



# TÜRK ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA VERGİNİN KAMU GİDERLERİNİN KARŞILIĞI OLMASI İLKESİ BAKIMINDAN KAMU HİZMETLERİNİN FİNANSMANI

ABDULLAH TEKBAŞ<sup>1\*</sup>

<sup>1</sup> Dr., Anayasa Mahkemesi, atekbas@gmail.com; <https://orcid.org/0000-0003-4831-1265>

## ÖZ

Toplumun ortak ihtiyaçları kamu hizmetleriyle karşılanmaktadır. Kamu hizmetleri hukuksal olarak idari kamu hizmetleri ve sınai ve ticari kamu hizmetleri olarak iki gruba, maliye bilimi açısından ise tam kamusal mallar, yarı kamusal mallar ve özel mallar olarak üç gruba ayrılmaktadır. Bu ayrımlar diğer katkılarının yanı sıra kamu hizmetlerinin hangi kamu gelirleriyle finanse edileceğini belirlemek için de kullanılmaktadır.

Kamu hizmetleri çeşitli gelirlerle finanse edilmektedir. En önemli finansman kaynağı ise vergidir. Vergiye ilişkin anayasal ilkelerden biri de verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesidir. Bu ilke gereğince kamu giderleri vergi ile finanse edilecektir. Ancak vergi, karşılıksız olması ve mali güce göre alınması nedeniyle ancak tüm topluma fayda sağlayan kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılabilir. Dolayısıyla verginin, tüm topluma fayda sağlamayan sınai ve ticari kamu hizmetlerinin (özel malların) finansmanı için tahsisi mümkün değildir.

### Editör / Editor:

Ahmet AYSU,  
Erciyes Üniversitesi, Türkiye

### Hakemler / Referees:

Cemil RAKICI,  
Karadeniz Teknik Üniversitesi, Türkiye  
Ersan ÖZ,  
Pamukkale Üniversitesi, Türkiye

### \*Sorumlu Yazar / Corresponding Author:

Abdullah TEKBAŞ  
atekbas@gmail.com

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Kamu hizmeti, Kamu hizmetlerinin finansmanı, Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi

## FINANCING OF PUBLIC SERVICES IN ACCORDANCE WITH THE PRINCIPLE OF TAXATION FOR PUBLIC EXPENDITURES IN THE LIGHT OF THE DECISIONS OF THE TURKISH CONSTITUTIONAL COURT

### ABSTRACT

The common needs of the society are met by public services. Public services are legally divided into two groups as administrative public services and industrial and commercial public services, and in terms of public finance, they are divided into three groups as full public goods, semi-public goods and private goods. These classifications are used, among other contributions, to determine which public revenues shall be used to finance public services.

Public services are financed by various revenues. The most important source of financing is taxes. One of the constitutional principles regarding taxation is the principle that taxes shall be collected to cover public expenditures. In accordance with this principle, public expenditures shall be financed by taxes. However, taxes can only be used to finance public services that benefit the whole society, as they are unrequited and collected according to financial power. Therefore, any tax cannot be allocated for the financing of industrial and commercial public services (private goods) that do not benefit the whole society.

**Keywords:** Tax, Public service, Financing of public services, The principle that taxes shall be collected to cover public expenditures.

### JEL:

H2, H410, H420

### Geliş: 8 Kasım 2022

Received: November 8, 2022

Kabul: 2 Aralık 2022

Accepted: December 2, 2022

Yayın Tarihi: 30 Aralık 2022

Published: December 30, 2022

### Atıf Önerisi / Cited as (APA):

Tekbaş A. (2022),

Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Bakımından Kamu Hizmetlerinin Finansmanı,  
Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 63, 49-64,  
doi: 10.18070/erciyesiibd.1200933

## GİRİŞ

Devletin varlığını sürdürebilmesi kamu hizmetlerinin yürütülmesine bağlıdır. Kamu hizmetlerinin çeşitli ihtiyaçlara istinaden çeşitli yönlerden sınıflandırılabilmesi mümkündür. Bu kapsamda kamu hizmetlerinin finansman bakımından da sınıflandırılması gerekmektedir.

Öteden beri kamu hizmetlerinin finansmanında tek bir gelir türü kullanılmamaktadır. En temel gelir türü olan vergilerin yanı sıra diğer mali yükümlülüklerin ve özel gelirlerin de kamu hizmetlerinin finansmanında kullanıldığı görülmektedir.

Devletin fonksiyonlarındaki artışa paralel olarak kamu hizmetlerinin nicelik ve nitelik bakımından artışı söz konusudur. Bu artışa paralel olarak ortaya çıkan finansman ihtiyacı da çeşitli kamu gelirleriyle karşılanmaktadır. Bu kamu gelirleri gerek anayasadan gerekse kendi tanımlarından kaynaklanan bazı ilkelere tabi olup bu ilkeler gereği bir ayırım yapılmaksızın bütün kamu hizmetlerinin bütün kamu gelirleriyle finansmanı mümkün değildir. Bu çalışmanın amacı, Anayasa Mahkemesi (AYM) kararları ışığında verginin kamu giderlerinin karşılığı ilkesi gereği verginin ticari ve sınıai kamu hizmetlerinin (özel malların) finansmanında kullanılıp kullanılmayacağını ortaya koymak olup çalışma araştırma ve yayın etiğine uygun olarak kaleme alınmıştır.

## I. KAMU HİZMETİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Toplumsal ihtiyaçların özel faaliyetleri aşan bir etkinlikte ve özel çıkarları aşan bir yarar adına karşılanması "kamusal alan"ın varlığını varsayar (Karahanoğulları, 2004, 84). Kamu yararı için söz konusu toplumsal ihtiyaçların karşılanması da kamu hizmetleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

### A. Tanımı ve İlkeleri

İdarenin faaliyetleri, idare hukukunda geleneksel olarak kamu hizmeti ve kolluk faaliyetleri olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir (Ulusoy, 2019, 457). Düzenleyici ve denetleyici kurumlar/kurullar olan bağımsız idari otoritelerce yerine getirilen regülasyon faaliyetlerinin kamu hizmeti ve kolluk faaliyeti yanında üçüncü bir idari faaliyet türü olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin tartışmalı olduğu ifade edilmişse de (Ulusoy, 2019, 458) AYM, değişik kararlarında bu faaliyetleri kamu hizmeti kapsamında ele almıştır.<sup>1</sup>

Hukuksal yönüyle kamu hizmeti kavramı Léon Duguit tarafından idare hukukunun merkezine oturtulmuştur (Ulusoy, 2019, 461). Jéze'e göre kamu hizmeti, yönetenlerin kamu hizmeti usulüyle karşılamaya karar verdikleri ortak ihtiyaçlardır (Karahanoğulları, 2004, 39). Doktrinde kamu hizmetine ilişkin çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Kamu hizmeti; "Kamuya yararlı olması ve özel ticari faaliyet olarak gereği gibi yürütülmesinin mümkün ya da arzulanır olmaması nedeniyle, yasama organı tarafından özel ticari faaliyetlere göre farklı ve spesifik bir hukuki rejime tabi tutulmuş ve sorumluluğu son tahlilde bir idari makam tarafından üstlenilen faaliyet" (Ulusoy, 2019, 467); "toplumsal ihtiyaçları karşılayacak (tatmin edecek) mal ve hizmet üretimi" (Karahanoğulları, 2004, 45); "siyasal alanın örgütünce (devletçe) kısmen veya tamamen üretim ilişkileri alanının kurallarından bağımsız kılınarak üstlenilen, kamusal (siyasal) alana dahil edilen, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik faaliyetler" (Karahanoğulları, 2004, 66); "İdarenin toplumun ortak gereksinmelerini karşılamak amacıyla doğrudan veya yakın gözetimi ve sorumluluğu altında, kamusal yetki ve usuller kullanarak yürüttüğü faaliyet" (Tan, 2019, 368); "toplumun müşterek nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler" (Akdoğan, 2011, 39), "siyasal iktidar tarafından kamu yararı amacına yönelik olduğu kabul edilen, kamu tüzel kişisi veya kamu tüzel kişisinin denetim ve gözetimi altında özel hukuk tüzel kişileri tarafından yerine getirilen ve toplumsal açıdan önem taşıyan genel ve ortak ihtiyaçların karşılanması için yapılan faaliyetler" (Karakoç, 2015, 413, 450) olarak tanımlanmıştır.

AYM tarafından kamu hizmeti; "geniş tanımıyla, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların denetimi ve gözetimleri altında, ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak için topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinlikler" olarak

tanımlanmıştır (AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019, § 6; E.2007/2, K.2011/13, 13/01/2011).

Kamu hizmetleri kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yerine getirilmekte olup bu iki kavram arasındaki ilişkinin ortaya konması gerekmektedir. "Kamu ihtiyacının ekonomik bir kavram olmasına karşılık kamu hizmeti idare hukukunun kapsamına giren hukuki bir kavramdır. Diğer yandan ister özel, ister kamusal olsun, ihtiyaç soyut bir niteliğe sahiptir. Zira, temelinde, psikolojik ve fizyolojik nedenler vardır. Hizmet ise, mahiyeti saptanıp parasal olarak ifade olunabildiği için somut bir niteliğe sahiptir. Kamu ihtiyacı ancak, belli siyasal ve idari organlarca belirli bir prosedüre göre saptandıktan sonra kamu hizmeti haline dönüşür." (Nadaroğlu, 2000, 129).

Kamu hizmetinin ilkeleri; eşitlik, süreklilik, adaptasyon, meccanilik (bedelsizlik) şeklinde sıralanabilir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Ulusoy, 2019, 491-502).

Önceleri kamu hizmeti olarak yürütülen hizmetlerin özel hizmete, özel hizmet olarak yürütülen hizmetlerin kamu hizmetine dönüşmesi söz konusu olabilmektedir (Akdoğan, 2011, 39).

Devletin görevlerindeki artış yönündeki değişim, kamu hizmeti türü ve miktarında artışa neden olmaktadır. Devletin klasik görevleri olan güvenlik, asayiş, eğitim, sağlık gibi temel görevlerinin yanı sıra günümüzde, ekonomide denge sağlanması, ekonomik kalkınma, gelir dağılımında adalet vb. ekonomik ve sosyal görevlerinden doğan hizmetleri de söz konusudur (Akdoğan, 2011, 40).

AYM kamu hizmetini "niteliği gereği kamu hizmeti" ibaresi kapsamında niteliğine göre belirlemede, ilgili makamların tanımlamasıyla bağlı kalmamaktadır. AYM'nin kamu hizmetini belirlerken ortaya koyduğu kriterler; toplumun ortak gereksinimlerinin karşılanmasına yönelik, düzenli ve sürekli olmalarıdır. Mahkemenin kamu hizmeti tespitine ilişkin kararlarına aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Su, elektrik, havagazı gibi ihtiyaçların karşılanması (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974).
- Maden Kanunu'na göre yeminli teknik büroların yaptıkları iş (AYM, E.1985/10, K.1985/14, 2/8/1985).
- Yapı ruhsatı ve buna bağlı yapı kullanma izni verme (AYM, E.1985/11, K.1986/29, 11/12/1986).
- Sağlık hizmeti (AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988; E.2005/145, K.2009/112, 23/7/2009; E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988).
- Yeminli mali müşavir tasdik hizmeti (AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19/3/1987).
- Dış ticaretin düzenlenmesi (AYM, E.1984/6, K.1985/1, 11/01/1985).
- Radyo-televizyon yayıncılığı (AYM, E.1989/9, K.1990/8, 18/5/1990).
- Köprü, tünel, baraj, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, otoyol, demiryolu, deniz ve hava limanları yapımı ve işletilmesi ve benzeri etkinlikler (AYM, E.1994/71, K.1995/23, 28/6/1995).
- Sulama hizmetleri (AYM, E.2018/104, K.2020/39, 16/7/2020).
- Elektrik hizmeti (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017).
- Atık suların uzaklaştırılması işi (AYM, E.1990/18, K.1991/4, 14/2/1991).
- Çarşı ve mahalle bekçisi hizmeti (AYM, E.1965/25, K.1965/57, 26/10/1965).
- Seçimle meclislere giren siyasi partilerin faaliyetleri (AYM, E.1970/12, K.1971/13, 2/2/1971).
- Öğretim ve eğitim hizmeti (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974).
- Üniversite öğretimi hizmeti (AYM, E.1973/37, K.1975/22, 25/2/1975).
- Gelir İdaresi Başkanlığınca yürütülen işler (AYM, E.2010/93, K.2012/20, 9/2/2012).
- Sanayi bölgelerinin kurulması (AYM, E.1967/41, K.1969/57, 25/10/1969).
- Dış ticaretin düzenlenmesi (AYM, E.1984/6, K.1985/1, 11/01/1985).
- Tapu ve Kadastro Kurulu hizmetleri (AYM, E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012).
- İlkokul Öğretmenleri Sağlık ve İhtimai Yardım Sandığı faaliyetleri (AYM, E.1985/7, K.1985/22, 28/11/1985).

AYM, Devlet tarafından yürütülen yukarıda belirtilen hizmetlerin yanı sıra özel kesim tarafından yürütülen bazı hizmetlerin de nitelikleri gereği kamu hizmeti sayılacağını belirtmiştir. Bunlara şu örnekler verilebilir:

<sup>1</sup> Radyo ve Televizyon Üst Kurulu faaliyetlerinin kamu hizmeti olduğu (AYM, E.2004/55, K.2008/118, 12/6/2008); Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu faaliyetlerinin kamu hizmeti olduğu (AYM, E.2005/139, K.2007/33, 22/3/2007).

- Özel öğretim hizmeti (AYM, E.1990/4, K.1990/6, 12/4/1990).
  - Yeminli mali müşavirlik hizmeti (AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19/3/1987).
  - Noterlik hizmeti (AYM, E.1979/5, K.1979/29, 19/6/1979).
- AYM, Seçimlerde meclislere giremeyen siyasi partilerin hizmetlerinin kamu hizmeti olmadığı sonucuna varmıştır (AYM, E.1970/12, K.1971/13, 2/2/1971).

## B. Özellikleri

Kamu hizmetinin özellikleri şöyledir (Ulusoy, 2019, 467-468):

1. Hangi hizmetin kamu hizmeti olacağına yasama organı karar verir.
2. Kamuya yararlı bir faaliyet olması gerekir.
3. Özel ticari faaliyetlerden farklı bir hukuki rejime tabi tutulurlar (kamu hukuk rejimi).
4. Mutlaka idare tarafından yürütülmesi gerekmeyele birlikte, özel kişilerce yürütülse de hizmetin asli sorumluluğunun ve nihai denetimin son tahlilde bir idari makama ait olması gerekir.
5. Özel ticari faaliyet olarak gereği gibi sunulmuyor ya da özel hukuka tabi ticari faaliyet olarak sunulması politik açıdan arzulanmıyor olmalıdır.

## C. Ölçütleri / Unsurları

Kamu hizmetlerinin tanımlanmasında organik ölçüt (unsur), maddi ölçüt (unsur) (Gözler, 2003, 232; Ulusoy, 2019, 468; Tan, 2019, 368 vd.) ve şekli ölçüt (unsur) (Tan, 2019, 368 vd.) olmak üzere üç unsurunun bulunduğu kabul edilmektedir. Kamu hizmetinin "kimin tarafından yerine getirildiği esas alınarak bir hizmetin kamu hizmeti olarak nitelendirilmesinde başvurulan ölçüte organik ölçüt denilmektedir. ...Hizmetin kimin tarafından yerine getirildiği değil, yerine getirilen hizmetin niteliğinin esas alınarak bir hizmetin kamu hizmeti olarak kabul edilmesinde başvurulan ölçüte maddi ölçüt denilmektedir. ... Bir hizmetin kamu hizmeti sayılabilmesi için hangi usullere göre yerine getirildiğine bakılması gerektiğine ilişkin ölçüte de şekli ölçüt denilmektedir" (Karakoç, 2015, 432-433).

Organik ölçüt uyarınca bir faaliyetin kamu hizmeti olarak nitelendirilebilmesi için kamu tüzel kişisi tarafından üstlenilmesi gerekmektedir. Bu durum ise, iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, kamu tüzel kişisi tarafından üstlenilen bir faaliyetin doğrudan yine o kamu tüzel kişisi tarafından yerine getirilmesi; ikincisi ise, faaliyetin bir kamu tüzel kişisinden aldığı yetkiyle ve onun gözetimi ve denetimi altında bir özel hukuk kişisi tarafından yerine getirilmesidir (Gözler, 2003, 220). AYM de bir kararında (AYM, E.1990/4, K.1990/6, 12/4/1990) "Kamu hizmetleri, aslında bir bütündür. Bunun yerine getirilmesi de ilke olarak Devlete aittir. Ancak toplum hayatının gittikçe genişlemesiyle çoğalan kamu hizmetlerinin mutlaka klasik idare kuruluşları tarafından görülmesi koşulu artık aranmamakta, bunların dışında özel kişilerce de gerçekleştirilebileceği kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, kamusal hizmet ünitelerinin nitelik ve özellikleriyle uyuşabildiği ölçüde, kamu ve özel hukuk kurallarından oluşan karma nitelikte yapılandırılmaları mümkündür. Bu sebeplerdir ki, kamu hizmetleri ne suretle yürütülürse yürütülsün kamu kurum ve kuruluşlarının gözetim ve denetimleriyle hizmeti yönlendirme yetkileri var olduğu sürece, hizmet kamusal niteliğini korumuş olur." demek suretiyle aynı tespiti yapmıştır.

Maddi ölçüte göre kamu hizmeti, bu faaliyeti yürütenin niteliklerinden tamamen bağımsız olarak, tatmininde kamu yararı bulunan toplumsal bir ihtiyacı karşılayan faaliyettir. Maddi ölçüt uyarınca özel kişiler tarafından yürütülen bir faaliyet kamu yararı amacına yönelik olduğu takdirde bir kamu tüzel kişisi tarafından üstlenilerek kamu hizmeti haline getirilebilecek, bir kamu tüzel kişisinin yürüttüğü faaliyet kamu yararına yönelik değilse kamu hizmeti olarak nitelendirilemeyecektir (Gözler, 2003, 221).

Son olarak, şekli açıdan kamu hizmeti de tanımlanmış olup bunun belli bir usulü, belli bir hukukî rejimi ifade ettiği belirtilmektedir. Bu ölçüte göre, bir faaliyetin kamu hizmeti sayılabilmesi için kamu hizmetleri hukukî rejimine, yani kamu yönetimi usullerine tâbi olması gerekir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Günday, 2011, 342 vd.).

