁶ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukuku (Birinci Cilt)*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1942, s. 82.

⁵⁷ Onar, s. 215.

⁵⁸ Onar, s. 216.

⁵⁹ Güneş, s. 186; Onar, s. 216, 1203.

⁶⁰ Onar, s. 1202.

⁶¹ Özbudun, s. 227.

⁶² Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 304.

⁶³ Anayasa Mahkemesi, E. 2013/66, K. 2014/19, T. 29.1.2014, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı: 52/1, Yıl: 2015, Ankara, s. 171.

bütçe ile ilgili olduğu anlamına gelmez.⁶⁴ Sözgelimi, mahkeme, kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyaç fazlası gelirinin Türkiye Varlık Fonu'na aktarılmasına ilişkin bir hükmü,⁶⁵ Sağlık Bakanlığı bütçesinden ayrılan ödeneğin her yıl yeniden değerlendirilme yapılarak Yeşilay'a aktarılacağına ilişkin bir hükmü⁶⁶ ve Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün satın alma işlemlerine ilişkin düzenleme getiren bir hükmü⁶⁷ bütçe ile ilgili bulmamıştır.

3. Süre Bakımından

Bütçe kanunu bir yıllık dönem için yapılır ve yalnızca ilgili olduğu yılda gelir toplama ve harcama yetkisi verir. Bütçe kanununda ayrılan ödenekler yalnızca o yıl için kullanılabilir ve kullanılmayan ödenekler de ertesi yılda değerlendirilemez.⁶⁸

Anayasa'nın daha evvel de zikrettiğimiz 161. maddesinin ilk fıkrası "*kamu idarelerinin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarını yıllık bütçelerle yap[acağı]*" söylemekle bütçe kanununun bir yıl için yapılacağını Anayasa kuralı olarak benimsemektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında "*mali 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[in] kanunla düzenlen[eceği]*" ifade edilmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 3. maddesi mali yılı takvim yılı olarak tanımlar. Bu doğrultuda, bütçe kanunu ilgili olduğu takvim yılı için hazırlanır ve takvim yılının ilk gününde yürürlüğe girer.

İlke olarak, bütçede yer alan kamusal harcamaların ait olduğu yıl içinde yapılması ve kamu gelirlerinin de aynı yıl içinde toplanması gerekir. Ancak farklı sebepler doğrultusunda harcamaların yapılmasında ve gelirlerin toplanmasında gecikmeler söz konusu olabilir. Bu durumda bütçe hesaplarının kapatılması gündeme gelir.⁶⁹

Kamu gelirlerinin tamamı bakımından, bütçe hesaplarının kapatılmasında öğretilde "*yönetim dönemi sistemi*" olarak adlandırılan *jestiyon usulü* uygulanmaktadır.⁷⁰ Bu usulde, kamu gelirleri tahsil edildikleri yılın bütçe hesabına kaydedilir ve o yıl tahmin edilen, ama tahsil edilmeyip bakiye olarak kalan gelirler

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, E. 2013/66, K. 2014/19, T. 29.1.2014, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı: 52/1, Yıl: 2015, Ankara, s. 171.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi, E. 2016/180, K. 2018/4, T. 18.1.2018, Resmî Gazete, T. 7.2.2018, Sayı: 30325, s. 42.

⁶⁶ Anayasa Mahkemesi, E. 2015/61, K. 2016/172, T. 2.11.2016, Resmî Gazete, T. 9.12.2016, Sayı: 29913, s. 40.

⁶⁷ Anayasa Mahkemesi, E. 2009/10, K. 2010/56, T. 1.4.2010, Resmî Gazete, T. 22.6.2010, Sayı: 27619.

⁶⁸ Mutluer/Öner/Kesik, s. 79.

⁶⁹ Mutluer/Öner/Kesik, s. 211.