Kamu hizmetlerinin idarenin gözetim ve denetimi altında özel kişilerce yürütülebilmesi nedeniyle organik unsurun; kamu hizmetinin

yasama organınca belirlenmesi, özel hizmetlerin kamu hizmeti olarak tanımlanabilmesi dolayısıyla niteliği gereği kamu hizmetinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle maddi unsurun önemini yitirdiği (Bkz. Karakoç, 2015, 440), bu unsurların pozitif hukuk açısından pratik faydası bulunmadığı ileri sürülmüştür (Ulusoy, 2019, 468). Nitekim, Uyuşmazlık Mahkemesine göre, "...Bugün artık özel hukuktakinden ayrı, kamu hukuku usulleriyle görülmesi zorunluluğu kamu hizmetinin değişmez bir karakteri ve unsuru olmaktan çıkmıştır. Faaliyet konularının gereklerine göre, değişik nispetlerde kamu ve özel hukuktan oluşan karma bir yöntem ile yürütülen sını ve ekonomik ağırlıklı birçok kamu hizmeti alanı vardır.Uyuşmazlık Mahkemesi 26.10.1992 gün ve E.1992/33, K.1992/36, (RG. 1 Aralık 1992-21422).)" (Günday, 2011, 331-332). AYM de, "Görevsel bakımdan bir girişim ve etkinliğin kamu hizmeti sayılması veya sayılmaması, değişik koşullar dikkate alınarak yasakoyucunun görüşleri doğrultusundaki belirlemelerine göre şekillenen değişken ve göreceli bir konudur. Kamu hizmetinin yönetsel ögesi, genelde kamusal yönetim biçimi ise de idarenin özel hukuk hükümlerine göre yürüttüğü kimi etkinliklerin de bu nitelikte olduğu görülmektedir. Fakat bir hizmetin amacı kamu yararı ise kamu hukuku esaslarına bağlı kalacağı açıktır. Bu nedenle idarenin, toplumun yararına olarak genel ve ortak gereksinimlerini karşılamak için giriştiği etkinlikler hangi yol ve usulle yapılırsa yapılsın kamu hizmeti sayılacağından "kamu hizmeti" kavramının en önemli ögesi yönetim biçimi değil, hizmetin amacı ve bunun sorumluluğunu üstlenen organın niteliğidir." demek suretiyle aynı hususa işaret etmiştir (AYM, E.1996/63, K.1997/40, 26/3/1997).

## Ç. Belirlenmesi / Kurulması ve Genişlemesi

Kamu hizmetlerinin belirlenmesi zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hakim siyasal ideolojiye göre değişen (Özbudun, 1992, 6) politik bir tercihi yansıtmaktadır (Nadaroğlu, 2000, 128). Bu tercihle neyin kamu yararına olduğu, neyin olmadığı da belirlenmiş olacaktır. Bir faaliyet kamu hizmeti haline getirilmiş ise kamu yararı olduğu, kamu hizmeti olmaktan çıkartılmışsa kamu yararı olmadığı kabul edilecek (Gözler, 2003, 226)<sup>2</sup>, özel hizmet kamu hizmetine, kamu hizmeti özel hizmete dönüştürülebilecektir (Karakoç, 2015, 425). Bunların yanı sıra şehir içinde otobüsle yolcu taşımacılığı hizmeti, eğitim hizmeti, sağlık hizmeti vb. hizmetlerde olduğu gibi bazen devlet bir hizmeti kamu hizmeti olarak belirleyerek başkası tarafından yürütülmesini yasaklayabileceği gibi imtiyaz sözleşmesi yapılması, ruhsat alınması gibi şartlara da bağlayabilecektir (Bilgen, 1990, 113, 114).

Kamu hizmetinin kurulmasına/belirlenmesine ilişkin değişik görüşler ortaya atılmıştır. Ticari faaliyet olarak yerine getirilemeyen haliyle faaliyetin doğası gereği kamu hizmeti olarak ortaya çıktığı "mutlakçı kamu hizmeti anlayışı", yöneticilerin kamu hizmetini belirleyeceğini ifade eden "göreceli kamu hizmeti anlayışı" söz konusudur (Ulusoy, 2019, 461-462). Bugün gelinen noktada göreceli kamu hizmeti anlayışının hâkim olduğu görülmektedir.

Kamu hizmetinin belirlenmesinde önemli meselelerden biri de belirlemenin kim tarafından yapılacağıdır. Bir faaliyetin kamu hizmeti olarak belirlenmesinin özel teşebbüs hürriyetinin sınırlandırılması anlamına geleceği, böyle bir sınırlamanın da ancak kanunla yapılabileceği gerekçesinden hareketle kamu hizmetini belirleme yetkisinin yasama organına ait olduğu ileri sürülmüştür (Ulusoy, 2019, 462)<sup>3</sup>. Yasama organının yetkisine ilişkin anayasal düzenlemelere örnek olarak; idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla kurulacağına ilişkin 123. madde, kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüslerin devleştirileceğine ilişkin 47. madde, örnek gösterilebilir (Tan, 2019, 374-375). AYM, bu yaklaşıma paralel olarak "Kamu hizmetlerini belirlemenin geçerli ölçütünün onu kuranların başka bir anlatımla yasa koyucunun iradesi ile bütünleştiği[nin] izlenmekte" (AYM, E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991) olduğunu, "...bir hizmetin kamu hizmeti niteliğine bürünmesinde yasakoyucunun iradesi[nin] rol oyna[dığını]...Anayasa kurallarına uygun olmak koşulu ile, kamusal gereksinimlerin zorunlu kıldığı durumlarda yasama organı[nın]

2 Gözler'e göre Anayasa'da kamu yararı tanımlanmamışsa AYM'nin bu konuda değerlendirme yapması ve sonuca varması yerindelet denetimi olacaktır (Gözler, 2003, 227).

3 "İdarenin kuruluş ve görevlerinin kanunla düzenleneceği" yönündeki Anayasa 123/1 hükmü gereği kamu hizmetleri ancak kanunla kurulabilecek ve kanunla kaldırılabilir (Ulusoy, 2019, 469; Tan, 2019, 374).



herhangi bir alanı yasal statü içine alarak kamu hizmeti kurabil"eceğini (AYM, E.1994/71, K.1995/23, 28/6/1995; E.1985/7, K.1985/22, 28/11/1985), "Anayasa[nın], kamu hizmetlerinin kanunla kurulacağı ve idarenin görevlerinin de kanunla düzenleneceği ilkesini benimse"diğini (AYM, E.1967/41, K.1969/57, 25/10/1969) belirtmiştir. AYM bir başka kararında (AYM, E.1994/43, K.1994/42-2, 9/12/1994), kamu hizmetinin harcama gerektirdiği hususundan da hareket ederek kamu hizmetinin yasayla kurulacağını "Öte yandan, kamu hizmetlerinin yürütülmesi harcama yapılmasını gerektirmekte olup Anayasa'ya (m. 161) göre de devletin ve KİT'ler dışında kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır ve bu da Anayasa'ya göre (m. 87) yasa konusudur. Kamu hizmeti ve onun dayanağını oluşturan "kamu yararı"nın bir yasa hükmü ile veya "yasanın çizdiği sınırlar içinde yasanın verdiği açık yetkiye dayanılarak" kurulacağını belirten Anayasa Mahkemesi'ne göre "kamu hizmetinin kurulması Devlet gücünün kullanılması ile bütçe usullerine göre kaynak ayrılması ve bütün kamu yönetiminin temeli olan görev ve yetkinin yasayla belirlenmesi ile olur." demek suretiyle ortaya koymuştur.

"Doktrindeki ve AYM'nin önceki tarihlerdeki kararlarında ortaya konulan yukarıdaki yaklaşıma karşın 2017 Anayasa değişikliği sonrası yasama organı yanında kamu tüzel kişiliği kurma yetkisine sahip Cumhurbaşkanının da kamu hizmeti tesis edebileceği kabul edilmektedir" (Tan, 2019, 374). Cumhurbaşkanı'nın yetkisine ilişkin olarak ise bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının Cumhurbaşkanlığı karanamesi ile kurulacağına ilişkin 106. madde örnek gösterilebilir (Tan, 2019, 374-375).

Bunların yanı sıra yerel yönetimlerin de bu hususta yetkili olduğu AYM tarafından kabul edilmektedir. AYM bir kararında (AYM, E.1987/18, K.1988/23, 22/6/1988) "Anayasa'nın 127. maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen yerinden yönetim ilkesi, daha önce de açıklandığı gibi yerel yönetimlerin özerkliğini pekiştirmektedir. Gerek bu fıkra, gerek 123. maddenin birinci fıkrasında sözü edilen "görevler" sözcüğünün, yine Anayasa'nın 127. maddesinin birinci fıkrasında ifadesini bulan "mahallî müşterek ihtiyaçlar"ı kapsadığı açıktır. Bu kavram, herhangi bir yerel yönetim biriminin sınırları içinde yaşayan kişi, aile, zümre ya da sınıfın özel çıkarlarını değil, aynı yörede birlikte yaşamaktan doğan eylemlerle ilgili durumların yarattığı, yoğunlaştırdığı ve güncelleştirdiği, özünde yerel ve kamusal hizmet karakterinin ağır bastığı ortak beklentileri ifade etmektedir. Bu gereksinimleri yerel planda karşılama olanak ve önceliklerini takdir yetkisinin o yörede yaşayan halkın yasalara dayalı olarak oluşturdukları organlara bırakılması, hem özerklik ilkesine, hem de demokratik yaşam biçimine daha uygun bir yoldur. Yerel ortak gereksinimlerin kapsam ve sınırının saptanması yetkisinin, merkezden yönetime, yasadaki ifadesiyle Bakanlar Kuruluna verilmesi, bu yetkinin siyasal yönlendirme, kayırma ya da caydırma amacıyla da kullanılabilirliği, subjektif takdir ve tercihlerle bölgeler arasında dengesizliklere yol açabileceği kuşku ve olasılığı giderebilecek nitelikte değildir." demek suretiyle bu husustaki yaklaşımını dile getirmiştir. Tan'a göre "Yerel idarelerin kamu hizmeti oluşturabilmeleri için yasal düzenlemeye gerek yoktur. Zira, Anayasa'ya (m. 127) göre yerel idareler, "il, belediye ve köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere" kurulmuş kamu tüzel kişileri olduklarından, bu genel çerçevede görev alanlarına giren bir faaliyeti, kendi yasaları çerçevesinde kamu hizmetine dönüştürülebilirler. Ancak, bunu yaparken tekel oluşturup bir faaliyet alanını tümüyle bireylere kapatmaları olanaksızdır." (Tan, 2019, 375-376).

Anayasa'da kamu hizmetine ilişkin düzenlemeler noktasından bakıldığında; anayasaların da bazı faaliyetleri devletin görevleri arasına alabileceği, onların kamu hizmeti olarak yürütülmesine karar verebileceği ve bu faaliyetlerin artık mahiyetleri itibarıyla olmasa bile bu Anayasa hükmü sebebiyle kamu hizmeti olacağı ifade edilmiş, sosyal güvenlik, sağlık ve konut, eğitim ve öğretim hizmetleri örnek olarak gösterilmiştir (Bilgen, 1990, 113). AYM de eski bir kararında (AYM, E.1979/1, K.1979/30, 21/6/1979) "Gerçekten, Devletin hüküm ve tasarrufu altında olan doğal zenginlikler ve kaynaklarının aranma ve işletilmesinin ilke olarak Devletin görevi sayılması, Anayasa Koyucunun bu işleri "kamu hizmeti" niteliğinde gördüğünün açık kanıtıdır." demek suretiyle bu görüşü benimsediğini belirtmiştir.

Anayasa'da devlete görev olarak yüklenen toplumsal ihtiyaçlar, fiilen kamu hizmetlerine dönüştürülebileceği gibi dönüştürülmemeleri de söz konusu olabilecek; Anayasa'da öngörülmeden ancak zorunlu toplumsal ihtiyaçlar nedeniyle ortaya çıkan görevler de söz konusu olabilecektir (bkz. Karahanoğulları, 2004, 66-68).

AYM, bir hizmetin kamu hizmeti olup olmadığını nitelendirme yetkisini "Anayasa Mahkemesi'nin anayasal denetim görevini yerine getirmesindeki değerlendirmeleri saklıdır. Çünkü, etkinliği irdeleyip nitelendirmeden Anayasa kurallarına uygunluğunu ya da aykırılığını saptamanın olanağı yoktur." (AYM, E.1994/71, K.1995/23, 28/6/1995) demek suretiyle kendisinde görmüştür. Bu kabul sonucu AYM, yetkide paralellik ilkesi gereği kamu hizmetini kuran organının kaldırabilmesi esas olmakla birlikte, telefon ve elektrik hizmetlerinin niteliği gereği kamu hizmeti olduğu, bunların kanun koyucu tarafından dahi ortadan kaldırılamayacağını (AYM, E.1995/38, K.1996/7, 28/2/1996) belirtmek suretiyle "niteliği gereği" kamu hizmetlerinin anayasal zorunluluk olarak yürütülmesi gerektiği ve kanun koyucu tarafından kaldırılmayacağı sonucuna varmıştır. Bu yaklaşımıyla AYM'nin bazı kamu hizmetleri bakımından "mutlakçı kamu hizmeti anlayışı"ni benimsediği anlaşılmaktadır.

Devletin görevlerindeki artışa paralel olarak kamu hizmetleri de nitelik ve nicelik olarak artma ve genişleme eğilimindedir.

AYM, Devletin gördüğü kamu işlerinin bir bölümünün yerine getirilmesi için kamulaştırılmış taşınmazların özel kişilere bırakılmasına ilişkin kuralı incelediği kararında (AYM, E.1967/41, K.1969/57, 25/10/1969), "Devletin görevlerinin eskisine göre çok değişik alanları ilgilendirmesi ve özellikle bugünkü devlete bir çok iktisadi görevler yükletilmiş bulunması karşısında böyle durumların olağan sayılması gerekmektedir. Devletin, yalnızca ülkede disiplini sağlamakla görevli bulunduğu çağlardaki kamu hizmeti ve kamu yararı kavramları ile bugün devletin birçok iktisadi görevleri de bulunduğu çağdaki kamu hizmeti ve kamu yararı kavramları birbirinin benzeri olamayacağı" gerekçesiyle, yurdun bir takım yerlerinde turistik bölgelerle sanayi bölgelerinin düzenli biçimde kurulmasının ve böylelikle kalkınma planı ereklerinin gerçekleştirilmek istenmesinin birer kamu işi niteliğinde olduğu sonucuna varmış ve bu amaçla kamulaştırılmış taşınmazların özel kişilere devrinin Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir.

AYM'ye göre "Kamu hizmeti kavramının gerek öğretilerde gerekse uygulamalarda devlet ve öteki kamu tüzel kişilerin genel idare esaslarına göre yürütülen hizmetler alanının dışına taşın ve yayılan bir kapsamı olduğu ve bunun da gittikçe genişlediği bir gerçektir." (AYM, E.1994/71, K.1995/23, 28/6/1995).

## D. Sınıflandırılması – Türleri

Önemine istinaden gerek doktrin ve gerekse AYM tarafından yapılan sınıflandırma ayrı ayrı ele alınacaktır.

### 1. Doktrin Tarafından Yapılan Sınıflandırma

Kamu hizmetleri amaç, coğrafi alan, rekabet, işletmecisi yönlerinden sınıflandırılabilirliği gibi niteliklerine göre de sınıflandırılabilir. Niteliklerine göre kamu hizmetleri idari kamu hizmetleri ve sınıai ve ticari (iktisadi) kamu hizmetleri biçiminde sınıflandırılabilir (Ulusoy, 2019, 471). Zira kamu hizmetleri içinde kamu gücü ayrıcalıklarına başvurulmadan yerine getirilen iktisadi nitelikli kamu hizmetlerinin ayrı bir kategori oluşturduğu kabul edilmektedir (Karahanoğulları, 2004, 177). Birinci Dünya Savaşı'ndan sonraki gelişmeler devletin ekonomik alanda da hizmetler yürütmesini gerektirmiş böylelikle ağırlıklı olarak özel hukuk ancak genelde kamu hukuku özel hukuk karışımı karma bir hukuki, sınıai ve ticari kamu hizmetleri kategorisi ortaya çıkmıştır (Tan, 2019, 372).

İdari kamu hizmetleri "geleneksel olarak kamu tarafından üstlenilen klasik kamu hizmetleri olup, toplumsal yaşam için asgari düzeyde zorunlu görülen temel kamu hizmetleridir. Örneğin, adalet hizmetleri, ulusal savunma hizmeti, kamu düzeninin korunması, ...devlet tarafından üstlenilen temel eğitim ve temel sağlık hizmetleri bu kapsamdadır. Bu tür kamu hizmetlerinin iktisadi mantık içinde fiyatlandırılması, yani her bir kullanıcıdan her bir kullanım için alınacak kullanım ücreti genellikle mümkün olmayıp, mümkün olsa dahi toplumsal ve politik nedenlerle kural olarak fiyatlandırılması arzu edilmemektedir." (Ulusoy, 2019,

472).

İktisadi kamu hizmetleri “ekonomik niteliği ağır basan ve niteliği gereğince fiyatlandırılmasının hem mümkün olduğu hem de daha fazla arzu edildiği kamu hizmetleridir. ...Örneğin, telefon, elektrik, doğalgaz, içme suyu, şehir içi toplu ulaşım, demiryolu, radyo televizyon yayıncılığı hizmetleri bu nitelikte sayılabilir.” (Ulusoy, 2019, 473).

“İdari kamu hizmetlerinde bütünüyle kamu hukuku rejimi uygulanır. Ama iktisadi kamu hizmetlerine kısmen kamu hukuku, kısmen ise özel hukuk rejimi uygulanabilir. Hizmetin, gündelik rutin işleyişine ilişkin hususlarda, salt ticari hususlarda, hizmetten yararlananların hizmeti yürüten kişi ile aralarındaki “abonman” sözleşmelerinde ve “işçi” statüsündeki personelin iş hukukuna ilişkin ihtilaflarında özel hukuk rejimi; hizmetin bütününe ilişkin alınacak temel kararlarda, tarifeler gibi düzenlemelerde, hizmetin genel organizasyonda ve hizmetin yürütümünde görev yapan kamu görevlilerinin özlük işlemlerinde ise prensip olarak kamu hukuku rejimi uygulanır.” (Ulusoy, 2019, 473).

“İdari kamu hizmetinden yararlananların idareyle aralarındaki hukuki ilişki bir statü ilişkisidir ve kural olarak idarece tek yanlı olarak belirlenmektedir. Bu nedenle idari kamu hizmetlerine kamu hukuku kuralları uygulanır. Buna karşın iktisadi kamu hizmetinden yararlananların idareyle olan ilişkisi kural olarak bir “sözleşme” ilişkisidir. İki yanlı, kontraktüel nitelikte bir ilişki olduğundan bunlara ilke olarak özel hukuk rejimi uygulanır. Zira sözü edilen bu sözleşmelerin özel hukuk sözleşmeleri olduğu kabul edilir. Örneği elektrik, doğalgaz ve içme suyu abonman sözleşmeleri ile demiryolu ve şehir içi toplu ulaşım biletleri gibi.” (Ulusoy, 2019, 473).

Sınai ve ticari kamu hizmetlerinde diğer amaçların varlığı da söz konusu olabilmekle birlikte gelir elde etme amacının da önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

Mevzuatta da yukarıda belirtilen ayrıma uygun düzenlemelere rastlanmaktadır. Anayasa'nın 128. maddesinde yer alan “...genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetleri...” ibaresi ile 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan “genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetleri” ibaresinin idari kamu hizmetlerine işaret ettiği, bunların yanı sıra sınai ve ticari kamu hizmetlerinin de söz konusu olabileceğinin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Zira aşağıda yer verilecek AYM kararları da bu kabulü destekler niteliktedir.