⁷⁰ Mutluer/Öner/Kesik, s. 212.

hangi bütçe yılında tahsil edilirse o yıla ait kabul edilirler.⁷¹ 5018 sayılı Kanun'un 51. maddesi de bu usulü benimsemiş, bütçe kanununda yer alan kamu gelirlerinin tahsil edildiği, kamu harcamalarının ödemenin yapıldığı yılda muhasebeleştirileceğini öngörmüş ve kamu hesaplarının mali yıl hesabına göre tutulacağını hüküm altına almıştır.

Bu çerçevede, yasama erkinin kamu gelirlerinin toplanmasına bütçe kanunu yoluyla verdiği onay belirli bir dönem için geçerlidir. Bütçe kanunu ilgili olduğu yılın takvim başlangıcında yürürlüğe girer ve o yıl içinde tahsil edilen kamu gelirleri o yıla ait kabul edilerek hesapları kapatılır.

B. Bütçe Kanununda Yer Almayan Vergi Kanunlarının Bütçe Kanunuyla İlişkisi

1. Bütçe Kanunu Yürürlükteyken Yürürlüğe Giren Vergi Kanunları Bakımından

Bir önceki bölümde bütçe kanunun usul, esas ve süre bakımından olağan kanunlardan önemli farklar taşıdığını ortaya koyduk. Bu bölümde bütçe kanununda yer almayan vergi kanunlarının bütçe kanunu karşısındaki durumlarını değerlendireceğiz. İlk olarak, bütçe kanunu yürürlükteyken ihdas edilen yeni bir vergi kanununun uygulanabilirliğini ele alalım.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, bütçe kanununa ekli C Cetveli'nde o yıl toplanacak kamu gelirlerinin dayanakları listelenir. Yasama erki, bütçe kanunuyla bu cetvelde yer alan vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerin toplanabilmesine yetki vermiş olur. Bütçe kanununda yer almayan, ancak vergisel yükümlülüklerin doğmasına dayanak oluşturacak yeni kanunlar çıkarılması her zaman mümkündür. Başka bir deyişle, kanun koyucu olağan bir kanunla her zaman vergi getirebilir.

Burada yeni gelen vergi kanununun uygulanıp uygulanmayacağı inceleme konusudur. Bu hususta iki farklı yaklaşım düşünülebilir. Bunlardan ilki, vergi yükümlülüğü getiren hükümlerin her yıl bütçe kanunuyla birlikte yeniden yürürlük kazandığı yaklaşımıdır.⁷² Bu yaklaşıma göre, bütçe kanunu yalnızca şekli bir kanun değildir. Yasama erki, vergi kanunlarında öngörülen vergi doğuran olayların vergi doğurma gücünü her yıl bütçe kanunuyla yeniden tesis eder.

İkinci yaklaşımsa, bütçe kanunun kamu gelirleri bakımından da şekli nitelik taşıdığını mutlak olarak kabul eden yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre, tüm vergisel yükümlülükleri vergi kanunları koyar, bütçe kanunuysa yalnızca bir tahsil yetkisi verir.⁷³ Bütçe kanunu hak, menfaat, yükümlülük veya yaptırım getirmekten ziya-

⁷¹ Bedî Necmettin Feyzioğlu, *'Fransa'da Bütçe Devresinin Kapanması Sistemi ve Bütçe Hesapları'*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1, Yıl: 1953, Ankara, s. 724-725.

⁷² Onar, Duguit'nin bütçe kanununu kamu gelirleri bakımından bu şekilde ele aldığını ifade etmekte ve bu yaklaşımı eleştirmektedir. Bkz. Onar, s. 1202-1203.

⁷³ Onar, s. 1203.

de, kamu gelirleri ve kamusal harcamalar bakımından yürütme erkine yetki veren şekli bir kanun niteliği taşır.⁷⁴ O bütçe yılında doğmuş olan vergi yükümlülüğü vergi kanunundan ileri gelir ve bütçe yılı bitse de varlığını sürdürür.⁷⁵ Yani, vergi kanunlarında öngörülen vergi doğuran olay gerçekleştiğinde vergi yine doğar, ama tahsil edilebilmesi bütçe kanununun yetkilendirmesine bağlıdır.