“Kamu hizmetlerinin “idari” mi yoksa “iktisadi” nitelikte olduğuna karar verme yetkisi yasama organıdır. Çünkü bu ayrıma göre kamu hizmetlerinin finansman boyutu değişebilmektedir. Örneğin iktisadi kamu hizmetlerine oranla idari kamu hizmetlerinin kamu kaynakları ile finanse edilmesi daha yüksek olasılıktır. Zira idari kamu hizmetlerinde kural olarak hizmetten yararlananlardan “fiyat” (maliyet + kar) niteliğinde bedel alınmadığından ve hizmetin (yatırım ve işletme) maliyeti esas olarak bütçeden ve vergiler kanalıyla karşılandığından, buna ilişkin “tercihin” halkın temsilcileri olan yasama organı üyelerince yapılması daha meşrudur.” (Ulusoy, 2019, 473). Ancak belirlemenin yasama organınca yapılmaması durumunda yargı içtihatları belirleyici olacaktır (Gözler, 2003, 240). Bu durumda ilgili düzenlemelere ve genel hükümlere bakılarak (Ulusoy, 2019, 473-474) hizmetin niteliği ve türü belirlenecektir. Bu kapsamda “söz konusu hizmete kısmen de olsa özel hukuk kurallarının uygulanmasının öngörülüp öngörülmediği; hizmetten yararlananların hukuki durumunda tek yanlı “statü” ilişkisinin mi yoksa iki yanlı “kontraktüel” ilişki mi öngörüldüğü, hizmetten yararlanma karşılığı “fiyat” niteliğinde bedel alınmasına olanak tanınıp tanınmadığı ve o hizmete benzer nitelikteki diğer hizmetlerin hangi nitelikte kabul edildiği gibi hususlar” (Ulusoy, 2019, 473-474) dikkate alınacaktır. “İdari kamu hizmetleri ile endüstriyel ve ticari kamu hizmetleri ayrımının geniş uygulama alanı bulduğu Fransız idare hukukunda bu ayrım, hizmetin konusu, finansman biçimi ile örgütleniş ve işleyiş biçimi dikkate alınarak yapılmaktadır. Bu üç açıdan özel girişiminkine benzer hizmetler, endüstriyel ve ticari kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir. Bu ölçütlerin uygulanmasında da hizmetin tekel niteliği, finansmanın vergi ve benzeri gelirlerle mi, yoksa hizmetten yararlananlardan alınan ücretle mi karşılandığı, örgütleniş biçiminin özel girişiminkine benzeyip benzemediği gibi göstergeler önem taşımaktadır.” (Tan, 2019, 372).

## 2. Anayasa Mahkemesi Tarafından Yapılan Sınıflandırma

Doktrindeki ayrıma uygun olarak fakat farklı ibarelerle AYM'nin değişik kararlarında, kamu hizmetlerinin genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetleri (AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988) ve özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen kamu hizmetleri (AYM, E.1987/11, K.1988/2, 21/01/1988; E.1992/44, K.1993/7, 9/2/1993) olmak üzere ikiye ayrılarak incelendiği görülmektedir.

### a. Genel İdare Esaslarına Göre Yürütülen Hizmetler

“Genel idare esaslarına göre yürütülme” ibaresi Anayasa'nın kamu hizmeti görevlilerine ilişkin genel ilkelerin düzenlendiği 128. maddesindeki yer almaktadır. Madde metni “Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür.” biçimindedir.

AYM kararlarında, “önemi ve değeri nedeniyle devletin başlıca görevleri, genel idare esaslarının yapısal ve işlevsel özellikleri” ibareleri tanımlanmamışsa da (Gözler, 2003, 248) bazı kararlarda bu ibareleri tanımlamaya yönelik ifadeler yer verildiği görülmektedir.

AYM'nin bir kararında (AYM, E.1992/44, K.1993/7, 9/2/1993) “Anayasa'nın 125. maddesinin dördüncü fıkrasında geçen “...Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesi...” hükmündeki “esaslar” sözcüğü ile 128. maddesinin birinci fıkrasında geçen “Devletin kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür” hükmünde geçen “genel idare esasları” deyimini, kamu görevinin anayasal dayanağıdır. / Devletin, Anayasa'nın 5. maddesiyle belirlenen temel amaç ve görevleriyle sonraki maddelerde gösterilen yükümlülükleri yerine getirirken bu esasların gözönünde bulundurulması, yasal düzenlemelerin de buna uygun olması gerekir. İster “merkezden yönetim”, ister “yerinden yönetim” esasları olsun, hepsi genelde idare çatısı altında ve “idarenin bütünlüğü” ilkesi kapsamında aynı esaslara bağlıdır. / Önemi ve değeri nedeniyle Devletin başlıca görevleri “genel idare esasları”na göre yürütülmektedir.” denilmek suretiyle “genel idare esasları” deyiminin kamu görevinin anayasal dayanağı olduğu kabul edilmiş, bu kapsamdaki görevlerin Anayasa'nın 128. maddesi gereği memurlar ve diğer kamu görevlileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

AYM, E.1990/12 sayılı kararında (AYM, E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991) “Statü ayrımının yapılmasında öncelikli genel idare esaslarına göre yürütülecek hizmetleri belirleyecek objektif ölçütlerin getirilmesi gerekmektedir” diyerek genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerinin ölçütlerini ortaya koymuştur. Gerek bu kararda ve gerekse başka kararlarında ortaya konulan bu ölçütler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kadroya bağlı olarak yerine getirilir (AYM, E.1992/44, K.1993/7, 9/2/1993).
- Merkezi idare ile statüer ilişki içinde yürütülür (AYM, E.1992/44, K.1993/7, 9/2/1993; E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991).
- Kamu gücünün / emretme yetkisinin kullanılması söz konusudur (AYM, E.1992/44, K.1993/7, 9/2/1993; E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991; E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012).
- Kamusal yönetim usulleri geçerlidir (AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019).
- İcrai işlem yapılmasını / hukuki, cezai ve idari tedbirleri uygulama yetkisini gerektirir (AYM, E.2013/43, K.2013/168, 26/12/2013; E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017; E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012).
- Asli ve süreli olmalıdır (AYM, E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991; E.2004/16, K.2011/63, 14/4/2011; E.2020/10, K.2020/67, 12/11/2020; E.2004/55, K.2008/118, 12/6/2008; E.2005/139, K.2007/33, 22/3/2007; E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019; E.2008/54, K.2011/45, 10/3/2011; E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988).

AYM'nin genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetleri

olarak kabul ettiği kamu hizmetlerine aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Kamu iktisadi teşebbüslerinde, belli bir seviyeye kadar yönetim kadrolarına ilişkin görevler, diğer bir ifade ile yönetim hizmetleri (AYM, E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991).
- Devlet kamu tüzel kişiliği içinde yer alan Başbakanlığa Anayasa ve kanunlarla verilen görevler (AYM, E.2004/16, K.2011/63, 14/4/2011).
- Balık göç yapılarına ait proje onay ve kabul işlemleri (AYM, E.2020/10, K.2020/67, 12/11/2020).
- RTÜK faaliyetleri (AYM, E.2004/55, K.2008/118, 12/6/2008).
- BDDK faaliyetleri (AYM, E.2005/139, K.2007/33, 22/3/2007).
- Elektrik üretim ve dağıtım yapıları tesislerin lisansı kapsamındaki denetim faaliyetleri (AYM, E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012).
- İtfaiye hizmeti (AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019).
- Eğitim ve öğretim hizmetleri (AYM, E.2008/54, K.2011/45, 10/3/2011).
- Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığının yönetim ve denetiminde bulunan ve yer alan sağlık işletmelerinin faaliyetleri (AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988).

## b. Özel İşletmecilik Esaslarına Göre Yürütülen Hizmetler

AYM'ye göre "“Kamu hizmeti” kavramının gerek öğretide gerekse uygulamalarda devlet ve öteki kamu tüzel kişilerin genel idare esaslarına göre yürütülen hizmetler alanının dışına taşan ve yayılan bir kapsamı olduğu ve bunun da gittikçe genişlediği bir gerçektir." (AYM, E.1994/71, K.1995/23, 28/6/1995). "Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin 28.11.1985 günlü, Esas: 1985/2, Karar: 1985/2 sayılı kararında "Hiç şüphesiz Anayasa kurallarına uygun olmak koşulu ile, kamusal ihtiyaçların gerekli kıldığı hallerde yasama organı, herhangi bir alanı yasal statü içine alarak bir kamu hizmeti tesis edebilir."; esasını kabul etmiş, 21.1.1971 günlü, Esas: 1969/33, Karar: 1971/7 sayılı kararında ise "Kamu hizmetleri kavramının gerek öğretide, gerekse uygulamada Devletçe ve öteki kamu tüzel kişilerin genel idare esaslarına göre yürütülen hizmetler alanının dışına taşan ve yayılan bir kapsamı olduğu ve kapsamın da gittikçe genişlediği bilinmektedir." görüşüne yer verilmiştir." (AYM, E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991).

AYM'nin değişik kararlarında ortaya konulan özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerine ilişkin ölçütler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Devletin gözetimi ve denetimi altında yürütülmelidir (AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019; E.2013/43, K.2013/168, 26/12/2013; E.2020/10, K.2020/67, 12/11/2020).
  - Belli yasal usullerle yürütülür (AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019; E.2013/43, K.2013/168, 26/12/2013; E.2020/10, K.2020/67, 12/11/2020).
  - Özel (gerçek veya tüzel) kişilere yaptırılması mümkündür (AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019; E.2020/10, K.2020/67, 12/11/2020; E.2013/43, K.2013/168, 26/12/2013; E.1994/71, K.1995/23, 28/6/1995).
  - Özel işletmecilik esaslarına göre yürütülür (AYM, E.1987/11, K.1988/2, 21/01/1988).
  - Devlete ait yetkiler kullanılabilir (AYM, E.1974/17, K.1974/41, 8/10/1974).
- AYM aşağıda belirtilen kamu hizmetlerinin özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen kamu hizmetleri olduklarını / genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetleri olmadıklarını kabul etmiştir:
- Vakıflar Meclisi hizmetleri (AYM, E.2008/22, K.2010/82, 17/6/2010).
  - Fahri trafik müfettişlerinin hizmetleri (AYM, E.2013/43, K.2013/168, 26/12/2013).
  - Büyükşehir belediyelerince kurulabileceği öngörülen sermaye şirketlerinin faaliyetleri (AYM, E.2004/79, K.2007/6, 25/01/2007).
  - Personel çalıştırılmasına dayalı yardımcı işler (AYM, E.2014/177, K.2015/49, 14/5/2015).
  - Devlet Yatırım Bankası hizmetleri (AYM, E.1987/11, K.1988/2, 21/01/1988).
  - Nükleer yapı denetim kuruluşları denetim hizmetleri (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017).
  - TÜBİTAK bünyesinde geliştirilen teknolojilerin ticarileştirilmesi,

kamu ve özel sektörün teknolojik araştırma faaliyetlerinin desteklemesi ve bu çerçevede geliştirilen buluşların ticarileştirilmesi amacıyla kurulan şirketlerin faaliyetleri (AYM, E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012).

- Enerji dağıtım şirketlerinin denetlenmesi görevi (AYM, E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012).
- ÖSYM'nin sınav faaliyeti ile ilgili kurduğu veya ortak olduğu şirket faaliyetleri (AYM, E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012).
- Spor Toto Teşkilat Başkanlığı (STTB) tarafından şans ve talih oyunları oynatılması (AYM, E.2018/135, K.2021/71, 13/10/2021).

## II. KAMU HİZMETLERİNİN FİNANSMANI

Kamu hizmetleri anayasal ve yasal çeşitli usul ve ilkelere göre finanse edilmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanında, gelirlerin elde edilmesi ve harcanmasına yönelik olarak; bütün gelirlerin bütçede toplanması, bütçe süreci içinde harcanması, âdem-i tahsis gibi usule ilişkin ilkeler mevcut olduğu gibi; Anayasa'nın 65. maddesinde yer alan "sosyal ve ekonomik alandaki görevlerin mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirilmesi"<sup>4</sup> ve 73. maddesinde yer alan "verginin kamu giderlerinin karşılığı olması" gibi esasa ilişkin ilkeler de mevcuttur. Kamu gelirlerinin elde edilmesi ve harcanmasına ilişkin bu ilkeler devlet faaliyetlerinin finansmanının özel faaliyetlerin finansmanından farklılıklarını ortaya koymaktadır. Örneğin, özel sektör faaliyetlerinin finansmanı fiyat ile sağlanmakta iken, kamu faaliyetinin finansmanında esas olarak vergilerden yararlanılmaktadır. Temel finansman aracı olan vergide ise fiyatta olduğu gibi bireysel karşılık bulunmamakta, verginin toplanması ile harcanması birbirinden bağımsız kurallara göre yürütülmektedir (Muter, 1997, 2).

### A. Finansman Bakımından Kamu Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Bütün kamusal giderlerin bütün kamu gelirleriyle finanse edilemeyecekleri, hangi kamu hizmetinin hangi kamu gelirleriyle finanse edileceği, finansmanda bireysel faydalanmaya istinaden bedel alınıp alınmayacağı, hangilerinin bedelsiz sunulacağı gibi finansmana ilişkin meseleleri çözümlenebilir bakımından öncelikle devlet tarafından sunulan hizmetlerin bu şekilde ayrılması gerektiren özelliklerin ortaya konulması gerekmektedir. Hukuki bakımdan idari – sınav ve ticari (buna paralel olarak AYM kararlarında genel idare esaslarına göre yürütülen – özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen) biçiminde sınıflandırılan kamu hizmetleri, finansman bakımından (finansmanı sağlayacak gelirlerin elde edilmesi ve bu hizmetler için harcanmasına ilişkin incelemeleri yapan temel disiplin olan maliye bilimi çerçevesinde) tam kamusal mallar, yarı kamusal mallar ve özel mallar olarak üçe ayrılmaktadır. Devlet tarafından sunulan her hizmetin iktisadi anlamda bir mal olması dolayısıyla hukuktaki "kamu hizmeti"nin maliye disiplinindeki karşılığı olarak "kamusal mal" kavramı kullanılmaktadır (Ulusoy, 2019, 465). AYM, yargı hizmetlerinden harç alınabileceğine ilişkin kararında (AYM, E.1974/31, K.1974/43, 24/10/1974) "... Anayasanın 61 inci maddesinde, Devletin, kanunlarla (harç) niteliğinde gelir sağlayabileceği açıkça gösterilmiş olduğuna idare hukukunun ve maliye biliminin genel kurallarına göre de, bazı kamu hizmetlerinden doğrudan doğruya yararlanan kişilerden kanunla belirtilen miktarlarda alınan ve özel nitelikte bir çeşit vergiden ibaret olan paralar (harç) olarak adlandırılmakta bulunduğu göre... Harçlar Kanunuyla, yargı çalışmalarından davalı ve davacı olarak doğrudan doğruya yararlanmakta olan kişilerden (harç) adı altında bir para alınmasının kural olarak Anayasanın herhangi bir ilkesine aykırılığın söz edilmesinin mümkün değildir" demek suretiyle, kamu hizmetlerinin finansmanına ilişkin değerlendirmelerde maliye biliminin genel kurallarından yararlanılması gerektiğini ifade etmiştir.

4 "Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin kaynağını; dayanağını ve aynı zamanda sınırını oluşturmaktadır." (Karakoç, 2015, 450). "Öğrenimin sağlanması Devletin sosyal bir ödevidir. Anayasa'nın 53. maddesi, Devleti, böyle bir ödevi ancak iktisadi gelişme ve mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirmekle yükümlü tutmuş; daha ilerisini beklememiş ve istememiştir. Böyle olması da doğal ve olağandır. Çünkü iktisadi gelişme seviyesine ve mali kaynakların yeterliliğine dayanan iktisadi ve sosyal ödevleri bu koşullar var olmadıkça, gerçekleştirilemezler." (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974).



## 1. Mali Bakımdan Kamu Hizmetleri

Maliye bilimi finansmanları noktasından hareketle kamu hizmetlerini tam kamusal (kollektif) mallar, yarı kamusal (yarı kollektif) mallar ve özel mallar olarak üçe ayırmaktadır.

### a. Tam Kamusal (Kollektif) Mallar

Tam kamusal mallar devlet tarafından üretilmemeleri durumunda başka şekilde üretilmeyecek mallar olup özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (bkz. Akdoğan, 2011, 41-46, 52):

- Toplumsal (anonim) ihtiyaçları karşılamaya yönelik olup toplumu oluşturan bireylerin tamamını ilgilendirmektedirler.
- Bireysel karşılıkları yoktur. Faydaları toplum bireyleri arasında küçük kısımlar halinde bölünemez, bu nedenle fiyatlandırılmaz ve pazarlanamazlar.
- Birlikte tüketim söz konusudur. Bir bireyin elde ettiği fayda diğerlerinin elde edecekleri faydaya etki etmemektedir. Bu nedenle dışlama (faydasından birilerinin yoksun bırakılabilmesi) söz konusu değildir.
- Fiyatlandırılmadıklarından fiyatla finanse edilemezler. Bedava sunulmaları (meccanilik), finansmanın vergiyle sağlanması gerekmektedir. Kişiler bireysel faydalarına istinaden finansmanına katılmadıkları halde ödedikleri vergilerle finansmanına katılmaktadırlar.<sup>5</sup>
- Belirtilen özellikleri dolayısıyla tüketicilerin tercihlerini belirtmelerine uygun değildirler. Üretimleri ile ilgili kararlar siyasi süreç içerisinde alınır.

Bu mallara örnek olarak; savunma hizmeti, genel polis hizmeti, zorunlu öğretim hizmeti, zorunlu sağlık hizmeti gösterilebilir. Örneğin savunma hizmeti, toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik, faydası toplum bireyleri arasında bölünemeyen, hiç kimsenin faydasından dışlanmadığı, bu özellikleri itibarıyla piyasa konusu yapılamayan ve üretimine ilişkin kararların siyasal süreç içinde alınması zorunlu bir kamu hizmetidir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, tam kamusal malların belirtilen özellikleri dolayısıyla fiyatla finansmanları mümkün olmadığından<sup>6</sup> bunlar hukuksal bir zorunluluk olarak (Ulusoy, 2019, 459) bedelsiz sunulmakta, vergi ile finansmanları gerekmektedir (Nadaroğlu, 2000, 184). AYM de bir kararında (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974), "...kimi kamu hizmetleri vardır ki onlar dolayısıyla bir para alınması düşünülemez bile. Sözelimi karakola işi düşen bir kişiden kolluk hizmeti karşılığı bir para istenmesi hiç bir zaman söz konusu olamaz." demek suretiyle tam kamusal mallardan bedel alınmayacağını belirtmiştir. Bu yönleri itibarıyla tam kamusal malların sunulması zorunluluğu, vergi ödemenin en önemli meşruyet ölçütünü oluşturmaktadır (Ulusoy, 2019, 465, 475). Bu malların "...tamamen vergilerle karşılanarak hukuken bedelsiz olması ilgili hizmetin ekonomik ve sosyal gerçeklik bağlamında da bedelsiz olduğu anlamına gelmemektedir. Aslında hiçbir kamu hizmetinin bedelsiz olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Nitekim, bir kamu hizmetinden yararlanmaya bağlı olarak ihdas edilen vergi dışı mali yükümlülüğün kaldırılması o kamu hizmetini görünüşte bedelsiz hale getirmiş olsa da ilgili kamu hizmetinin aynı kalitede sürdürülebilmesi için Devletin yeni vergiler koyması ya da var olanları artırması suretiyle kişilere ek mali yükümlülükler yüklemesi, kişilerin ekonomik durumlarını önceki duruma göre daha olumsuz hale getirmesi mümkündür. Başka bir deyişle, aslında tüm kamu hizmetleri bedelli olup, bu bedelin anonim mi olacağı yoksa faydalanma esasına dayalı bir nitelik mi arz edeceği manen koyucunun takdirine bağlıdır." (Karakoç, 2015, 443).

Tam kamusal mallarda kişisel faydaların ölçülebilmesi (faydanın bölünebilmesi), fiyatlandırılabilir ve dolayısıyla pazarlayabilme mümkün olmadığından bunların fiyat ile finansmanı da mümkün değildir. Bu malların mükelleflerin esas olarak mali güçlerine göre ödedikleri vergilerle finanse edilmesi gerekmektedir. Mali gücün

5 "Bireylere bedava sunulsa dahi, hiçbir kamu hizmeti bedavaya mal olmaz. Kamu hizmetlerinin maliyetleri kural olarak kamu kaynaklarından, esas olarak da vergilerden karşılanır. Kamu hizmetlerinin maliyetleri prensipte vergiler yoluyla tüm bireylere üstlenilir. Bireylere bedelsiz olarak veya maliyetinin altında bedelle sunulan "idari" kamu hizmetlerinde bu olgu çok daha belirgindir (Ulusoy, 2019, 460).

6 "Bölünebilen ve pazarlanabilen malları üreten piyasa bunları fiyat yoluyla finanse ederken, milli savunma vb. bölünemeyen ve pazarlanmayan malları üreten kamu kesiminin bunları fiyatla finanse etmesi mümkün olmayıp vergi ile finansman gerekmektedir. Bu nedenle kamusal malların finansmanı piyasa mallarının finansmanından farklılık arz etmektedir" (Nadaroğlu, 2000, 184).

unsurlarını gelir, servet ve harcama oluşturmakta, vergiler bu unsurlar dikkate alınarak konulmaktadır. Ancak dar anlamdaki bu vergiler dışında diğer bütçe gelirlerinin de bu malların finansmanında kullanılması mümkün, vergilerin yeterli olmadığı durumlarda gereklidir.

### b. Yarı Kamusal (Yarı Kollektif) Mallar

Yarı kamusal mallar devlet tarafından üretilmekle birlikte piyasa tarafından da üretilebilirler. Özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akdoğan, 2011, 46-47):

- Parçalar halinde bölünebilir, fiyatlandırılabilir ve pazarlanabilir.
  - Tüketicilerin tercihlerini belirtmelerine uygundur.
  - Dışlama mümkündür.
  - Piyasa tarafından üretilmeleri mümkündür. Ancak toplumsal faydaları ve yeterince üretilmezlerse söz konusu olacak maliyetler dolayısıyla devlet tarafından da üretilirler.
  - Bireysel faydalarının yanında topluma yayılan dışsal faydaları söz konusudur. Topluma faydaları kollektif mal ve hizmetlerin ki gibi, bireye faydaları ise özel mal ve hizmetlerinki gibidir. Devletin üretiminin bir sebebi de topluma yayılan dışsal faydalarıdır.
- Bu mallara eğitim ve sağlık hizmetleri örnek olarak gösterilebilir. Bunlarda kişisel faydanın ölçülebilmesi, fiyatlandırılabilmesi, fiyat ödemeyenin dışlanabilmesi, hizmetin piyasa tarafından üretilebilmesi, tüketicilerin tercihlerini belirtmelerine mümkündür. Ancak piyasaya bırakılmaları durumunda yeterince üretilmemeleri, bu hizmetlerin sağladığı ve topluma yayılan dışsal faydalar ve üretilmemeleri durumunda ortaya çıkacak dışsal zararlar devletin bu hizmetleri üretmesini zorunlu kılan faktörlerdir (bkz. Akdoğan, 2011, 48)<sup>7</sup>.

AYM'nin de bir kararında<sup>8</sup> işaret ettiği gibi yarı kamusal malların sunumunda da bedelsizlik temel ilke olmakla birlikte bu anlayış gitgide terkedilmekte, teoriye uygun olarak yarı kamusal malların sunumunda bedel uygulaması yaygınlaşmaktadır. Yarı kamusal malların faydalarının bölünebilmesi dolayısıyla toplumsal faydaları yanında bireysel fayda da sağlanmaları ve bu faydanın fiyatlandırılabilmesi gibi özellikleri dolayısıyla (dar anlamda) vergi ile finansman yanında (faydalanmaya göre alınan) diğer mali yükümlülükler (harç, resim vb.) veya fiyat ile de finansmanları mümkündür.<sup>9</sup> Adalet hizmetlerinden yararlananlardan alınan harçlar bu tür ödemelere örnek olarak gösterilebilecektir. AYM bir kararında (AYM, E.1968/12, K.1968/65, 17/12/1968)<sup>10</sup> "... harç idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para, diğer bir deyimle verginin özel ve ayrık bir türü olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tabi tutulması..." gerektiğini belirterek kamu hizmetlerinden yararlananlardan mali yükümlülük türlerinden harç alınmasının Anayasa'ya uygun olduğu sonucuna varmıştır.

Bu tür malların fiyatlandırılması mümkün iken bazen de sosyal nedenlerle arzu edilmeyebilir (Ulusoy, 2019, 465). Güncel bir örnek olarak Covid19 aşısının fiyatlandırılması ve bireysel olarak faydalanarlardan bedel alınması mümkün iken topluma yayılan dışsal fayda dikkate alınarak ücretsiz olarak sunumu kararlaştırılmıştır.

Belirtildiği üzere yarı kamusal malların fiyatlandırılması ve pazarlanabilmesi mümkün iken bunlar için belirlenen bedelin "kâr"

7 "Kamu kesiminde üretilen yarı kollektif mal ve hizmetlerden (değerlendirilmiş mallar) bazılarının finansmanında piyasada kullanılan fiyat yönteminin yararlanmak teorik açıdan mümkündür. Örneğin, eğitim ve sağlık hizmetlerinin faydası tahsis edilebildiği için, bunlar tüketicilere fiyat yoluyla itikale ettirilebilir. Ancak, böyle bir durumda, eğitim ve sağlık hizmetlerinden sadece, bunların bedelini ödemeye razı olanlar yararlanabilecektir. Bu durumda talepte meydana gelen azalış toplumsal açıdan gerekli olan dış kazançların doğmasını da engelleyecektir. Böyle bir durumda şayet sosyal fayda açısından zorunlu görülen dış kazançlardan mahrum kalmak isteniyorsa sözü geçen hizmetlerin finansmanı esas itibarıyla vergi adını verdiğimiz zorunlu ödemelerle sağlamak gerekecektir." (Nadaroğlu, 2000, 185).

8 "Klasik idare hukukunun bedelsiz-meccani olması ilk koşul saydığı kamu hizmeti kavramı, giderek değişikliğe uğramış, günümüzde karşılık olarak yararlananlardan ödeme güçleri oranında bir ücret alınması uygulaması yaygınlaşmıştır. Böylece, yararlanarlara yararlanmayanlar arasındaki eşitsizlik de giderilmiştir. Bu ücreti ödeyemeyecek durumda olanlar için değişik uygulama yapılması gereği ayırdır. İncelenen konuyla doğrudan ilgisi yoktur. Kaldı ki yasa, bu durumda olanlar için geçici 3. madde ile olanaklar getirmiştir." (AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988).

9 Alınacak fiyatın maliyetin tamamını karşılayacak miktarda olmaması, hizmetin finansmanına katkı sağlayacak nitelikte olması gerektiği kabul edilmektedir. Alınan bedelin finansmana katkı yanında gereksiz kullanımları da engellemeye hizmet edebileceği belirtilmiştir (Ulusoy, 2019, 474-475). Doğrudan yararlanarlardan finansmana katkıda bulunması gerektiği ve bunun sağlanması gerektiği hususunda bkz. Karakoç, 2015, 451.

10 Benzer yönde AYM, 15.5.1957 tarihli ve 6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanununun 31. maddesinde (e) bendinde sayılan Ziraat Odaları Birliğine ait gelir kaynaklarından (a. Odaların her yıl tahsil edilen gelirlerinin yüzde onu, b. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasından, 800.000 liradan az olmayan üzere yapılacak yıllık yardım, c. Ticaret ve zahire borsalarından bir önceki yıl genel gelirleri tutarının yüzde beşi) vergi, resim, harç veya benzeri bir mali yüküm olmadığına dolayısıyla bu sorunun Anayasanın 61'inci maddesi ile ilgili olmadığına karar vermiştir. Yüksek Mahkeme kararında bu kaynağın "... ülkenin yasalardan ödenen beri ögelmiş kanunî paylar kapsamı içinde bulunan bir ödeme" olduğuna hükmetmiştir (AYM, E.1968/60, K.1969/36, 17/6/1969).

içermesi, bunlardan kâr elde edilmesi ve kâr amacı güdülmesi mümkün değildir. Çünkü idari kamu hizmetlerinden sosyal konumu ve mali durumu ne olursa olsun toplumda yaşayan herkesin yararlanabilmesi hedeflenir. Bu hedefe ise ancak bu hizmetlerin bedelsiz veya çok düşük bedelle sunulmasıyla ulaşılabilir (Ulusoy, 2019, 475).

Giderek terkedilen bir anlayış olmakla birlikte bazı kamu hizmetleri bakımından bedelsizlik Anayasa veya kanunlarla öngörülmüş olabilir. Örneğin 1982 Anayasası'nın 42'nci maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan "İlköğretim, kız ve erkek bütün vatandaşlar için zorunludur ve Devlet okullarında parasızdır" hükmü karşısında temel bir kamu hizmeti ve yarı kamusal mal olan eğitimin anayasal düzeyde kişilere sadece ilköğretim seviyesinde bedelsiz olarak sunulması gerekmektedir. Bu hüküm, Anayasa'da bir kamu hizmetinin bedelsiz olduğunu açıkça belirten tek hüküm olma özelliğine sahiptir (Karakoç, 2015, 424).

AYM değişik kararlarında yarı kamusal nitelikteki kamu hizmetlerinden bedel alınmasını Anayasa'ya uygun bulmuştur. Bu kararlara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Sağlık hizmetlerinden ücret alınabileceği<sup>11</sup>,
- Çarşı ve mahalle bekçisi hizmeti için bedel alınabileceği (bu bedelin vergi benzeri mali yükümlülük olduğu) (AYM, E.1965/25, K.1965/57, 26/10/1965),
- Üniversite öğrencilerinden harç alınabileceği<sup>12</sup>,
- Yüksek öğretimin paralı olabileceği<sup>13</sup>,
- Yargı hizmetlerinden harç alınabileceği (AYM, E.1974/31, K.1974/43, 24/10/1974)<sup>14</sup>.

### c. Özel Mallar

Özel mallar, faydaları toplum bireyleri arasında bölünebilen, fiyatlandırılabilen, pazarlanabilen, bedelinin ödenmesi halinde yararlanılabilen, faydası kişisel olan, dışlamanın mümkün olduğu, esas olarak piyasa tarafından üretilen ve üretim kararlarının piyasa tarafından alındığı mallardır (Akdoğan, 2011, 48). Bu mallar, sosyo-ekonomik, mali, teknolojik nedenlerle devlet tarafından da üretilebilmektedir. Devlet tarafından üretilen ve bedel karşılığında sunulan özel mallara örnek olarak; elektrik, su, telefon, haberleşme, demiryolu, havayolu, karayolu taşımacılığı vd. mallar gösterilebilir (Akdoğan, 2011, 49).

Yukarıda belirtilen özellikleri itibarıyla özel malların finansmanında ilke olarak kamusal finansmandan yararlanılmaması gerektiği, bunların finansmanında piyasa finansmanından yani, faydalanma ilkesine göre

fiyat mekanizmasından yararlanılmasının hem doğal hem de zorunlu olduğu kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 2000, 474). AYM, bir kararında (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974), "Kimi karayollarından, köprülerden geçiş ücretine bağlıdır. Demir, deniz, havayollarından ancak para ödenilerek yararlanılabilir. Hastaneler genellikle bu durumdadır. Kişilerin su, elektrik, havagazı gibi ihtiyaçlarının karşılanması önemli kamu hizmetlerindedir. Bu ihtiyaçların parasız giderilmesi düşünülemez bile. Bu yolda daha bir çok örnek verilebilir." demek suretiyle bu hususa işaret etmiştir. AYM, bu tür hizmetlerden yararlanma karşılığı alınan karşılığın nitelik olarak mali yükümlülük olmadığı, fiyat olduğunu kararlarında dile getirmiştir.<sup>15</sup> Ancak buradaki fiyat "özel kesimin ürünleri için piyasada arz ve talebe göre teşekkül eden fiyat değildir; siyasal, sosyal ve diğer bazı faktörlerin etkisiyle kamu otoriteleri tarafından bazen maliyetin de altında saptanabilen ve kendine özgü nitelikleri olan "kamu-özel karışımı" nitelikli bir fiyat'tır" (Nadaroğlu, 2000, 186). AYM de bir kararında (AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988) "Bir iktisadi kuruluş için satış bedelini anlatan 'fiyat'ın kâr kapsadığı temelde doğru ise de, hizmetin kamu kurumunca verilmesinin bedeli olup giderleri asgari düzeyde karşılayan 'ücret'in 'fiyat' sözcüğüyle adlandırılması, genel anlamda iktisadi işletmelerin 'satış' yapmasıyla bir tutulamaz. Kamu hizmetinin giderlerine yurtaşın bir ölçüde katılımının istenmesi, bu hizmetin satışı sayılmaz." demek suretiyle bu görüşü paylaştığını ortaya koymuştur.

Kâr elde etme, fiyatı maliyetten belirleme veya maliyetin altında bir bedel alma konularında takdir yetkisine sahip olan idarece, özel malların fiyatlandırılmasında maliyete ek olarak bir miktar kâr da öngörebilecektir (Ulusoy, 2019, 474).<sup>16</sup> Bu meselenin tartışma konusu olduğu iddia edilmişse de pozitif düzenlemelerin bu bedelin içinde kâr bulunduğunu kanıtlayıcı yönde olduğu, tüm büyükşehir belediyelerinde uygulanan 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Kanunu'nda 3305 sayılı Kanun ile değişik 23. maddesinde kâr alınabileceğine yönelik düzenleme yapılması örneği üzerinden ortaya konulmaya çalışılmıştır (Tan, 2019, 383-384).<sup>17</sup>

Fiyatla finansman esas olmakla birlikte özel malların maliyetlerinin tespiti ve buna bağlı olarak maliyeti karşılayacak fiyatın tespiti her zaman kolay değildir. Çünkü bu hizmeti sunan idare aynı zamanda genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerini de sunabilecek, hizmetlerin maliyetlerini birbirinden ayırtırmak mümkün olmayabilecektir. Pasaport hizmetini sunan emniyet birimleri özel nitelikli bu hizmetin yanı sıra tam ve yarı kamusal hizmetleri de sunabilmektedir. Bu durumda pasaport hizmetinin maliyetini tam olarak tespit ederek fiyatlandırmak mümkün olmayacaktır (Nadaroğlu, 2000, 186).

Özel mallarda fiyatla finansman zorunluluğunun bazı istisnaları bulunmakta olup bu durumlarda diğer kamu gelirleriyle finansmandan yararlanılabilecektir. Bu istisnalar; bunların ücretsiz sunulmalarına karar verilmesi<sup>18</sup>, ilk yatırım maliyetlerinin ile görev zararlarının karşılanması (Ulusoy, 2019, 460) ve bu malların sunulmasında bireysel faydayı aşan kamu yararının bulunmasıdır. Ücretsiz sunulmaları ile ilk yatırım maliyetleri ve görev zararlarının karşılanmasında anayasal ilkelere uygun olarak belli kamu gelirlerinden yararlanılabilir. Bireysel faydayı aşan kamu yararı durumu ise finansman bakımından özellik arz etmektedir. Bu durumda faaliyetin yürütülmesindeki aşkın kamu yararı kâr elde edilmese dahi maliyetlerin diğer kaynaklardan karşılanması suretiyle faaliyetin sürdürülmesini gerekli kılabılır. Dolayısıyla bu nitelikteki bir özel malın üretilerek sunulabilmesi için fiyat dışındaki diğer kamu gelirlerinin (ve bu kapsamda vergi gelirlerinin) kullanılması söz konusu olabilecektir. Zira bireysel faydayı aşan kamu yararı durumu artık özel mali yarı kamusal mal niteliğine yaklaştırmaktadır. Söz konusu dışsal fayda finansmanda fiyat dışında diğer kamu gelirlerinin ve bu arada verginin de kullanılabilmesine ilişkin meşru zemini temin

11 "Sağlık kurumlarının işletme durumunda çalışması, bu nedenle ücret alınması da sosyal hukuk devleti niteliğiyle bağdaşmaz değildir" (AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988); "Sağlık hizmetlerinin devlete saptanan bir bedeli olması, bu hizmetlerin Anayasa'nın öngördüğü düzeyde yerine getirilmesini sağlamak içindir. Anayasa'nın 65. maddesinin gerçekleştirme koşulu olarak getirdiği "mali kaynakların yeterliliği ölçüsü" devleti kimi düzenlemeler getirmek zorunda bırakmaktadır. Korumacı ve iyileştirici tüm sağlık hizmetlerinin maliyeti, ekonomik koşullar yüzünden giderek yükselmektedir. Devletin mali kaynaklarının yeterliliği, ekonomik-akçalı gücü, sağlık hizmetlerinin parasız sunulmasına elverişli olduğu gibi, Anayasa böyle bir zorunluluk da öngörmemiştir. Bu nedenle, fiyat tespitinin Anayasa'nın 56. maddesine aykırı yönü bulunmamaktadır" (AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988); "Anayasanın 56 nci maddesinde Devlete, herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlama görevi verilmiştir. Anayasanın 65 inci maddesinde, Devletin sosyal ve ekonomik koşullar yüzünden giderek yükselmekte olan mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği belirtilmiş olduğundan sağlık hizmetlerinin de devlete saptanan bir bedeli olması tabiidir. / Ancak yine Anayasanın 65 inci maddesine göre bu bedelin tespitinde, devlete verilen görevlerin amaçlarına uygun önceliklerinin de gözetenilmesi gerekir. Sosyal Devlet ilkesi gereğince sağlık hizmetlerinden herkesin faydalanmasını gerçekleştirebilmesi ve sürdürülebilmesi, sunulan hizmete bazı durumlarda katkı yapılmasını zorunlu kılabilmektedir. Bu nedenle sağlık hizmetlerinden herkesin yazgın ve eksiksiz olarak faydalanma amacını gerçekleştirmek için sunulan hizmete katkı sağlanmasını öngören kuralın, sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmadığı ileri sürülemez." (AYM, E.2005/52, K.2007/35, 3/4/2007).