Birinci yaklaşım yeni gelen vergi kanununun bütçe kanunu karşısındaki durumunu bir yürürlük sorunu olarak ele alırken, ikinci yaklaşım bunu vergi kanununun uygulanabilirliği sorunu olarak değerlendirmektedir. İlk yaklaşıma göre bütçe kanunu vergi kanununa yürürlük kazandırırken, ikinci yaklaşıma göre vergi kanunu zaten yürürlüktedir, ama bütçe kanunu yetki vermediği için henüz uygulanabilir değildir.

Öğretide baskın olan yaklaşım, bizce de isabetli olan ikinci yaklaşımdır. Nitekim, vergi yükümlülükleri yürürlükte bulunan vergi kanunlarından ileri gelir ve bütçe kanunu bunların doğmasına değil, tahsil edilmesine izin verir.⁷⁶ Bu bakımdan vergi kanunları “*eksik*” nitelik taşırlar.⁷⁷ Dolayısıyla bütçe kanununda yer almayan bir vergi kanunu da yükümlülüğü doğurma kabiliyetine sahiptir. Her ne kadar bu yükümlülük doğmuş olsa da tahsili mümkün olmaz. Bu eksikliğin giderilmesi de ancak bir şart-işlem olan bütçe kanunun yetkilendirmesiyle gerçekleşir.

Dolayısıyla, bütçe kanunu karşısında vergi yükümlülüğü getiren kanun yürürlüktedir, ama bu kanunun uygulanması mümkün değildir. Bu halde, vergi yükümlülüğü getiren ve yürürlükte bulunan kanunun bütçe kanununu bu yükümlülük bakımından ilga edip etmediği sorusu gündeme gelebilir. Nitekim, sonradan gelen kanunun önceki kanunu ilga etmesi kronolojik bir yorum prensibi olarak kabul edilir.⁷⁸

Bu durumda, kanun koyucu yeni vergi kanunu getirmekle, bütçe kanununda yetki vermediği bir verginin toplanması hususundaki iradesini ilga mı etmektedir? Bu sorunun cevabı olumsuz olmalıdır. Çünkü yukarıda açıkça ortaya koyduğumuz üzere bütçe kanunu olağan kanunlardan usul, esas ve süre bakımından ayrı bir yerde konumlanır. Evvelce ifade ettiğimiz gibi, Anayasa'nın 87. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri düzenlenirken kanun koyma, değiştirme ve kaldırma görev ve yetkisi bir grupta, bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşme ve kabul etme yetkisi ayrı bir grupta ele alınmaktadır. Bu iki kanun birbirinden ayrıdır ve birinin diğerini ilga etmesi mümkün kabul edilemez.

⁷⁴ Burak Pınar, *Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s. 25.

⁷⁵ Onar, s. 1203.

⁷⁶ Güneş, s. 188-189.

⁷⁷ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 59; Onar, s. 1203.

⁷⁸ Adnan Güriz, *Hukuk Başlangıcı*, 18. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017, s. 158.

Anayasa Mahkemesi de bunu açık biçimde ifade eder: “*Anayasa’da birbirinden tamamen ayrı ve değişik biçimde düzenlenen bu iki yasalaştırma yönteminin doğal sonucu olarak, birinin konusuna giren bir işin, ötekisiyle ilgili yöntemin uygulanması ile düzenlenmesi, değiştirilmesi veya kaldırılması olanaklı değildir.*”⁷⁹

Bu ayrılık, hukuki güvenlik ilkesi bağlamında önceden izin ilkesinin bütçe kanununu kendine münhasır niteliklerle donatmasından ileri gelmektedir. Hukuk devletinde bireylerin devlet karşısındaki güvenliğini sağlamak ve davranışlarını planlamasına imkân vermek için önceden izin ilkesi önemli bir anlam taşır. Tarihsel süreçte bütçe hakkı bağlamında bütçe kanunu usul, esas ve süre bakımından farklı uygulamalarla donatılmıştır. Bu donanım olağan kanunlarla bütçe kanununun değiştirilmesini engelleyen bir işlevi haizdir.