12 "Aynı bentteki (harç) a ilişkin hükme gelince; belirli hizmetlerin gerektirdiği belirli bir işlem karşılığı alınan harçlar, üniversite eğitiminde sınavlara giriş, vize veya diploma verilmesi gibi kazanılan hakların saptanması ve benzeri işlemleri sağlama gereğiyle öngörülmüş mali yükümlülüklerdir. Anayasanın 61. maddesinde Devletin gelir kaynakları arasında (harç) a da yer verilmiştir. (Harç)ın öğretideki niteliği ise, bazı kamu hizmetlerinden doğrudan doğruya yararlanan kişilerin bir mali yükümlülüğe tabi tutulmalarıdır. Bu maddede sözü edilen (Harç) geliri de bu nitelikte olması nedeniyle Anayasanın 61. maddesine uygundur. Ve Anayasanın 120. veya diğer maddelerinde yazılı ilkelere çatışır bir yönü de yoktur. Ayrıca harç tutarının Anayasanın 61. maddesine uygun biçimde belirlenmesi için yasal bir düzenleme getirilmesi doğaldır". (AYM, E.1973/38, K.1975/23, 25/2/1975).

13 "Öğrenimin sağlanması Devletin sosyal bir ödevidir. Anayasa'nın 53. maddesi, Devleti, böyle bir ödevi ancak iktisadi gelişme ve mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirmekte yükümlü tutmuş; daha ilerisini beklememiş ve istememiştir. Böyle olması da doğal ve olağandır. Çünkü iktisadi gelişme seviyesine ve mali kaynakların yeterliliğine dayanan iktisadi ve sosyal ödevleri bu koşullar var olmadıkça, gerçekleştirilemezler. Ülkedeki nüfus patlayışı ve buna ayak uyduramayan iktisadi gelişme oran ve kapsamı bir yandan yüksek öğrenim istekleri sayısını artırırken öte yandan yüksek öğrenim kurumlarının ihtiyacı gereği gibi karşılayacak aşama ve niteliğe ulaştırılması olanağını vermemektedir. Bugün içinde bulunulan durum "parasız yüksek öğrenim yönteminin artık yürüyemeyeceğini ve ihtiyaçla ihtiyacı karşılamak olanağının arasındaki uyumsuzluğun giderek daha da artacağına ortaya koymuştur. Onun için böyle bir durumda yüksek öğrenimden doğrudan doğruya yararlananlardan para alınmasının Anayasa'ya aykırı olmamakla birlikte işin gereklerine de uygun düştüğü ortadadır." (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974).

14 "Buna karşılık adalet hizmeti ele alınmakta olacak olan şudur: Hizmetin sırf var oluşu nedeniyle tüm yurttaşlar onun manevi varlığını yararlanmakta ve vergi yolu ile bu hizmetin giderlerini katılmaktadırlar. Ancak hizmetleri belirli bir kimsenin doğrudan doğruya yararlanması söz konusu olduğta o kişinin ayrıca mahkeme giderleri, harç gibi adlar altında özel bir karşılık ödemesi gerekmektedir. Yatılı öğrenim kurumlarında ödenen bir ücret alma yöntemi geçerlidir. Varlıksız olanlar, bu hizmetten belirli yöntemlerle yarar parasız yararlanırlar." (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974).

15 Karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, kimi hastane ücretleri gibi, şartlara göre oluşturulan ve hizmetin konusu tesislerin bakım ve idamesini ve yeni yatırımlar yapılmasını sağlamak için belirlenen bir fiyattır ve belirtilen nitelikleri bakımından muayyen kamu hizmetleri karşılığı kişilerin alınan resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerden sayılmaz (AYM, E.1984/9, K.1985/4, 18/2/1985).

16 AB Hukukunun etkisiyle Avrupa'da oluşan yeni eğilim de ise her kamu hizmetinin hesaplarının ayrı tutulması, kâr ve zararın görülmesi ve hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır (Ulusoy, 2019, 474).

17 Su satışından belli oranda kâr içeren bir bedel alınabileceği ilişkin AYM kararı için bkz. AYM, E.2011/6, K.2012/16, 26/1/2012.

18 "Bazı Avrupa ülkelerinde otoyolların ücretsiz olması örneğinde de görülebileceği gibi, siyasal karar organlarının tercihinin bir sonucu olarak bazı hallerde kamu kesimince üretilen özel malların bedellerinin bunlardan yararlanılardan tahsil mümkün olduğu halde, uygulamada kamu finansmandan yararlanıldığı görülmektedir." (Nadaroğlu, 2000, 186).



etmektedir. AYM, Türkiye Emlak Kredi Bankası'na icra memuru gibi alacağını takip etme yetkisi veren düzenleme ile ilgili kararında (AYM, E.1974/17, K.1974/41, 8/10/1974), Bankanın “özellikle peşpeşe savaşlar yüzünden harab olup bakımsız kalmış ve kendi olanaklarıyla kalkınamamış bölgelerinin imarı ve insanca yaşamanın ilk koşullarından mesken edinme olanağını dahi bulamamışlara yardım gibi Devletimizin 1961 Anayasasıyla yönetildiği ve BAŞLANGIÇ bölümünde yer alan “... sosyal adaleti; ferdin ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirme...” ve “49. maddede açıklanan “Devlet, yoksul veya dar gelirli ailelerin sağlık şartlarına uygun konut ihtiyaçlarını karşılayıcı tedbirleri alma” ilkelerine uygun bir amaca varmak için kurulduğu” gerekçesiyle ticari kamu hizmeti sunan Bankaya bütçeden kaynak aktarılmasının Anayasa'ya ters biçimde yorumlanmasına yer olmadığı sonucuna varmıştır. Özel mal üretimi ile ilgili olmasa da özel kesime borç verilmesi meselesini incelediği bir kararında (AYM, E.1967/41, K.1969/57, 25/10/1969) ise, “Sosyal ve iktisadî kalkınma planının yürütülmesi, Anayasa'nın 41. ve 129. maddeleri uyarınca devlete yükletilmiş ödevlerden, başka deyimle, Anayasa'nın öngördüğü kamu işlerindedir. Bu iş için yardımcı olacak özel kesime belli ölçülere göre ödünç verilmesi, vergilerden karşılanacak olan devlet giderlerinin kamu işi dışında harcanması anlamına gelmez ve bu türlü bir harcamaya yetki veren yasa ilkesi, Anayasa'nın 61. maddesine aykırı olamaz” demek suretiyle, borç verme işlemi sonrası hasıl olacak kamu yararı dolayısıyla vergi gelirlerinden borç verme işleminin Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

## 2. Kamu Hizmetlerinin İktisadi ve Mali Sınıflandırması ile Hukuki Sınıflandırması Arasındaki İlişki

Kamu hizmetlerinin hukuki ve mali sınıflandırılması arasındaki farklılık yukarıda ilgili bölümlerde anlatılmıştır. Bu farklı sınıflandırma durumu farklı bilim dallarının meseleye kendi ihtiyaçları çerçevesinde yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır. AYM'nin kararlarında hukuki sınıflandırmayı esas aldığı, ancak doktrindeki isimlendirmeyi kullanmadığı görülmektedir. Yukarıda verilen bilgiler ışığında, her sınıflandırmada sınıflandırılanların özellikleri dikkate alındığında; hukuk çalışmalarındaki “idari kamu hizmetleri”nin, AYM kararlarındaki karşılığının, “genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetleri”, maliye çalışmalarındaki karşılığının ise, “tam kamusal mallar” ve “yarı kamusal mallar” olduğu; hukuk çalışmalarındaki “sınai ve ticari (iktisadi) kamu hizmetleri”nin, AYM kararlarındaki karşılığının, “özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen kamu hizmetleri”, maliye çalışmalarındaki karşılığının ise, “özel mallar” olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre örneğin, hukuk çalışmalarında sınai ve ticari kamu hizmeti, AYM kararlarında özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen kamu hizmeti olan devletin su satışı faaliyetinin, maliye bilimi açısından özel mal olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu tespit, kamu hizmetlerinin finansmanına ilişkin maliye biliminin ortaya koyduğu ilkelerin hukuksal değerlendirmelerde (özellikle de AYM norm denetiminde) dikkate alınması suretiyle isabetli sonuçlara varılabilmesi bakımından önemlidir.

## B. Kamu Hizmetlerinin Finansmanı Bakımından “Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrası “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” biçimindedir. Fıkra; verginin genelliği, mali güce göre vergilendirme, verginin bir yükümlülük olduğuna ilişkin ilkeler yanında verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine de yer verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesindeki düzenleniş biçimi itibarıyla ilk iki fıkra sadece vergiden söz edilmiş olması nedeniyle bu fıkralardaki ilkelerin vergi ile ilgili olduğu; üçüncü ve dördüncü fıkralarda ise diğer malî yükümlülüklerden de söz edilmiş olması nedeniyle, bu fıkralardaki ilkelerin vergi dışındaki malî yükümlülüklerle de ilgili olduğu söylenebilecektir. Buna göre birinci fıkra da yer verilen diğer ilkelerin yanı sıra “verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi” (dar anlamda) vergi ile ilgili bir ilkedir (bkz. Karakoç, 2015, 419; Gerek

ve Aydın, 2005, 28; Çağan, 1988, 218). AYM de kararlarında bu hususa işaret etmiştir (AYM, E.1968/12, K.1968/65, 17/12/1968; E.1974/31, K.1974/43, 24/10/1974).

## 1. Kavramsal Çerçeve

Bu kısımda konu bakımından önemlerine istinaden “kamu gideri” ve “vergi” kavramları üzerinde durulacaktır.

### a. “Kamu Gideri” Kavramı

Kamu ihtiyacı ile kamu gideri arasında, kamu ihtiyacının kamu hizmetini, kamu hizmetinin ise kamu giderini gerektirmesi biçiminde bir sebep sonuç ilişkisi olduğu kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 2000, 127). Kamu hizmetleri, kamu ihtiyaçlarını gidermek görevini yüklenen kamu ekonomisi kesimindeki faaliyetlerin ürünü olup kamu giderleri; “bu faaliyetlerin mali plandaki parasal görüntüsü” (Nadaroğlu, 2000, 129)<sup>19</sup>, “kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan ödemeler” (Akdoğan, 2011, 62), “kamu hizmetinin yürütülebilmesi için harcanması gereken para” (Karakoç, 2015, 436) biçimlerinde tanımlanmıştır.

Kamu giderlerinin kapsamına göre dar anlamda ve geniş anlamda tanımı da yapılabilir. “Dar anlamda kamu gideri, kamu hizmetlerinin bedeli olarak Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin (belediye, il özel idaresi ve köyler gibi) yaptıkları harcamalardır. Başka bir deyişle, kamu idarelerinin bütçelerinden kamu hizmetlerinin doğrudan doğruya maliyetine giren bütün unsurlar dar anlamda kamu gideridir. ... Geniş anlamda kamu gideri ise, sadece Devlet ve diğer kamu tüzel kişileri (belediye, il özel idaresi ve köyler) bütçe ödemeleri değil, iktisadi devlet teşekküllerinin harcamaları, sosyal güvenlik ödemeleri, vergi muafık ve istisnaları ve özel kişilerin kamu kurumlarına yaptıkları yardımları da içeren bir terimdir.” (Erginay, 1982, 152).

Kamu gideri kavramı 5018 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (h) bendinde türleri dikkate alınarak, “Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler” biçiminde tanımlanmıştır.

Kamu hizmetlerinin siyasi, hukuki, içtimai, iktisadi tercih ve şartlara bağlı olarak değişkenlik gösterebilmesi karşısında, kamu hizmetinden yola çıkarak kamu giderini belirlemenin daha uygun olduğu; kamu hizmetlerinin genişlemesi karşısında geniş anlamda kamu gideri kavramının kamu giderini açıklamada daha gerçekçi olduğu belirtilmiştir (Karakoç, 2015, 443).

### b. “Vergi” Kavramı

Anayasa'nın 73. maddesinde malî yükümlülükler olarak vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler sayılmıştır. Maddenin birinci ve ikinci fıkralarında sadece vergi kavramına yer verilmiş, üçüncü ve dördüncü fıkralarında ise verginin yanı sıra resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerle de yer verilmiştir. Literatürde verginin, dar anlamda vergi olarak ifade edildiği, vergi ile birlikte diğer malî yükümlülüklerin topluca geniş anlamda vergi olarak ifade edildiği görülmektedir (bkz. Tekbaş, 2009, 145; Karakoç, 2015, 450). Çalışmada, 73. maddedeki düzenlemeye paralel olarak vergi kavramı dar anlamda vergiyi karşılamak üzere kullanılmaktadır.

Türk hukukunda kanunla tanımı yapılmayan vergi, Alman Abgabenordnung § Abs. 1'de, “belli bir edim karşılığı olmayan ve kamu hukuksal bir kurum tarafından, gelir sağlama amacıyla, kanunun ödeme yükümlülüğünü bağladığı olay kendisinde gerçekleşen herkese yükümlendirilen parasal edim” olarak tanımlanmaktadır (Başaran, 1998, 121). Tanımı yapılmamış olsa da Türk Vergi Usul Kanunu'na kaynak teşkil eden verginin ana özellikleri şu şekilde ortaya konabilir (Başaran, 1998, 121; Tekbaş, 2009, 145-146):

- Vergi geneldir, vergiyi doğuran olay kendisinde gerçekleşen herkes vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi genel kamu giderlerini karşılamaya hizmet eder, hangi gider

<sup>19</sup> “Kamu giderlerinin başta Devlet olmak üzere kamu tüzel kişilerinin ve devredilen yetkilere sahip kuruluşların emretme yetkilerinin uygulanması dolayısıyla yaptıkları harcamalar olduğu, buna karşılık kamu tüzel kişilerinin, gerçek kişilerle özel hukuk tüzel kişilerinininkine benzer koşullar dahilinde -yani karşılıklı anlaşmaya dayanarak- yapacakları harcamaların özel gider sayılacağı ve bu görüşün eleştirisi bakımından bkz. Nadaroğlu, 2000, 134.

için kullanılacağı belli değildir.

- Vergi karşılıksızdır, mükellef ödediği vergi karşılığında kendisine bir edimde bulunulmasını talep edemez.
- Vergi zorunlu bir ödemedir ve hukuki cebre dayanmaktadır.
- Vergi önceden saptanmış belirli kurallara göre alınır.
- Fertlerin vergiyi ödemek zorunda olmalarının sebebi, siyasi olarak teşkilatlanmış bir toplumun üyesi olmaları veya böyle bir toplumun içinde yaşamalarıdır.

Verginin diğer mali yükümlülüklerle benzer yanları bulunsa da özellikle, karşılıksız ve cebri olma niteliği verginin ayırıcı özellikleri olarak ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2011, 102; Mutur, 1997, 13; ayrıca bkz. AYM, 9/47, 01/4/2004; Oktar, 1998, 163).

AYM'nin değişik kararları (AYM, E.1996/49, K.1996/46, 11/12/1996; E.1996/75, K.1997/50, 14/5/1997; E.1992/29, K.1993/23, 24/6/1993; E.1995/24, K.1995/52, 28/9/1995; E.1997/62, K.1998/52, 16/9/1998; E.2002/55, K.2003/8, 11/3/2003; E.2003/106, K.2004/59, 12/5/2004) incelendiğinde, verginin nitelik ve özelliklerini gösteren bazı unsurlar ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar şöyledir:

- Kamu giderlerini karşılamak için alınır.
- Herhangi bir karşılığı olmaksızın (belirli bir hizmetten doğrudan yararlanmaksızın) alınır.
- Tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır.
- Piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarır.
- Bir yükümlülüktür.
- Yükümlülüğü kabullenmek vatandaşlık görevidir.
- Yükümlülerin mali güçlerine göre konulur.
- Kişi ve kurumlardan alınan ekonomik değerlerdir.
- Anayasalar ve usulüne uygun olarak çıkarılan kanunlara dayanır.
- Kamu gücüne / devletin egemenlik gücüne dayanır.
- Kamu alacağıdır.
- Devletin tek taraflı iradesiyle alınır.
- Gerektiğinde zorla alınır.

Yukarıda sıralanan özellikleri itibarıyla verginin, “bireysel karşılığı olmaksızın kamu giderlerini karşılamak üzere, kişi ve kurumlardan, bunların mali güçlerine göre, devletin tek taraflı iradesiyle egemenlik gücüne dayanarak çıkardığı kanunlarla, gerektiğinde zorla tahsil edilen bir yükümlülük” olarak tanımlanması mümkündür.

AYM'nin vergi ile ilgili pekçok kararında (AYM, E.2003/11, K.2004/49, 7/4/2004; E.2003/9, K.2004/47, 01/4/2004; E.2013/66, K.2014/19, 29/01/2014; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012; E.1990/18, K.1991/4, 14/2/1991; E.1995/24, K.1995/52, 28/9/1995; E.2011/142, K.2013/52, 3/4/2013) verginin, “...kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzelkişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır.” biçiminde tanımlandığı görülmektedir.

Türk Vergi Sisteminde mevcut gelir, servet ve tüketim üzerinden alınan diğer vergilerin yanı sıra tüketim üzerinden alınan katma değer vergisi de yukarıda tanımlı ve özellikleri belirtilen (dar anlamda) vergilerden biridir. Dolayısıyla Anayasa'nın 73. maddesindeki diğer ilkelere yanı sıra “verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi”ne de tabidir.

## 2. İlkeden Çıkan Sonuçlar

Gerek doktrindeki görüşler (Karakoç, 2015, 450) ve gerekse AYM kararları (AYM, E.1967/41, K.1969/57, 25/10/1969; E.1968/26, K.1969/14, 19/2/1969; E.1971/19, K.1971/61, 29/6/1971; E.1971/44, K.1972/29, 6/6/1972; E.1970/12, K.1971/13, 2/2/1971; E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974; E.1988/39, K.1989/29, 6/7/1989) birlikte değerlendirildiğinde verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinden bazı sonuçlar çıkartılabilecektir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Verginin harcanması aşaması ile ilgilidir.
  - Verginin temel amacı olan mali amacını ifade etmektedir.
  - Kamu giderleri vergi ile finanse edilir.
  - Kamu giderleri gerektirmedikçe vergi alınmaz.
  - Vergi, kamu giderlerinin finansmanında tek kaynak değildir.
- Aşağıda bu sonuçlar hakkında bilgi verilecektir.

### a. Verginin Harcanması Aşaması İle İlgilidir

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, kamu giderlerinin finansman kaynağı olmasına işaret etmesi yönüyle verginin harcanması aşaması ile ilgilidir. Bu nedenle, verginin harcanması diğer yandan devletin sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerinin “...mali kaynakları ölçüsünde...” yerine getirileceğine ilişkin Anayasa'nın 65. maddesi ve harcamaya ilişkin prosedürleri içeren bütçe ile ilgili hükümleriyle de bağlantılıdır (Karakoç, 2015, 430).