Aynı sebeplerden, ilgili bütçe yılında ihdas edilmesi planlanan, ama henüz olağan kanunlaştırma sürecini tamamlamamış bir vergi kanununun bütçe kanununa önceden eklenmesi de mümkün değildir. Başka bir deyişle, tahmini dayanaklar bütçe kanununda kendine yer bulamaz. Bu bizzat hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir.

Öte yandan, vergi yükümlülüğü getiren bir kanun olağan kanunlaştırma sürecinden geçerek Resmî Gazete’de yayımlanmış, ancak yürürlüğü yayım tarihinden başka bir tarihe, bilhassa farklı bir bütçe yılına denk gelecek şekilde ertelenmişse, bu durumu farklı değerlendirmek gerekir. Henüz yürürlüğe girmemiş, ancak bir kanun olarak mevcudiyetini büsbütün kazanmış, üstelik yürürlük tarihi de belli olan bir kanunun dayanak olarak C Cetveli’nde gösterilmesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemeyebilir. Kanunda yürürlüğün öngörüldüğü yıl için bütçe kanunıyla yetki verilmesi mümkün kabul edilmelidir. Bu kabul, önceden izin ilkesine de uygun olarak hareket edilmesi sayesinde hukuki güvenlik ilkesini tamamlayıcı bir etki taşır. Bu durumda vergi kanununun evvelce belli olan tarihte gerçekten yürürlüğe girmesi de hukuki güvenlik bakımından şarttır.

Son olarak, C Cetveli’ndeki “*diğer hükümler*” ifadesini değerlendirmekte fayda vardır. Evvelce belirttiğimiz üzere, “*diğer hükümler*” başlığı altında cetvelde yer almayan mevzuat da bütçe kapsamına alınmaktadır. “*Bu cetvellerde herhangi bir şekilde yer almayan kanun, kanun hükmünde kararname, cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik, tebliğ ve diğer mevzuat ile ikili veya çok taraflı her türlü anlaşmanın gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri*”⁸⁰ de cetvel içeriğine dâhil edilmektedir.

Burada “*cetvellerde herhangi bir şekilde yer almayan*” şeklindeki ifadeyi, bütçe kanunu hazırlanırken henüz ihdas edilmemiş kanunları da kapsayacak şe-

⁷⁹ Anayasa Mahkemesi, E. 1998/56, K. 1998/89, T. 28.12.1998, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı: 35/2, Yıl: 1999, Ankara, s. 361-362.

⁸⁰ Resmî Gazete, T. 31.12.2019, Sayı: 30995 (Mükerrer).

kilde yorumlamak mümkün olmamalıdır. Zaten C Cetvelinde böyle bir düzenlemeye yer verilmesi, başlı başına cetvelin anlam ve amacıyla çelişmektedir.⁸¹ Böyle bir yorumun kabulü, önceden izin ilkesine, bu ilkenin ilişkili olduğu bütçe hakkına ve hukuki güvenlik ilkesine, en nihayetinde demokrasiye ve hukuk devletine aykırılık taşıyacaktır. Bütçe kanunun henüz ihdas edilmemiş bir kanunu “*diğer hükümler*” gibi belirsizlik taşıyan bir düzenlemeyle dayanak olarak göstermesi, hukuki güvenliğin sağlanması gereğine zıt düşer. Bunun “*herhangi bir şekilde yer almayan*” hükümleri içermeysiyse öngörülebilirliği büsbütün zedeler.