### b. Verginin Temel Amacı Olan Mali Amacını İfade Etmektedir

73. maddenin birinci fıkrasında geçen “...kamu giderlerini karşılamak üzere...” ibaresi verginin mali amacını ifade etmektedir. Bu ibare aynı zamanda vergi kanununun konulmasındaki kamu yararının ne olduğunu da göstermektedir (Tekbaş, 2009, 202; ayrıca bkz. Çağan, 1982, 99; Karakoç, 2015, 440; (AYM, E.1968/26, K.1969/14, 19/2/1969; E.1970/12, K.1971/13, 2/2/1971; E.1971/19, K.1971/61, 29/6/1971). Ancak günümüzde verginin sadece mali amaçla alınmadığının, vergiye ilişkin düzenlemelerin ekonomik, sosyal, siyasi amaçlarla da yapıldığının gözden uzak tutulmaması gerekmektedir (Çağan, 1982, 173).

### c. Kamu Hizmetleri Esas Olarak Vergiyle Finanse Edilir

Tanımlından da anlaşılacağı üzere kamu giderinin kamu hizmetinden ayrı düşünülmesi mümkün olmadığından verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi gereği verginin ancak kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması (Karakoç, 2015, 451) ve kamu hizmetlerinin esas olarak vergi gelirleriyle finanse edilmesi gerekmektedir.

Bütün kamu gelirleri kamu giderlerini karşılamak üzere tahsil edildiğine göre<sup>20</sup> 73. maddenin birinci fıkrasında yer alan “verginin kamu giderlerinin karşılığı olması” ilkesini nasıl yorumlamak gerekmektedir? Bu düzenlemeyi sınırlayıcı bir düzenleme olarak kabul edip “diğer kamu gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olmadığı” söylenemeyeceğine, bütün kamu gelirleri kamu giderlerini karşılamak üzere tahsil edildiğine göre birinci fıkrada kastedilen farklı bir anlama sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bu farklı anlamın ortaya konulabilmesi için birinci fıkranın dikkatlice incelenmesi gerekmektedir. Birinci fıkrada, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” denilmektedir. Verginin herkes tarafından ödeneceği ve bir yükümlülük olduğu hususları ilkenin anlamlandırılması bakımından aranan cevabı vermemektedir. Fıkrada geriye, herkesin, “mali gücüne göre” vergi ödemesini emreden mali güce göre vergilendirme ilkesi kalmaktadır. Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi bu ilkeyle birlikte ele alınarak anlamlandırıldığında girişte ifade edilen tenakuz ortadan kalkabilecektir. Teoride yaşanan gelişmeler sonucunda mali yükümlülüklerin iki ilkeye dayanarak tahsil edilebileceğinin kabul edildiği ve bu ilkelere göre mali yükümlülüklerin çeşitlendirildiği görülmektedir. İlkelerden birincisi 73. maddenin birinci fıkrasına dahil edilmekle anayasal dayanağa kavuşmuş olan mezkûr mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Diğer ise, 73. maddede zikredilmese de bu maddede sayılan vergi dışındaki mali yükümlülüklerin tahsiline ilişkin teorik/meşruyet dayanağını oluşturan “faydalanma ilkesi”dir. Adından da anlaşılacağı üzere kamu hizmetlerinden (hizmetten bizzat yararlanarak veya bir faaliyet için izin olarak) bireysel fayda sağlayan kişilerden bu faydalanma karşılığında tahsil edilen mali yükümlülükler bu ilkeye dayanarak tahsil edilmektedir.<sup>21</sup> Yargı hizmetlerinden yararlananlardan tahsil edilen yargı harçları, belediyelerin gerçekleştirdikleri altyapı yatırımları için aldıkları katılma payları vb. kişisel faydanın ölçülebildiği kamu

<sup>20</sup> Anayasada yer alan ilgili hükümlerden çıkan sonuca göre, kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması gereklidir (AYM, E.1971/19, K.1971/61, 29/6/1971). AYM ise, vergi gelirlerinin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceği hükümünü çoğu kez dar bir şekilde yorumlamakta ve bir giderin kamu gideri sayılabileceğini “kamu yararına olan iş ve faaliyetlere” ya da “kamu işlerine” harcanması gibi soyut ve çerçeveleri kesin bir şekilde belli olmayan ölçütlere bağlamaktadır (Karakoç, 2015, 354).

<sup>21</sup> “Bütün kamu gelirleri kamu giderlerinin finansmanı için tahsil edilmektedir. Ancak vergi kişisel karşılığa dayalı olarak alınmazken diğer kamu gelirleri kişisel bir karşılığa dayanarak alınmaktadır.” (Karakoç, 2015, 421).

hizmetleri karşılığı tahsil edilen mali yükümlülükleri bu çerçevede değerlendirmek mümkündür. Vergiyi bu mali yükümlülüklerden ayıran en önemli hususiyetlerden biri olan karşılıksız olma (bireysel karşılığa dayanılarak alınmaması) hususiyeti<sup>22</sup>, verginin alınabilmesi için bir ölçü konulması ihtiyacını doğurmuş, bu ihtiyaç, mali güce göre vergilendirme ilkesini husule getirmiştir. Verginin karşılıksız olması siyasi veya iktisadi bir tercih meselesi olmayıp bir zorunluluğun sonucudur. Bu zorunluluk yukarıda “Finansman Bakımından Kamu Hizmetlerinin Sınıflandırılması” başlığı altında ifade edildiği üzere tam kamusal malların faydasını ve yarı kamusal mallarda topluma yayılan dışsal faydanın bölünememesi (kişiselleştirilememesi) dolayısıyla fiyatlandırılmamasından kaynaklanmaktadır. Kimin hangi ölçüde bireysel fayda sağladığının ölçülemediği bu tür hizmetlerin finansmanında teori ve pratik en uygun çözümün herkesin mali gücüne göre bu hizmetlerin finansmanına katılması biçiminde olacağını ortaya koymuştur. Böylelikle mali gücü olan herkes mali gücün göstergeleri olan gelir, servet ve harcamaları üzerine konulan vergileri ödemek suretiyle yürütülmesi zorunlu idari (genel idare esaslarına göre yürütülen / tam kamusal ve yarı kamusal) hizmetlerin finansmanına anonim özellik gösteren bir katkıda bulunacaklardır.<sup>23</sup> Bu hizmetlerden bireysel karşılık sağlanmasalar da bütün toplum bireyleri ile birlikte toplumsal faydasından yararlanmak suretiyle bu katkıyı karşılığını da almış olacaklardır.<sup>24</sup> Bunun yanı sıra mali gücü bulunmayan ancak belirtilen hizmetlerden yararlanması engellenemeyen (dışlanamayan) kişiler de bu hizmetlerden yararlanabilecek böylelikle sosyal devlet olmanın gereklerinden biri de yerine getirilmiş olacaktır.

Bütün topluma fayda sağlayan tam kamusal ve yarı kamusal malların finansmanı mali güce göre vergilendirme ilkesine göre salınan vergilerle sağlanırken, aynı şeyi özel malların finansmanı için söylemek mümkün değildir. Yerine getirilmesinde kamunun menfaatinden ziyade şahsi menfaatlerin ön planda olduğu birtakım kamu hizmetlerinin tamamen vergiler ile finanse edilmesi halinde, bu hizmetler ile ilgisi bulunmayan kişilerin gereksiz mali yükümlülüklerle katlanması ve vergi adaletinin sağlanamaması sonucu doğacağı (Pınar, 2009, 17), bunların iktisadi maliyetlerinin tüm topluma yüklenmesinin adil ve meşru olup olmadığı gibi tartışmaların ortaya çıkacağı (Ulusoy, 2019, 460) ifade edilmiştir. Bu bağlamda, vergi gelirlerinin, devletin esas olarak gelir elde etmek amacıyla yürüttüğü faaliyetlerin finansmanına inhisar edilmesi Anayasa’ya uygun olmayacak, tamamen özel faydalanmaya mahsus, ilave kamusal faydası bulunmayan kamu hizmetlerinin faydalanma ilkesi çerçevesinde tamamen faydalananlardan tahsil edilen bedellerle finansmanının gerekli/zorunlu olduğu söylenebilecektir. Türk mali uygulamasında kamu hizmeti esas itibarıyla vergi gelirleriyle, bunların yeterli olmaması durumunda diğer gelirlerle finanse edilir. Bu bakımdan diğer faaliyetler gelir getirdikleri süreç/ölçüde devlet tarafından yürütülecektir. Ancak bu faaliyetlerin gelir getirme özelliğini kaybetmesi halinde yürütülmeleri için vergi gelirlerine başvurulması mümkün değildir. Özel faydanın ötesinde dışsal fayda içermeyen bu tür faaliyetlerin, fiyatla finansmanının en uygun çözüm yolu olacağı söylenebilecektir. Nitekim maliye teorisinde de bu tür mallar özel mal olarak sınıflandırılmış ve finansmanlarının fiyat ile yapılması gerektiği kabul görmüştür.<sup>25</sup>

Ancak istisnai olarak, bu hizmetlerde bireysel faydayı aşan topluma yayılan kamu yararının bulunması durumunda fiyata ek olarak bütçe kaynaklarından ve bu arada vergi ile finansmanları da söz konusu olabilecektir. Faaliyette kamu yararı bulunması özel mal niteliğindeki bu hizmetleri yarı kamusal mal niteliğine benzer bir konuma

sokabilecektir. Bu durumda bunların finansmanında fiyatla birlikte vergi ve diğer kamu gelirlerinin kullanılabilmesinin belirtilmesi gerekir. AYM de dolaylı olarak da olsa kamu yararının söz konusu olmadığı özel malların bütçe kaynakları ile finanse edilemeyeceğini ifade etmiştir. Mahkeme, Türkiye Emlak Kredi Bankası’na icra memuru gibi alacağını takip etme yetkisi veren düzenleme ile ilgili kararında (AYM, E.1974/17, K.1974/41, 8/10/1974), Bankaya bütçeden kaynak aktarılmasının Anayasa’ya aykırı olmadığını ortaya koyarken kamu yararına yönelik faaliyetler yürüttüğü<sup>26</sup> gerekçesine dayanmıştır. Bu gerekçenin mevhum-u muhalifinden kamu yararı içermeyen özel malların finansmanında bütçe kaynaklarından (ve bu kapsamda vergilerden) yararlanılamayacağı çıkartılabilecektir. Yine AYM, özel mal üretimi ile ilgili olmasa da özel sektöre bütçe kaynaklarından borç verilmesine ilişkin düzenlemeyi incelediği kararında (AYM, E.1967/41, K.1969/57, 25/10/1969) özel sektör faaliyetleri sonucunda hasıl olacak kamu yararını<sup>27</sup> gerekçe göstererek, vergi gelirlerinden borç verilmesinin Anayasa’ya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır. Bu karardaki gerekçenin de mevhum-u muhalifinden, kamu yararının söz konusu olmaması durumunda vergi gelirlerinden özel sektöre borç verilemeyeceği sonucu çıkartılabilecektir. Her iki karar da AYM’nin, ancak kamu yararı bulunması halinde vergi gelirlerinin özel malların finansmanında kullanılabilmesini kabul ettiğini göstermektedir.

## ç. Kamu Giderleri Gerektirmedikçe Vergi Alınmaz

İlke, toplam olarak tahsil edilecek vergilerin üst sınırına da işaret etmektedir. Buna göre, vergilerin ancak kamu hizmetinin gerektirdiği durumlarda talep ve tahsil edilmesi ve miktarının kamu giderinin büyüklüğüne bağlı olarak tespit edilmesi gerekir (Karakoç, 2015, 451). Bir önceki sonuçla bağlantılı olarak ifade edilirse; ancak idari kamu hizmetleri (genel idare esaslarına göre yürütülen / tam kamusal ve yarı kamusal mal niteliğinde olan) için vergi alınabilecek ve alınacak verginin miktarı bu hizmetlerin gerektirdiği maliyetleri karşılamaya yetecek kadar olacaktır (Karakoç, 2015, 441). Buna göre, toplanacak vergilerin miktarı kamu giderlerinin miktarına bağlı olarak belirlenecektir. Nitekim Anayasanın 65 inci maddesinde ifadesini bulan, “Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir” hükmünün karşıt anlamından böyle bir sonuç da çıkarılabilir. Miktar belirlemesi bu şekilde yapıldıktan sonra, miktarı belirlenen vergilerin kimlerden ne ölçüde toplanacağı konusu gündeme gelmektedir ki, burada da “mali güce göre vergilendirme” ilkesi ön plana çıkmaktadır. Bu durumda, vergilendirme bakımından şöyle bir sıralamadan bahsedilebilir (Tekbaş, 2009, 203-204):

- Yapılacak kamu hizmetleri ve bunlar için gerekli gider miktarının belirlenmesi,
- Belirlenen bu miktar kadar verginin toplanması kararı,
- Toplanacak vergilerin mükelleflere mali güçlerine göre dağıtılması.

## d. Vergi Kamu Hizmetlerinin Finansmanında Tek Kaynak Değildir

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmemesi özellikle de genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken asli ve sürekli kamu hizmetlerinin yerine getirilmemesi düşünülemediğinden bu hizmetlerin finansmanı için üzerine vergi konulabilecek mali kaynakların araştırılması mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974). Kamu hizmetleri giderlerini önceden kuruşlandırarak tutarını yurttaşlar arasında bölüştürmeye vergi tekniği elverişli olmadığından, değişik gelir kaynakları araştırılacaktır. Bu gelir kaynakları bulunduğu anda ise vergi tekniğinin olanakları

22 “Görüldüğü ki vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır.” (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974).

23 Gözler’e göre, mali yükümlülüklerle finanse edilen bir kamu hizmeti varsa idari kamu hizmeti söz konusudur. Diğer yandan idari kamu hizmetinin finansmanı tamamen ücret ile sağlanıyorsa bu hizmet sınıai ve ticari kamu hizmetine dönüşmektedir (Gözler, 2003, 242).

24 Verginin karşılığı, kolektif olarak yararlanılan, yani bütün bireylerin kullanımına sunulan mal ve hizmetler olarak karşımıza çıkmaktadır (AYM, E.1984/9, K.1985/4, 18/2/1985). Kolektif olarak sunulan mal ve hizmetlerle bunlardan yararlanma koşulları, vergi ödevinde olduğu gibi Anayasa ile düzenlenmiş ve vergi yükümlüsü, Anayasal bir yükümlülük olarak ödediği vergiye karşılık, anayasal hükümlerle güvence altına alınmış haklardan ve özgürlüklerden yararlanma imkânına kavuşmuştur. Bu yararlanma sayesinde kişi maddi ve manevi varlığını geliştirebilecektir. AYM, bu doğrultudaki bir kararında, “kişi ancak, kendisini yaşatan, maddi ve manevi varlığını koruyup gelişmesine olanak tanıyan topluma karşı ödevler taşır. Bu olanaklar tamınmışsa, ödevden de söz edilemez” (AYM, E.1989/14, K.1989/49, 19/12/1989) demek suretiyle bu duruma işaret etmiştir (Tekbaş, 2009, 321).

25 Karakoç, bunların kamu hizmeti sayılamayacağını ve vergi ile finanse edilemeyeceğini belirtmiştir (Karakoç, 2015, 444).

26 “özellikle peşpeşe savaşlar yüzünden harap olup bakımsız kalmış ve kendi olanaklarıyla kalkınamamış yurdumuz bölgelerinin imarı ve insanca yaşamanın ilk koşullarından mesken edinme olanğını dahi bulamamışlara yardım gibi Devletimizin 1961 Anayasasıyla yönetildiği ve BAŞLANGIÇ bölümünde yer alan “... sosyal adalet; ferdin ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirme...” ve “49. maddede açıklanan “Devlet, yoksul veya dar gelirli ailelerin sağlık şartlarına uygun konut ihtiyaçlarını karşılayıcı tedbirleri almak” ilkelere uygun bir amaca varmak için kurulduğu”

27 “Sosyal ve iktisadi kalkınma planının yürütülmesi, Anayasa’nın 41. ve 129. maddeleri uyarınca devlete yükletilmiş ödevlerden, başka deyimle, Anayasa’nın öngördüğü kamu işlerindedir. Bu iş için yardımcı olacak özel kesime belli ölçülere göre ödünç verilmesi, vergilerden karşılanacak olan devlet giderlerinin kamu işi dışındaki harcanması anlamına gelmez ve bu türlü bir harcamaya yetki bulunmaz, Anayasa’nın 61. maddesine aykırı olmaz”



oranında o kaynağın vergilendirilmesi yoluna gidilecektir. Onun içindir ki verginin her kamu hizmetinin tüm giderlerini karşılayacağı ve başka akçalı desteklere yer ve gerek kalmayacağı söylenemeyecektir (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974). Bu nedenle verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin verginin kamu hizmetlerinin tek finansman kaynağı olduğu biçiminde yorumlanması mümkün değildir. 73. maddenin üçüncü fıkrasında vergi yanında resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin de sayılmış olması da buna işaret etmekte olup verginin kamu giderlerinin mali güce göre vergilendirme ilkesine göre alınan genel karşılığı, diğer mali yükümlülüklerin ise, faydalanma ilkesine göre alınan kamu hizmetlerinin yararlanmanın özel karşılığı olduğu söylenebilecektir (Karakoç, 2015, 451).<sup>28</sup>

Devletin gelir kaynakları olarak özel malların finansman aracı olan fiyat ile zora dayalı olarak alınan vergi arasında pekçok kamu geliri türü bulunmaktadır (Nadaroğlu, 2000, 187). Kamu geliri çeşitleri; vergi, resim, harç, şerhiye, parafiskal gelirler, para ve vergi cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri<sup>29</sup>, borçlanma gelirleri, fonlar, para basmaktan doğan gelirler, bağışlar, ganimetler ve diğer gelirlerden oluşmaktadır (Akdoğan, 2011, 105). 5018 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (i) bendinde kamu gelirleri benzer şekilde, "Kanunlarına dayanarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler" biçiminde tanımlanmıştır. Her iki tanımdaki "diğer gelirler" ibaresi bir diğer tanımda yer verilmeyen gelirler ile hiç zikredilmeyen gelirleri karşılamak üzere konulmuştur.

Vergi dışındaki kamu gelirlerinin esas olarak bütün kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılabilmesi söylenebilse de bu kullanımın sınırsız olmadığını, vergi dışındaki her kamu gelirinin bütün kamu giderlerinin finansmanında kullanılamayacağını da belirtmek gerekmektedir. Bu kamu gelirlerinin harcanabilecekleri kamu hizmetlerine ilişkin kendi tanımlarında mündemiç bazı sınırları bulunmaktadır.<sup>30</sup> Örneğin, harç, kimi kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olarak (AYM, E.2003/11, K.2004/49, 7/4/2004; E.2003/9, K.2004/47, 01/4/2004; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012), hizmetin maliyetine katkı sağlamak üzere tahsil edilen kamu geliridir. Tanımda geçen "hizmetin maliyetine katkı sağlamak" gerekliliği harcın kamu hizmetleri için kullanımına ilişkin sınıra işaret etmektedir. Benzer şekilde, sosyal güvenlik primleri gibi parafiskal yükümlülükler, sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı için alınan, hangi hizmetler için kullanılabilmesi kanunlarla belirlenmiş olan, bu hizmetler dışında kullanılmaları mümkün olmayan kamu gelirleridir. Nitekim AYM, bu kapsamda, Emekli Sandığı gelir fazlasının Hazineye gelir kaydedilmesinin (AYM, E.1971/44, K.1972/29, 6/6/1972) (böylelikle bütün kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmasının) ve Sosyal Sigortalar Kurumu gelirlerinin geçeköndü işlerinde kullanılmasının (AYM, E.1971/19, K.1971/61, 29/6/1971) (böylece kanunda gösterilen amacı dışında kullanılmasının) yurtttaşlardan bir kısmının diğerlerinden daha fazla mali yük altına sokuldukları, kamu giderinin bir bölümünün yurtttaşlar içinde yalnızca işçilere ve işverenlere yükletildiği gerekçeleriyle Anayasa'ya aykırı bulmuştur.

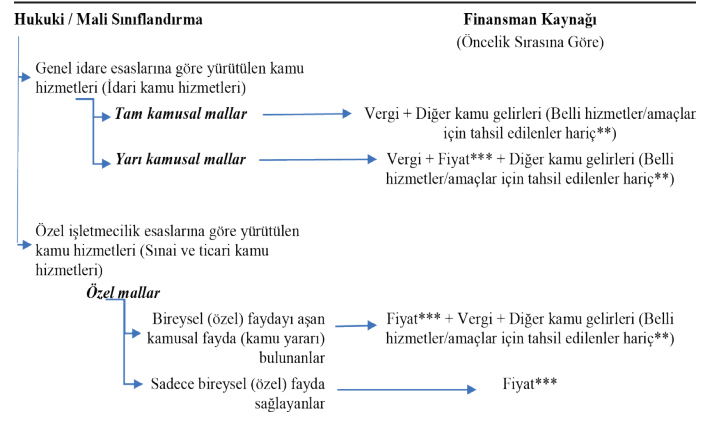
Başka bir açıdan meseleye yaklaşmak gerekirse; "Anayasanın 161 inci maddesi ekonomik ve sosyal ödevlerin iktisadi gelişme ve mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirileceğini belirtmek suretiyle, tüm kamu hizmetlerinin tamamen ücretsiz sunumunun ancak iktisadi gelişme ve mali kaynaklar izin verdiği takdirde mümkün olabileceğini kabul etmiş bulunmaktadır. İkincisi ve aynı zamanda birinci kurala bağlı olarak; vergi ödeyen bireyler, her ne kadar tüm kamu hizmetlerinin karşılığı olarak vergi ödemiş olsalar bile, bu

durum, onların, doğrudan doğruya yararlandıkları kamu hizmetleri için ücret ödemelerine engel teşkil etmemektedir.<sup>31</sup> Aynı şekilde, vergi ödeyen bir yükümlü, doğrudan yararlandığı hizmetler için, resim, harç ve bunlara benzeyen mali yükümlülüklerle de sorumlu tutulabilecektir. Ancak, kişisel yarar sağlanan hizmetlerden bazıları için hizmetten yararlananlardan para almak mümkünken, bazıları için mümkün olmadığını unutmamak gerekmektedir" (Tekbaş, 2009, 320). Böylelikle kamu hizmetlerinin tamamen vergilerle finansmanı mümkün olmadığından, bunların tamamen ücretsiz sunulmaları söz konusu olmayacak, vergi ile finanse edilebilen yarı kamusal mallarda ve vergi ile finansmanı mümkün olmayan özel mallarda, bu mallardan yararlananlardan bireysel karşılık alınması suretiyle hizmetlerin finansmanına kaynak sağlanacaktır. Nitekim AYM de anonim karşılık olmanın, sadece dar anlamda vergiler için geçerli olduğunu; resim, harç ve bunlara benzeyen mali yükümlülüklerde, bu ödemeleri yapanların çeşitli şekillerde kamu hizmetlerinden yararlanmaları veya kendilerine izin verilmesi gibi kişisel yararlanmaların söz konusu olabileceğini, bu durumun Anayasaya uygun kabul edileceğini (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974; E.1974/31, K.1974/43, 24/10/1974); bazı kamu hizmetleri için para alınması düşünülemeyeceksen (kolluk hizmeti gibi), bazı hizmetler için, hizmetten yararlananlardan para alınabilmesinin mümkün olduğunu (adalet hizmetleri, köprü ve karayollarından geçiş ücretleri vb. gibi) (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974) kararlarında kabul etmiştir.

Anlatılanlarla bağlantılı olarak kamu gelirlerinin türleri ve bileşimine nasıl karar verileceği meselesi ortaya çıkmaktadır. Bu konuda anayasal sınırlar içinde devletin takdir yetkisi bulunmaktadır. Gelir ihtiyacı durumunda yeni vergi konulması, vergilerin oran ve miktarlarının artırılması, hizmetten bireysel olarak faydalananlar üzerine harç gibi mali yükümlülükler konulması siyasi tercih meselesidir. Anayasa'nın 65. maddesinin sosyal ve ekonomik görevlerin yerine getirilmesini mali kaynakların yeterliliği ölçütüne bağlaması Devletin bu konudaki takdir yetkisinin dayanağını oluşturmaktadır.

Anlatılanlar çerçevesinde kamu hizmetlerinin türlerine göre finansman kaynakları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

### ŞEKİL 1 | Kamu Hizmetlerinin Finansman Kaynakları\*



\* Sınıflandırma hangi kamu gelirin hangi kamu hizmeti için harcandığının net olarak tespit edilebilmesi durumunda işlevseldir. Buna göre bütün kamu gelirlerinin bütçede toplanması ve bütçeden ödenekler aracılığıyla harcanması durumunda hangi gelirin hangi hizmet için harcandığının tespiti mümkün olmayacağından buradaki sınıflandırmanın işlevsel olduğundan söz edilemeyecektir. Ancak yine de bu durumda toplam büyüklükler itibarıyla tespit edilebildiği ölçüde tam kamusal malların maliyetleri ile yarı kamusal malların dışsal faydaya isabet eden maliyetlerinin toplamı, toplanacak verginin üst sınırını oluşturmalıdır.

\*\* Sosyal Güvenlik Kurumu vb. parafiskal kurumların giderlerinin finansmanı esas olarak mensuplarından toplanan primlerle karşılanır. Ancak bunların yeterli olmaması durumunda vergi gelirleri dahil bütçe kaynaklarından katkı sağlanması mümkündür.

\*\*\* Bedelsiz olarak sunulabilmeleri mümkündür.

<sup>28</sup> Başka bir deyişle, Devletin vergi almasının aslı sebebi kamu hizmetlerini vergiler olmadan tam anlamıyla yerine getiremeyecektir. Bu husus özellikle sağlık, eğitim, konut, sosyal güvenlik gibi yerine getirilmesi aynı zamanda sosyal bir hakkın gerçekleştirilmesi anlamına gelen kamu hizmetlerinde daha belirgindir. Yine Devletin bazı kamu hizmetlerini toplumun beklediği seviyede veya kalitede yerine getirememesinin gerekçesi de öncelikle mali kaynakların yetersizliği olmaktadır (Karakoç, 2015, 430).

<sup>29</sup> Devlet kamu emlakı kendisi kullanabileceği gibi kiraya verme, satma gibi yollarla gelir getirmek amacıyla da kullanılabilmektedir (AYM, E.1986/3, K.1986/15, 3/7/1986).

<sup>30</sup> Bu sınırlamaların, hangi kamu gelirin hangi hizmet için harcandığının tespit edilebildiği durumlarda söz konusu olabileceği, kamu gelirlerinin tahsil edilmeksizin bütçe havuzunda toplanarak ödenekler halinde harcanmaları durumunda hangi gelirin hangi hizmet için harcandığının tespit edilememesi nedeniyle sınırlamalara ilişkin ilkelerin işlevsiz kalacağı ancak gelir ve harcama büyüklükleri itibarıyla değerlendirme yapılabileceği gözden uzak tutulmamalıdır.

<sup>31</sup> "...vergisi" kavramı yurttaşın vergi vermesinin belirli bir kamu hizmetinden doğrudan doğruya yararlanmasına karşılık ayrıca bir ücret ödemesine engellik edemeyeceği gerçeğini ortaya koyar." (AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974).

### 3. İlke Bakımından Kamu Gelirlerinin Tahsisi

Belli bir kamu gelirin belli bir hizmetin finansmanına tahsis edilip edilemeyeceği meselesi yukarıda anlatılan kamu gelirlerinin harcanmasına ilişkin ilkeler bakımından önem arz etmektedir. Zira bu ilke, belli bir gelirin hangi hizmet için harcadığının tespit edilebilmesi halinde etkin olarak uygulanabilecektir. Kamu gelirlerinin, âdem-i tahsis ilkesine uygun olarak bütçe havuzunda toplanması ve buradan bütün kamu hizmetleri için harcanması durumunda ancak belli ilkelerin belli ölçüde etkin olarak uygulanabilmesi mümkündür. Bir kamu hizmetinin bütçe prosedürü içinde finansmanı durumunda, bütçe gelirleri içinde her tür kamu geliri bulunduğundan, hangi kamu geliriyle finanse edildiğinin tespiti mümkün değildir. Ancak kamu gelirin bütçe havuzuna dahil edilmeksizin sınav ve ticari bir kamu hizmetine tahsisi durumundaki belirlilik, bu gelirlerin harcanmasına ilişkin ilkelerin uygulanmasına imkân verecektir.

Kamu gelirlerinin harcanmasında esas olan herhangi bir kamu gelirin bir kamu hizmetinin finansmanına tahsis edilmemesi (âdem-i tahsis ilkesi) olmakla birlikte, bu gelirlerin belli hizmetlerin finansmanı için tahsis edilmeleri de mümkündür.

Âdem-i tahsis ilkesi 10/12/2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, "Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır." denilmek suretiyle kanuni düzeyde düzenlenmiştir. Anayasa'nın 161. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır." düzenlemesindeki "...yıllık bütçelerle yapılır." ibaresinin âdem-i tahsis ilkesine işaret ettiği ifade edilmişse de (Karakoç, 2015, 423) AYM, enerjiyle ilgili özelleştirmelerden elde edilecek gelirlerden bir kısmının enerji konusunda faaliyet gösteren kamu şirketlerine, bir kısmının ise enerji üretimi ile ilgili hidroelektrik santralleri yatırımlarında kullanılmak üzere Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü bütçesine aktarılmasını Anayasa'ya aykırı görmediği kararında (AYM, E.2008/85, K.2010/12, 21/01/2010) "Bütçenin genelliği ve kamu gelirlerinin belli bir kamu hizmetine ayrılmaması ilkesi olarak da anılan âdem-i tahsis ilkesi Anayasal kuralı olmadığı gibi genel hukuk ilkelerinden de değildir. Bütçenin genelliği ve âdem-i tahsis ilkesi diğer bütçe ilkelerinin yanında, çeşitli yararları nedeniyle bütçenin hazırlanması sırasında gözetilmesi gerektiği düşünülen mali ilkelerdir." demek suretiyle âdem-i tahsis ilkesinin anayasal bir ilke olmadığını, kamu gelirlerinin tahsisinin mümkün olabileceğini kabul etmiştir. Ancak bir kamu gelirin bir kamu hizmetine tahsisi düşünüldüğünde, her kamu gelirin her kamu hizmetine tahsis edilemeyeceği bilinmelidir. Bu durumda tahsisi öngörülen kamu gelirin hangi amaçlarla hangi hizmetlerin finansmanında kullanılabilceğinin anayasal ilkeler dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekir.

Doktrinde, tahsis yoluyla finansmanın vergiyle ilgili olmadığı, daha çok diğer mali yükümlülüklerle ilgili olduğu ifade edilmiştir (Dileyici, 2005, 77 vd.). Bir görüşe göre verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinde geçen "kamu giderleri" ibaresinin vergi ile finanse edilebilecek tüm kamu giderlerini kapsamaması ve verginin, mükelleflerin kamu giderlerine anonim olarak katılması amacıyla tahsil edilmesi nedenleriyle belli bir vergi gelirin belli bir kamu hizmetinin finansmanına tahsis edilerek harcanması mümkün değildir (Bkz. Karakoç, 2015, 422-423).<sup>32</sup> Örneğin akaryakıt tüketimi üzerinden alınan verginin sadece otoyolların yapımı ve bakımı için kullanılması ya da alkol veya sigara tüketimi üzerinden alınan vergilerin bağımlılıkla mücadelede kullanılması ilkeye aykırılık oluşturacaktır.

AYM, çarşı ve mahalle beççilerinin ücretlerinin ödenmesi için kişilerden para alınmasını<sup>33</sup>, icra harçlarının cezaevi ve mahkeme binalarının yapımına tahsis edilmesini (burada harcin harç konusu

hizmete ilişkin giderler için tahsis edilmediğine dikkat edilmelidir)<sup>34</sup> Anayasa'ya uygun bulmuştur.

AYM'nin tahsisin mümkün olabileceğine ilişkin yaklaşımı mutlak olmayıp tahsise ilişkin sınırları içeren bazı kamu gelirlerinin tahsis edilemeyeceğine ilişkin kararları da bulunmaktadır. Verginin yanında diğer bazı kamu gelirlerinin de tahsisine ilişkin sınırlamalar bulunmaktadır. AYM, Sosyal Sigortalar Kurumu mensupları tarafından ödenen primlerin geçekodu işlerine tahsis edilemeyeceğini (AYM, E.1971/19, K.1971/61, 29/6/1971), Emekli Sandığı gelir fazlasının Hazineye aktarılması suretiyle Sandık faaliyetleri dışındaki diğer kamu hizmetleri için kullanılmayacağını (AYM, E.1971/44, K.1972/29, 6/6/1972) belirterek kanunlarla belli amaçlarla belli hizmetlerin finansmanı için tahsil edilen bu parafiskal gelirlerin başka hizmetler için kullanılmayacağı sonucuna varmıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin bir sonucu olarak kamu giderlerinin vergi ile finanse edilecek olması bütün kamu giderlerinin vergi ile karşılanacağı anlamına gelmemekte, vergi ile finansman tam kamusal ve yarı kamusal mallar ile özel mallardan aşkın kamu yararı içerenlerle ilgili bulunmaktadır. Verginin bu tür malların finansmanı için tahsis edilip edilemeyeceği meselesi bir yana, ilkeye göre sadece kişisel yarar sağlayan özel malların vergi ile finansmanı mümkün olmadığından verginin bu türden bir malın finansmanı için tahsisi de söz konusu olamayacaktır.

### III. SPOR TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞININ SUNDUĞU HİZMETİN FİNANSMANI İÇİN ÖDEDİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİNİN BİR KISMININ KENDİSİNE TAHSİSİNE İLİŞKİN KURALI İPTAL EDEN ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 448. maddesine göre STTB, Gençlik ve Spor Bakanlığına bağlı, tüzel kişiliği haiz bir başkanlık olarak kurulmuştur. STTB'nin sunduğu hizmet, yurt içinde ve yurt dışında spor müsabakaları üzerine sabit ihtimalli ve müşterek bahis oyunlarını oynatmak faaliyetidir. Bu kısmında, yukarıda verilen bilgiler ışığında STTB'nin sunduğu hizmetin niteliği ve finansmanı hakkında bilgi verilecek, finansman ihtiyacını karşılamak üzere ödediği katma değer vergisinin (KDV) bir kısmının iade edilmesine ilişkin düzenlemeyi iptal eden yakın tarihli AYM kararı değerlendirilecektir.

#### A. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı'nın Sunduğu Hizmetin Niteliği

Fransa'da Anayasa Konseyi tarafından şans ve talih oyunları ve milli piyango çekilişlerinde kamu yararı bulunmadığı kabul edilmiş, bu faaliyetin kamu tüzel kişisinin özel yararına (örneğin gelir elde etmesine) yönelik olması dolayısıyla kamu hizmeti sayılmayacağı dile getirilmiştir (Gözler, 2003, 221, 227). Türkiye uygulamasında ise kamu hizmetini belirleme yetkisinin esas itibarıyla yasama organına ait olduğu kabul edildiğinden yasama organınca kanunla kamu hizmeti olarak belirlenen STTB faaliyetlerinin kamu hizmeti olarak kabulü gerekmektedir. Bu faaliyetlerin kamu hizmeti olarak kabulünden sonra idari / sınav ve ticari kamu hizmeti (AYM tarafından yapılan sınav bakımından ise genel idare esaslarına göre yürütülen / özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen kamu hizmeti) ayrımında hangi sınıfa dahil olduğunun tespiti gerekmektedir.

AYM tarafından özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen

32 Buna karşın çoğu ülkede âdem-i tahsis ilkesinin bulunmadığı, tahsis yönünde eğilimlerin arttığı görülmektedir (Bkz. Karakoç, 2015, 423 vd.).

33 Çarşı ve mahalle beççilerinin görevi, zabitanın denetimi altında ve onun yardımcıları olarak genel güvenliği sağlamak ve adli zabıtaya yardımcı olmaktır. Bu görevin bir kamu hizmeti olduğu meydandır. Şu halde beççilere, hizmetlerine karşılık verilen ücret, bir kamu gideridir. Bu gideri karşılamak amacı ile kişilerden alınan para da kendilerine yönetilen, Anayasa deyimini ile, vergi benzeri bir mali yükümdür (AYM, E.1965/25, K.1965/57, 26/10/1965).

34 Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülerek Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirlenen hukuk devleti ilkesi, vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir. Vergilerde olduğu gibi harçlarda da alınan harcin hangi kamu gideri için kullanılacağı, tahsis edileceğinin belirtilmesine gerek bulunmamasıyla birlikte tahsis yasağı da söz konusu değildir. İtiraz konusu kuralda harcin kullanılacağı kamu gideri alanı cezaevleri ve mahkeme binaları inşası olarak gösterilmiştir. Cezaevleriyle, mahkeme binalarının inşasının Devletin görevi, bu görevin de kamu hizmeti olduğu kuşkusuzdur. Bu bakımdan kuralda, bu tür kamu hizmeti giderinin karşılanmasına, icra hizmetlerini talep eden kişilerin kısmen de olsa katılması yasa koyucu tarafından kabul edilmiş ve belirlenen oranlarda katılımın sağlanması öngörülmüştür. Hangi kamu hizmeti karşılığında harç olarak bir mali yükümlülük getirileceği anayasal ilkelerle uygun olmak koşuluyla yasa koyucunun takdirindedir (AYM, E.2011/28, K.2012/22, 16/2/2012).

kamu hizmetlerinin belirlenmesine yönelik kriterler bakımından değerlendirildiğinde, STTB tarafından yürütülen şans ve talih oyunları oynatılması faaliyetinin;

- Özel işletmecilik esaslarına göre yürütüldüğü (oyuna katılmak isteğe bağlı olup sözleşme ilişkisi çerçevesinde faaliyet yürütülmektedir),
- İş mevzuatına tabi personelce yürütüldüğü,
- Faaliyetin yürütülmesine ilişkin esasların kanunlarla düzenlendiği,
- Devletin gözetimi ve denetimi altında yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

AYM tarafından genel idare esaslarına göre yürütülen faaliyetlere ilişkin kriterler bakımından değerlendirildiğinde ise;

- Kadroya bağlı olarak yerine getirilmediği,
- Merkezi idare ile statüer ilişki içinde yürütülmediği,
- Kamu gücünün / emretme yetkisinin söz konusu olmadığı,
- Kamusal yönetim usullerinin geçerli olmadığı,
- İcrai işlem yapılmasını / hukuki, cezai ve idari tedbirlerin uygulanması yetkisini gerektirmediği,
- Asli kamu hizmetlerinden olmadığı gibi sürekli olarak yürütülmesine de gerek bulunmadığı, yasama organınca yürütülmesinden vazgeçilebileceği anlaşılmaktadır.