Bu konunun somut bir örneği, 5.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la konulan dijital hizmet vergisidir.⁸² Dijital hizmet vergisi, aynı kanunla 6802 sayılı Gider Vergisi Kanununa eklenen konaklama vergisinden ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa eklenen değerli konut vergisinden farklı olarak, başka bir kanun içinde düzenlenmemiş, bizzat 7194 sayılı Kanun’un bir düzenlemesi şeklinde mevzuata dâhil edilmiştir. Bununla birlikte, 21.12.2019 tarihinde kabul edilen, 31.12.2019 tarihinde yayımlanan ve 1.1.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7197 sayılı 2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli cetvellerde dijital hizmet vergisini düzenleyen 7194 sayılı Kanun zikredilmemiştir.⁸³

7194 sayılı Kanun’un 52. maddesinde dijital hizmet vergisine ilişkin hükümlerin yürürlüğe gireceği tarih, “*kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ay başı*”na denk gelecek şekilde 1.3.2020 olarak belirlenmiştir. Yukarıda, bütçe kanunu yürürlüğe girmeden evvel yürürlükte bulunmayan, ama bir kanun olarak mevcudiyetini kazanmış durumda olan ve yürürlük tarihi belli olan vergi kanunlarının bütçe kanununda kanuni dayanak olarak gösterilmesinin hukuki güvenlik ilkesi bakımından bir sorun olmadığını açıklamıştık. Mevcut bulunan ama yürürlüğe girmemiş vergi kanunlarının da, eğer kanun koyucu o yıl o verginin toplanmasını istiyorsa, önceden izin ilkesine uygun biçimde bütçe kanununda yer alması gerekir. Aksi halde, böyle bir verginin toplanması hukuki güvenlik ilkesine aykırı olur. Dolayısıyla, dijital hizmet vergisine ilişkin mezkûr kanunun her halükarda bütçe kanununda zikredilmiş olması şarttır.

“*Diğer hükümler*” başlığı altında bulunan “*cetvellerde herhangi bir şekilde yer almayan*” şeklindeki ifadeyi, kanun koyucunun dijital hizmet vergisinin 2020 yılında toplanmasına cevaz verdiği şeklinde yorumlamak, başka bir deyişle, mezkûr kanunun bütçe kanununda bu başlık altında yer aldığını söylemek, önceden izin ilkesini dolanmak anlamına gelir ve bu da hukuki güvenlik ilkesine

⁸¹ Güneş, s. 184.

⁸² Resmî Gazete, T. 7.12.2019, Sayı: 30971.

⁸³ Resmî Gazete, T. 31.12.2019, Sayı: 30995 (Mükerrer).

aykırılık teşkil eder.⁸⁴ Kanun koyucunun, 5.12.2019 tarihinde kabul ettiği bir kanunu 21.12.2019 tarihinde unuttuğu da söylenemeyeceğine göre, dijital hizmet vergisinin 2020 yılında toplanmasını uygun bulmadığını kabul etmek gerekir.⁸⁵ 2021 yılı bakımındansa, 31.12.2020 tarihinde yayımlanan ve 1.1.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7258 sayılı 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli C Cetveli’nde 7194 sayılı Kanun zikredildiğinden dijital hizmet vergisinin toplanması mümkündür.⁸⁶

2. Bütçe Kanunu Yürürlüğe Girmeden Evvel Yürürlükte Bulunan Vergi Kanunları Bakımından

Bir önceki başlıkta bütçe kanunu yürürlükteyken ihdas edilen yeni bir vergi kanununun uygulanabilirliğini değerlendirdik. Bütçe kanununda yer almayan vergi kanunlarının bütçe kanunu karşısındaki durumu bakımından ikinci bir ihtimal, vergi yükümlülüğü getiren hükümlerin bütçe kanunu yürürlüğe girmeden evvel yürürlükte bulunması halidir.

Bu durumda öncelikle ifade edilmesi gereken husus, yine, bütçe kanunun vergi kanununa yürürlük mü kazandırdığı, yoksa uygulanmasına mı imkân verdiği şeklindeki ayrılıktır. Yukarıda ifade ettiğimiz üzere, öğretilerdeki baskın yaklaşım vergi kanunlarının “eksik” bir nitelik taşıdığı şeklindedir.⁸⁷ Bütçe kanunu bir şart-işlem olarak, hüküm altına alınan verginin o yıl tahsil edilmesine müsaade etmek suretiyle zaman bakımından uygulanmasını tesis eder. Dolayısıyla, bütçe kanunu kendinden önce yürürlükte bulunan bir vergi kanununun uygulanabilirliğine imkân vermiş olur.

Bütçe kanununda yer almayan ve bütçe kanunun yürürlüğe girmesinden önce yürürlüğe girmiş bir vergi kanunu zaten yürürlükte, hüküm altına aldığı vergisel yükümlülüğü doğurma kabiliyetine zaten sahiptir. Ancak böyle bir verginin tahsiline izin yoktur. Devlet, kanunen yükümlülük doğmuş olsa bile, bütçe kanunu yetki vermediği için bu vergiyi toplayamaz.

Önceden izin ilkesi doğrultusunda, yürürlükte bulunan bir vergi kanununun bütçe kanununda gösterilmemesini, kanun koyucunun o yıl o verginin toplanmasını istemediği şeklinde yorumlamak yerinde olacaktır. Buna karşılık, sorun yine C Cetveli’ndeki “diğer hükümler” ifadesinde düğümlenmektedir. Cetvelde “herhangi bir şekilde yer almayan” mevzuatın kapsama alınmasını nasıl değer-

⁸⁴ Bumin Doğrusöz, Dijital Hizmet Vergisi ve Bütçe Kanunu, Dünya Gazetesi, 3.3.2020, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-hizmet-vergisi-ve-butce-kanunu/463933> (erişim tarihi, 12.3.2021).

⁸⁵ Bumin Doğrusöz, Dijital Hizmet Vergisi 2020 Yılında Alınabilir mi?, Dünya Gazetesi, 27.2.2020, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-hizmet-vergisi-2020-yilinda-alinabilir-mi/463525> (erişim tarihi, 12.3.2021).

⁸⁶ Resmî Gazete, T. 31.12.2020, Sayı: 31351 (Mükerrer).

⁸⁷ Güneş, s. 188; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 59; Onar, s. 1203.

lendirmek gerekir? Sözgelimi, kanun koyucunun toplanmasını istediği, ama bütçe kanununda göstermeyi unuttuğu bir vergi kanununu bu bakımdan nasıl ele alınmalıdır?

C Cetveli’nde yer alan “*diğer hükümler*” şeklindeki düzenlemenin amacının unutulmuş hükümlerin de uygulanmasını sağlamak olduğu düşünülebilir.⁸⁸ Ancak, “*herhangi bir şekilde yer almayan*” demekle bilinçli veya bilinçsiz olarak bütçe kanununa konulmayan veya bir önceki başlıkta ele aldığımız gibi henüz var olmayan hükümleri bütçeye dâhil etme çabasına hiçbir zaman izin verilmemelidir. Böyle bir durum önceden izin ilkesine aykırılık teşkil eder.

Nitekim, bireylerin kanun koyucunun bütçe kanundaki iradesini ayrıca araştırma gibi bir yükümlülüğü de olmamalıdır. Bireylerden, hukuki güvenlik bağlamında kendi davranışlarını düzenlerken, kanun koyucunun bütçe kanununda yer vermediği hükümleri unutup unutmadığını tespit etmesi, bilinçli olarak mı yoksa bilinçsizce mi kapsama almadığını araştırması beklenemez. Bütçe kanunu ilgili yılda toplanacak kamu gelirlerine ilişkin yetki iradesinin tam ve kusursuz bir kaynağı olarak kabul edilmeli ve bu şekilde düzenlenmelidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Önceden izin ilkesi, bir takvim yılında toplanacak vergilerin yasama erkince dayanaklarıyla birlikte önceden onaylanması gerektiğini işaretlemekle, demokrasinin mali temelini oluşturan bütçe hakkının ve hukuk devletinin temel içeriğini oluşturan hukuki güvenlik ilkesinin bir izdüşümü olarak karşımıza çıkar. Parlamentoların temsil niteliği ölçüsünde, bireyler kendi kendilerini vergilendirdikleri gibi, o yıl bunlardan hangilerinin uygulanacağına da kendileri karar vermiş olur.

Bu bağlamda, vergi kanunları “*eksik*” bir nitelik taşır ve bu eksikliğin bütçe kanunun verdiği tahsil yetkisiyle giderilmesi gerekir.⁸⁹ Bütçe kanununda kanuni dayanağıyla birlikte yer almayan bir vergi, her ne kadar yükümlülük doğmuş olsa da tahsil edilemez. Bu, hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olarak önceden izin ilkesinin sonucudur.

Demokratik hukuk devletinin bir gereği olarak ortaya koyduğumuz önceden izin ilkesi, kamu gelirleri bakımından Anayasa’da açık bir düzenleme yapılmak suretiyle koruma altına alınmamıştır. Önceden izin ilkesinin kamu gelirleri bakımından da bir Anayasa kuralı olarak düzenlenmesinde yarar vardır.⁹⁰

Kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesi Anayasa’da koruma altına alınmamış olsa da mülga 1050 sayılı Muhâsebe-i Umûmiye Kanunu’nun 39. madde hükmünde açıkça düzenlenmekte ve kanuni bir yükümlülük olarak etkisi-

⁸⁸ Güneş, s. 184.

⁸⁹ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 59; Onar, s. 1203.

⁹⁰ Güneş, s. 194.

ni sürdürmekteydi. Oysa yürürlükteki 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bu açıklıkta bir düzenleme maalesef mevcut değildir. 5018 sayılı Kanun'un çeşitli maddelerinin yorumlanmasından hareketle bu ilkenin kanunda yer aldığı söylenebilmektedir. Bu durum, önceden izin ilkesini kamu gelirleri bakımından eskiden olduğundan daha emniyetsiz bir hale getirmiştir. Dolayısıyla, önceden izin ilkesinin eskiden olduğu gibi açık bir kanuni düzenlemeye kavuşturulması önemli bir ihtiyaçtır.

Kamu gelirleri bakımından önceden izin ilkesinin bir Anayasa kuralı olarak düzenlenmesi ve/veya eskisi gibi bir açıklıkla kanunda yer alması da yeterli değildir. Bütçe kanunu yürürlükteyken ihdas edilen vergi kanunlarının sonraki bütçe yılından itibaren yürürlüğe gireceğine ilişkin açık bir hükmün de Anayasa'da ve/veya kanunla düzenlenmesi gereklidir.⁹¹ Bunun yanında C Cetveli'nde yer alan "*diğer hükümler*" şeklindeki hukuki güvenliği ortadan kaldıran ve bütçe kanununun anlam ve amacıyla çelişen uygulamadan da vazgeçilmesi elzemdir.

Hukuki güvenlik ve hukuk devleti, bütçe hakkı ve demokrasi gibi ilişkilendirmelerle kurgulanan önceden izin ilkesi, başta ifade ettiğimiz sosyoekonomik ilişkilerin öngörülebilirliğini teminat altına alma ihtiyacını ancak bu eksikliklerin giderilmesiyle gerçek mânâda karşılayabilir.

⁹¹ Karakoç, s. 93.

KAYNAKÇA

- AKBEY**, Ferhat, ‘Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu’, International Journal of Public Finance, Sayı: 5/1, Yıl: 2020, Bursa, s. 1-26.
- AKTAN**, Coşkun Can, *Anayasal Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- AVCI**, Mehmet Alpertunga, ‘Yasamanın Birincil Güçlü Silahı Bütçe Hakkı - Teorik Bir Yaklaşım’, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 19/1, Yıl: 2015, Erzurum, s. 69-80.
- BAĞLI**, Mehmet Selim, ‘Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı’, Yasama Dergisi, Sayı: 20, Yıl: 2012, Ankara, s. 39-77.
- BATIREL**, Ömer Faruk, *Kamu Bütçesi*, 9. Bası, Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 2004.
- BAYKURT**, Fakir, *Kaplumbağalar*, 4. Bası, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1975.
- ÇAĞAN**, Nami, ‘Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme’, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 1980, s. 129-151.
- DOĞRUSÖZ**, Bumin, ‘Dijital Hizmet Vergisi 2020 Yılında Alınabilir mi?’, Köşe Yazısı, Dünya Gazetesi, 27.2.2020, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-hizmet-vergisi-2020-yilinda-alinabilir-mi/463525>, Erişim Tarihi: 12.3.2021.
- DOĞRUSÖZ**, Bumin, ‘Dijital Hizmet Vergisi ve Bütçe Kanunu’, Köşe Yazısı, Dünya Gazetesi, 3.3.2020, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-hizmet-vergisi-ve-butce-kanunu/463933>, Erişim Tarihi: 12.3.2021.
- FEYZİOĞLU**, Bedî Necmettin, ‘Fransa’da Bütçe Devresinin Kapanması Sistemi ve Bütçe Hesapları’, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1, Yıl: 1953, Ankara, s. 722-741.
- GÜNEŞ**, Gülsen, ‘Hukuksal Teknik Açısından Bütçede ‘Önceden İzin İlkesi’ nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi’, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Muğla, 2000, s. 173-197.
- GÜRİZ**, Adnan, *Hukuk Başlangıcı*, 18. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017.
- KABOĞLU**, İbrahim Ö., *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, 5. Bası, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2009.
- KANETİ**, Selim / **EKMEKÇİ**, Esra / **GÜNEŞ**, Gülsen/ **KAŞIKCI**, Mahmut, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- KARAKOÇ**, Yusuf, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”, Feridun Yenisey/ Gülsen Güneş/ Z. Ertunç Şirin (der.), *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 83-98.
- KÜÇÜKAYCAN**, Dürdane / **ÇELİKAY**, Ferdi, “Bütçe Teorisi Perspektifinden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Bütçeleme Süreci ve Bütçe Hakkı Üzerindeki Etkileri”, Ayşe Güner/ Gülay Akgül Yılmaz/ A. Bumin Doğrusöz (der.), *Güncel Maliye Tartışmaları - I, Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel’e Armağan*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 329-356.

- MUTLUER**, Kâmil/ **ÖNER**, Erdoğan/ **KESİK**, Ahmet, *Bütçe Hukuku*, 4. Bası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2018.
- ONAR**, Sıddık Sami, *İdare Hukuku (Birinci Cilt)*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1942.
- ÖNCEL**, Muâlla / **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami / **GÖKER**, Cenker, *Vergi Hukuku*, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- ÖZBUDUN**, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, 15. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- PARETO**, Vilfredo, *Demokrasinin Dönüşümü*, Pinhan Yayıncılık, İstanbul, 2016.
- PINAR**, Burak, *Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009.
- SANCAR**, Mithat, *'Devlet Akli' Kıskacında Hukuk Devleti*, 8. Bası, İletişim Yayınları, İstanbul, 2016.
- ŞAHİN**, Mehmet / **UYSAL**, Özge, "Bütçe ve Mali Demokrasi", Figen Altuğ/ Ahmet Kesik/ Murat Şeker (der.), *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 203-220.
- TANÖR**, Bülent / **YÜZBAŞIOĞLU**, Necmi, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 14. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- TEZİÇ**, Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, 16. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- YILMAZCAN**, Dilek, *'Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları'*, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Muğla, 2000, s. 163-172.