Verilen bilgiler ışığında, STTB tarafından yürütülen şans ve talih oyunları oynattırılması faaliyetinin piyasa konusu olmakla birlikte kanun koyucu tarafından kamu hizmetine dönüştürülmüş, devlete gelir getirmek amacıyla<sup>35</sup> özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen ticari bir kamu hizmeti olduğu anlaşılmaktadır.

## B. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı'nın Sunduğu Hizmetin Finansmanı

STTB, dava konusu kural öncesi dönemde giderlerini, teori ve AYM kararlarındaki kabule uygun olarak kendi gelirleriyle finanse etmiştir. Bütçesi brüt satışlar, faiz gelirleri ve diğer gelirlerden oluşmaktadır. Bu dönemde, (İkramiye dağıtım oranının azami % 59 olarak belirlenmiş olması dolayısıyla) ikramiye, vergiler, yatırım ve işletme giderleri ve kamu payı için elde edilen toplam gelir yeterli olmuştur.

5602 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 7146 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle yapılan ibare değişikliğiyle ikramiye dağıtım oranının %59'dan %83'e çıkartılması, % 83 oranında ikramiye dağıtılması ve % 5 oranında şans oyunları vergisi tahsili ile birlikte hasılatın % 88'i harcanmakla geriye yatırım ve işletme bütçesi ve kamu payı için hasılatın % 12'si oranında bir miktar kalmaya başlamıştır. İkramiye dağıtım oranının yükseltilmesinden kaynaklanan yatırım ve işletme giderlerine ilişkin finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla yine 7146 sayılı Kanun'un 15. maddesiyle 5602 sayılı Kanun'a eklenen ek 1. maddeyle ikramiye oranlarının artırılması nedeniyle oluşabilecek yatırım ve işletme giderlerindeki tutar azalışlarının telafi edilmesi amacıyla STTB tarafından bulunulan yılın ilgili ayında beyan edilip ödenen katma değer vergisi tutarından, bir önceki yılın aynı ayında beyan edilip ödenmiş olan katma değer vergisi tutarının Orta Vadeli Programda ilgili yıl için belirlenen nominal ekonomik büyüme tahmini oranında artırılmasıyla bulunan tutarın çıkarılmasından sonra kalan tutarın STTB'ce Türkiye'de kurulu bankalarda açılmış olan özel hesaba, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Kanun hükümlerine göre, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesi hükmü uygulanmaksızın red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle STTB gelirleri arasında yukarıda belirtilenlere ek olarak KDV'den aktarılan miktar da dahil edilmiştir. 2020 yılı bütçesinde, gelirler arasında yer alan KDV iadesi miktarının 4.158.540.827,38 TL olduğu görülmektedir. Böylelikle 2020 yılı yatırım ve işletme giderlerinin (11.030.902.761,86 TL) belirtilen miktardaki kısmı iade edilen KDV ile karşılanmıştır. Hasılatın kalan miktar ile iade edilen KDV'nin tamamı yatırım ve işletme giderleri için kullanılmış, önceki yıllardan farklı olarak kamu payı olarak aktarılabilecek bir miktar kalmamıştır.

İkramiye dağıtım oranının artırılması dolayısıyla ortaya çıkan

finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla ödenen KDV'nin bir kısmının iadesine ilişkin dava konusu kural ile özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen ve aşkın kamu yararı bulunmayan STTB faaliyetlerinin fiyat yanında kısmen (tahsis edilen) vergi ile finansmanı sağlanmıştır.

## C. Anayasa Mahkemesinin Spor Toto Teşkilat Başkanlığı'na Katma Değer Vergisi İadesine İlişkin Düzenlemeyi İptal Eden Kararının Değerlendirilmesi

5602 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin iptaline ilişkin dava dilekçesinde özetle; ödediği KDV'nin bir kısmının yatırım ve işletme giderlerinde kullanılmak üzere STTB adına açılan özel hesaba iadesinin âdem-i tahsis ilkesine aykırı olduğu, bütçe kaynaklarının özel hesaplar kullanılarak temel mali mevzuat hükümlerine tabi olmadan harcanmasının saydamlığa ve hesap verilebilirliğe engel olduğu, böylelikle Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olan bütçe hakkının kullanımına engel olduğu, bu durumun verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesiyle bağdaşmadığı, özel hesaba ilişkin düzenleme yetkisinin Cumhurbaşkanı'na verilemeyeceği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 7., 73., 87., 160. ve 161. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

AYM aşağıdaki gerekçeyle kuralın (1) numaralı fıkrasını aşağıdaki gerekçeyle iptal etmiştir:

"STTB'ye iadesine ilişkin düzenleme yapılan KDV, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında zikredilen vergilerden biridir. Dolayısıyla verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine tabi olup mükelleflerin mali güçlerine göre tahsil edilmektedir. Diğer vergiler gibi KDV'den elde edilen gelirlerin de faydası tüm topluma yayılan ve bireyselleştirilemeyen kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması gerekmektedir.

Gerek teori ve gerekse AYM kararları gereği özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen ve özel yararı aşan kamu yararı (dışsal fayda) içermeyen kamu hizmetlerinin fiyat ile finansmanı esastır. Diğer yandan yine aynı kaynaklara göre verginin karşılıksız olması, bireysel karşılığının bulunmadığı anlamına gelmekte olup toplumsal karşılığı bulunmadığı biçiminde anlaşılamaz. Buna göre, özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen hizmetlerin dava konusu kuralda olduğu gibi vergi ile finansmanı durumunda hizmetin toplumsal bir faydası bulunmadığı ve gerek bireysel gerekse toplumsal olarak hizmetten yararlanmadıkları halde vergi mükelleflerinin hizmetin finansmanına katılmaları söz konusu olacaktır.

Vergi mükelleflerince mali güçlerine göre ödenen KDV ve diğer vergiler genel idare esaslarına göre yürütülen ve tüm topluma sunulan, faydası tüm topluma yayılan kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve bunlardan sağlanan toplumsal faydaya istinaden anonim bir karşılık olarak ödenmektedir. Diğer vergi mükellefleri gibi STTB de bu hizmetlerden bütün toplumla birlikte yararlanmaktadır. Vergi, mükellef tarafından bir kere ödendikten sonra artık bütçe disiplini içerisinde, bütçede gösterilen kamu hizmetlerinin tamamının finansmanında kullanılmak üzere bir anonim karşılığa dönüşmektedir. Bu nedenle, yukarıda yapılan değerlendirmeler bakımından başka mükelleflerce ödenmiş verginin belli bir hizmete tahsisi ile belli bir mükellefçe ödenmiş verginin yine kendisinin sunduğu hizmete tahsisi arasında bir fark bulunmamaktadır. Aksinin kabulü, her hizmetten sağlanan verginin o hizmete tahsisinin Anayasa'ya uygun olacağı gibi bir anlayışa sebep olur ki bu durum, verginin anonim karşılık olması ilkesiyle çelişeceği gibi, buna bağlı olarak yürütülmesi zorunlu ancak vergi geliri sağlamayan bazı kamu hizmetlerinin yerine getirilememesi gibi anayasal açıdan kabul edilemez sonuçlara da neden olabilecektir."

Gerekçeden de görüleceği gibi AYM, özel işletmecilik esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerinin giderleri için verginin tahsis edilemeyeceğine ilişkin ilkeye uygun karar vermiştir. Kararda ilkenin somutlaştırılmasına yönelik olarak iki önemli tespitin yapıldığı görülmektedir. Bunlardan birincisi, diğer mükelleflerin ödediği vergilerin yanı sıra mükellefin kendi ödediği vergilerin de

<sup>35</sup> AYM bir kararında "7258 sayılı Kanun'a göre bahis ve şans oyunlarının devletin denetim ve gözetiminde yapılması suretiyle elde edilen gelirlerden sporla ilgili kurum ve kuruluşlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına aktarılan pay Türk ekonomisi ve sporu için önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır." demek suretiyle STTB faaliyetinin gelir getirmek amacıyla yürütüldüğünü tespit etmiştir (AYM, E.2016/51, K.2016/179, 23/11/2016, § 13).



özel işletmecilik esaslarına göre kendisi tarafından sunulan kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmayacağı; ikincisi ise, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine konu kamu giderlerinin bütün kamu giderleri olmadığı, genel idare esaslarına göre yürütülen (tam kamusal ve yarı kamusal mallar) kamu hizmetlerine ilişkin giderler olduğudur.

## SONUÇ

Kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi için finansman gerekliliği devletlerin çeşitli finansman kaynaklarına yönelmesine neden olmuştur. Serbest piyasa ekonomilerinde en önemli finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin yanı sıra diğer mali yükümlülüklerin ve özel gelirlerin de kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması söz konusudur.

Kamu hizmetleri esas olarak elde edilen gelirlerin bütçe havuzunda toplanması ve buradan ödenek tahsisi suretiyle finanse edilmektedir. Bu durumda gelirler bütçe havuzunda bir bütün oluşturmakta ve ayrıştırılmaksızın kanun koyucunun veya yetkili diğer organın belirlediği kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmaktadır. Bu durumda her bir kamu gelirinin (gelirin harcanmasına ilişkin ilkeler gözdari edilerek) her bir kamu hizmetinin finansmanı için kullanılabilmesi mümkündür.

Adem-i tahsis ilkesi anayasal bir ilke olmadığından bazı durumlarda ise kamu gelirleri bütçe havuzuna dahil edilmeksizin belli kamu hizmetlerine tahsis edilebilmektedir. Tahsisin söz konusu olduğu bu hallerde anayasaya uygunluk bakımından kamu hizmetinin niteliğinin ve tahsis edilen gelire ilişkin ilkelerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kamu hizmetleri hukuki olarak idari kamu hizmetleri ve sını ve ticari kamu hizmetleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Finansman bakımından ise gelir tahsisi durumunda bu hizmetlerin finansmanında kullanılabilecek kamu gelirlerinin belirlenmesini de sağlayacak biçimde tam kamusal mallar, yarı kamusal mallar ve özel mallar olarak üçe ayrılmaktadır.

Tam kamusal malların bireylere sağladığı faydanın ölçülememesi, yarı kamusal malların bireylere sağladığı fayda ölçülebilse bile topluma yayılan ve ölçülemeyen dışsal faydasının bulunması, bu malların finansmanında kullanılacak gelirlerinin toplanabilmesi bakımından faydalanma ilkesi dışında bir ilkenin geliştirilmesini gerektirmiş, böyle bir zorunluluğun sonucu olarak mali güce göre vergilendirme ilkesi geliştirilmiştir. Bu ilke tüm topluma fayda sağlayan ve bireysel faydanın ölçülemediği malların finansmanını sağlamak için mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden belli tarifelere göre vergi alınmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla vergi bireysel karşılığı olmaksızın tüm topluma sunulan ve herkesin faydalandığı kamu hizmetleri için alınmaktadır.

Topluma değil de sadece hizmet sunulana fayda sağlayan özel malların (sını ve ticari kamu hizmetleri) esas olarak fiyat ile finansmanı gerekmektedir. Verginin bu tür hizmetlere tahsisi durumunda mükelleflerin tüm toplumla birlikte fayda sağlamadıkları sadece belli kişilere fayda sağlayan hizmetlerin finansmanına katılmaları gibi bir sonuç doğacaktır. AYM'nin yakın tarihli bir kararında da tespit edildiği üzere bu durum, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesiyle bağdaşmayacaktır.

## KAYNAKÇA

### Akademik Kaynaklar

1. Akdoğan, A., (2011). *Kamu Maliyesi* (14. Baskı). Ankara: Gazi Yayınevi.
2. Başaran, F., (1998). Anayasa Temelinde 'Benzeri Mali Yükümlülük' Kavramı. *Vergi Sorunları Dergisi*, (118), 114-133.
3. Bilgen, P., (1990). Kamu Hizmeti Hakkında. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, (113), 113-116.
4. Çağan, N., (1988). *Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi*. Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları (Bahri Savcı'ya Armağan) (218), 210-221.
5. Çağan, N., (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
6. Dileyici, D., (2005). *Anayasal İktisat Perspektifinden Para ve Maliye Politikaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
7. Erginay, A., (1982). *Kamu Maliyesi* (8. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınevi.
8. Gerek, Ş. ve Aydın, A.R., (2005). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
9. Gözler, K., (2003). *İdare Hukuku Cilt II*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
10. Günday, M., (2011). *İdare Hukuku* (10. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.

11. Karahanoğulları, O., (2004). *Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)* (2. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınevi.
12. Karakoç, Y. (2016). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi . Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi , *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi-Hukuk Araştırmaları Dergisi* (2015/2), 413-456.
13. Muter, N.B., (1997). *Vergi Teorisi* (Birinci Baskı). Ajans Birmat Reklam Produksiyon.
14. Nadaroğlu, H., (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi* (11. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayınevi.
15. Oktar, S. A., (2012). Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu'na Armağan), 0 (37), 155-189.
16. Özbudun, E., (1992). Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa. içinde: *Ekonomik Anayasa Sempozyumu*, DEÜ-IIBF Maliye Bölümü tarafından düzenlenen sempozyum, 28-29 Mayıs 1992. Ankara: Takav Matbaası.
17. Pınar, B., (2009). *Yargı ve İcra Harçları* (2. Bası). Ankara: Adalet Yayınevi.
18. Tan, T., (2019). *İdare Hukuku* (8. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınevi.
19. Tekbaşı, A., (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
20. Ulusoy, A.D., (2019). *Yeni Türk İdare Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınevi.

## Yargı Kararları

21. AYM, E.1965/25, K.1965/57, 26/10/1965, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
22. AYM, E.1968/12, K.1968/65, 17/12/1968, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
23. AYM, E.1968/26, K.1969/14, 19/2/1969, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
24. AYM, E.1967/41, K.1969/57, 25/10/1969, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
25. AYM, E.1968/60, K.1969/36, 17/6/1969, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
26. AYM, E.1970/12, K.1971/13, 2/2/1971, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
27. AYM, E.1971/19, K.1971/61, 29/6/1971, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
28. AYM, E.1971/44, K.1972/29, 6/6/1972, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
29. AYM, E.1973/32, K.1974/11, 26/3/1974, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
30. AYM, E.1974/17, K.1974/41, 8/10/1974, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
31. AYM, E.1974/31, K.1974/43, 24/10/1974, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
32. AYM, E.1973/37, K.1975/22, 25/2/1975, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
33. AYM, E.1973/38, K.1975/23, 25/2/1975, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
34. AYM, E.1979/5, K.1979/29, 19/6/1979, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
35. AYM, E.1979/1, K.1979/30, 21/6/1979, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
36. AYM, E.1984/6, K.1985/1, 11/01/1985, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
37. AYM, E.1984/9, K.1985/4, 18/2/1985, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
38. AYM, E.1985/10, K.1985/14, 2/8/1985, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
39. AYM, E.1985/7, K.1985/22, 28/11/1985, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
40. AYM, E.1986/3, K.1986/15, 3/7/1986, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
41. AYM, E.1985/11, K.1986/29, 11/12/1986, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
42. AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19/3/1987, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
43. AYM, E.1987/11, K.1988/2, 21/01/1988, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
44. AYM, E.1987/16, K.1988/8, 19/4/1988, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
45. AYM, E.1987/18, K.1988/23, 22/6/1988, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
46. AYM, E.1988/39, K.1989/29, 6/7/1989, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
47. AYM, E.1989/14, K.1989/49, 19/12/1989, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
48. AYM, E.1990/4, K.1990/6, 12/4/1990, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
49. AYM, E.1989/9, K.1990/8, 18/5/1990, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
50. AYM, E.1990/18, K.1991/4, 14/2/1991, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
51. AYM, E.1990/12, K.1991/7, 4/4/1991, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
52. AYM, E.1992/44, K.1993/7, 9/2/1993, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
53. AYM, E.1992/29, K.1993/23, 24/6/1993, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
54. AYM, E.1994/43, K.1994/42-2, 9/12/1994, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
55. AYM, E.1994/71, K.1995/23, 28/6/1995, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
56. AYM, E.1995/24, K.1995/52, 28/9/1995, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
57. AYM, E.1995/38, K.1996/7, 28/2/1996, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
58. AYM, E.1996/49, K.1996/46, 11/12/1996, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
59. AYM, E.1996/63, K.1997/40, 26/3/1997, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
60. AYM, E.1996/75, K.1997/50, 14/5/1997, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
61. AYM, E.1997/62, K.1998/52, 16/9/1998, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
62. AYM, E.2002/55, K.2003/8, 11/3/2003, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
63. AYM, E.2003/9, K.2004/47, 01/4/2004, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
64. AYM, E.2003/11, K.2004/49, 7/4/2004, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
65. AYM, E.2003/106, K.2004/59, 12/5/2004, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
66. AYM, E.2004/79, K.2007/6, 25/01/2007, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
67. AYM, E.2005/139, K.2007/33, 22/3/2007, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
68. AYM, E.2005/52, K.2007/35, 3/4/2007, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
69. AYM, E.2004/55, K.2008/118, 12/6/2008, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr

- 70.AYM, E.2005/145, K.2009/112, 23/7/2009, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 71.AYM, E.2008/85, K.2010/12, 21/01/2010, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 72.AYM, E.2008/22, K.2010/82, 17/6/2010, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 73.AYM, E.2007/2, K.2011/13, 13/01/2011, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 74.AYM, E.2008/54, K.2011/45, 10/3/2011, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 75.AYM, E.2004/16, K.2011/63, 14/4/2011, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 76.AYM, E.2011/6, K.2012/16, 26/01/2012, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 77.AYM, E.2010/93, K.2012/20, 9/2/2012, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 78.AYM, E.2011/28, K.2012/22, 16/2/2012, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 79.AYM, E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 80.AYM, E.2012/102, K.2012/207, 27/12/2012, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 81.AYM, E.2011/142, K.2013/52, 3/4/2013, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 82.AYM, E.2013/43, K.2013/168, 26/12/2013, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 83.AYM, E.2013/66, K.2014/19, 29/01/2014, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 84.AYM, E.2014/177, K.2015/49, 14/5/2015, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 85.AYM, E.2016/51, K.2016/179, 23/11/2016, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 86.AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 87.AYM, E.2019/27, K.2019/56, 26/6/2019, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 88.AYM, E.2018/104, K.2020/39, 16/7/2020, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 89.AYM, E.2020/10, K.2020/67, 12/11/2020, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr
- 90.AYM, E.2018/135, K.2021/71, 13/10/2021, normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr