

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ GELİRLERİNİN AMACA TAHSİSİ SORUNU

THE PROBLEM OF EARMARKING TAX REVENUES FOR SPECIFIC PURPOSES IN TURKISH LAW

Elif Yılmaz Furtuna, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara, Türkiye

Ayşe Hondur, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat, Türkiye

Sorumlu Yazar: Ayşe Hondur, aysehondur@gmail.com

Atıf Bilgisi Yılmaz-Furtuna, E. & Hondur, A. (2026). Türk hukukunda vergi gelirlerinin amaca tahsis sorunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17,2, 947-964.

doi 10.21492/inuhfd.1991704

Gönderilme Tarihi: 10 Temmuz 2026 / Kabul Tarihi: 28 Temmuz 2026 / Yayın Tarihi: Ağustos 25, 2026

Özet

Devletlerin kamusal faaliyetlerini sürdürebilmeleri için başvurdukları en temel ve en geniş tabanlı finansman kaynağı vergilerdir. Vergi gelirlerinin hangi usul ve esaslar çerçevesinde kullanılacağı hususu ise kamu maliyesinin temel ilkeleri ile anayasal vergileme prensipleri doğrultusunda belirlenmektedir. Türk hukukunda vergi gelirlerinin kullanımına ilişkin temel yaklaşım, Anayasanın 73'üncü maddesiyle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri çerçevesinde şekillenmekte olup, vergi gelirlerinin genel bütçe içinde toplanmasını esas alan adem-i tahsis ilkesi benimsenmiştir. Anılan ilke uyarınca vergiler, kural olarak belirli bir kamu hizmetinin finansmanına özgülenememekte; bunun yerine tüm kamu giderlerinin ortak finansmanında kullanılmaktadır. Buna karşılık, uluslararası uygulamalarda tahsisli vergilerin özellikle çevre, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda yaygın biçimde uygulandığı görülmektedir. Bu çerçevede çalışma, Türk hukukunda vergi gelirlerinin belirli kamu hizmetlerine doğrudan tahsis edilmesinin anayasal ve bütçesel nedenlerle genel olarak mümkün olup olmadığını incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, vergi gelirlerinin amaca tahsis meselesi, ilgili anayasal ve mali ilkeler ışığında bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilmekte; konu, mevcut hukuki çerçeve esas alınarak sistematik bir biçimde ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Adem-i Tahsis İlkesi, Genel Karşılıklılık İlkesi, Özel Karşılıksızlık İlkesi.

Abstract

Taxes constitute the principal and broad-based source of financing through which states perform public functions. The principles and procedures governing the use of tax revenues are determined within the framework of the fundamental principles of public finance and the constitutional principles of taxation. In Turkish law, the approach to the use of tax revenues is shaped by Article 73 of the Constitution and the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which adopts the principle of non-earmarking by requiring tax revenues to be collected within the general budget. Pursuant to this principle, taxes may not, as a rule, be earmarked for the financing of a specific public service but are instead used to finance public expenditures as a whole. By contrast, international practice demonstrates that earmarked taxes are widely employed, particularly in the fields of environmental protection, healthcare, and social security. Against this background, this study aims to examine whether, under Turkish law, the direct earmarking of tax revenues for specific public services is generally permissible considering constitutional and budgetary considerations. Accordingly, the issue of earmarking tax revenues is evaluated through a holistic approach in light of the relevant constitutional and fiscal principles, and the subject is examined systematically on the basis of the existing legal framework.

Keywords: Taxation, Principle of Non-Earmarking, Principle of General Reciprocity, Principle of Specific Non-Reciprocity.



EXTENDED SUMMARY

This study examines the approach of earmarking or dedicated taxation, which refers to directing tax revenues to specific public expenditures, from the perspective of Turkish constitutional law, tax law, and budget law. Public demands, particularly regarding “where earthquake taxes are being spent,” “environmental taxes should only be used for environmental investments,” or “certain taxes should be allocated to designated services,” reflect increasing demands for fiscal transparency and accountability. However, the extent to which these expectations are compatible with the fundamental principles of the Turkish financial law system is debatable. The main objective of this study is to address the issue of tax revenue allocation from theoretical, constitutional, and legislative perspectives, and to reveal the limits of its applicability within the existing legal framework.

The first section examines the theoretical foundations of directing tax revenues toward predetermined purposes. This method, expressed in the English literature through concepts such as “earmarking,” “hypothecation,” or “dedicated taxation,” refers to channeling a specific portion of tax income towards financing an identified public service.

One of the most important theoretical foundations of this model is the utility principle. According to the utility principle, a balance should be struck between the benefits individuals derive from public services and the financial burden they bear. In this context, earmarked taxes may increase voluntary tax compliance by making the relationship between taxes paid by taxpayers and the services financed visible. It also represents a functional instrument in terms of fiscal transparency, accountability, and public oversight.

Another justification for earmarking is that it secures funding for certain public needs. Specifically, setting aside revenues in areas such as environmental protection, healthcare, infrastructure investments, or post-disaster reconstruction may ensure the continuity of public policies. From a political economy perspective, announcing in advance that a particular tax will be directed towards a designated purpose may increase public support. However, there are also serious criticisms directed at such practices. Firstly, designated revenues may weaken budgetary integrity and fiscal flexibility. Prior reservation of public revenues for certain fields may hinder the reallocation of resources according to priorities during economic crises or emergencies. Furthermore, a mismatch may emerge over time between reserved revenues and expenditure needs; some areas may experience revenue surpluses while others face financing deficits. Such mechanisms, particularly those involving off-budget funds, also create risks in terms of oversight and supervision.

The second part of the study evaluates the subject from the perspective of the Turkish legal system. According to Article 73 of the Constitution, taxes are obligations imposed according to taxpayers’ ability to pay and by law to cover public expenditures. One of the fundamental characteristics of taxation is the absence of a specific reciprocal exchange. A taxpayer cannot demand a particular public service in return for the tax paid. Tax revenues form the primary pooled source of financing for all public services, reflecting the general and non-reciprocal nature of taxation.

Within this constitutional framework, directly linking tax proceeds to a designated public service is legally problematic. This is because tax is not a price paid for an individual service; it is a general instrument for financing public expenditures. This reflects the special principle of non-reciprocity in taxation. As emphasized in this study, this approach is also supported by the fundamental principles of budget law. In particular, according to the principle of budget universality and its component principle of unearmarking, it is essential that specific revenues are not allocated to specific expenditures. This is explicitly regulated in Article 13 of the Public Financial Management and Control Law No. 5018. Thus, the aim is to collect all revenues in the budget and distribute public expenditures according to priorities.

However, it has been noted that the principle of unearmarking is not absolute. In modern financial systems, exceptions may be observed, such as social security funds, special budget administrations, revolving funds, or project-based financing models. In Turkish law, it is also possible to direct certain public revenues to predetermined purposes. However, a distinction must be made here between taxes and other public revenues. Since fees are collected in return for benefiting from a particular service, it is more appropriate to direct them to the relevant service area. Similarly, parafiscal

revenues, such as social security contributions, are obligations collected for the financing of certain services and have a designated nature.

The final section of the study examines concrete examples. Evaluations are made regarding the Special Communication Tax and the Disaster Reconstruction Fund. In conclusion, the study reveals that, as a general rule, it is not possible to directly allocate tax revenues to specific public services under Turkish law. If continuous funding for specific areas is desired, the appropriate approach is not to label taxes, but to strengthen in-budget appropriation systems and establish transparent reporting mechanisms.

I. GİRİŞ

Vergi gelirlerinin kullanımına ilişkin kamuoyunda zaman zaman ortaya çıkan “deprem vergilerinin nereye harcandığı” ya da “çevre vergilerinin yalnızca çevre harcamalarına tahsis edilmesi gerektiği” yönündeki söylemler, ilk bakışta mali saydamlık ve hesap verebilirlik taleplerinin bir yansıması olarak değerlendirilmektedir. Ancak Türk mali hukuku ve anayasal vergileme ilkeleri bakımından bu tür yaklaşımların sınırlı bir geçerliliğe sahip olduğu görülmektedir.

Bu söylemlerin merkezinde yer alan tahsisli vergi kavramı, en genel anlamıyla belirli bir vergi gelirinin önceden belirlenmiş bir kamu hizmetinin finansmanına yönlendirilmesini ifade etmektedir. Tahsis yaklaşımı, vergi ile kamu harcaması arasında doğrudan bir ilişki kurarak mükelleflerin ödediği verginin kullanım alanını görünür kılmayı amaçlamakta; bu yönüyle mali saydamlık ve kamuoyu denetimi açısından işlevsel bir araç olarak değerlendirilebilmektedir.

Bütçe ilkeleri; genellik, birlik, ön izin, açıklık ve alenilik, doğruluk ve samimilik olarak sayılmaktadır. Bu kapsamda genellik ilkesi, bir devletin bütün gelirleri ve giderlerinin bütçede görünmesini ifade etmektedir. Bu ilkenin bir unsuru olan adem-i tahsis ilkesi ise bütçede var olan belli bir gelirin belli bir gidere önceden ayrılamamasını ifade etmektedir.

Anayasal vergileme ilkelerden biri olan genel karşılıklılık ilkesi ise, vergi gelirlerinin belirli bir harcama kalemine özgülenmemesini, bütçe içinde toplanarak kamu giderlerinin bütününe karşılamaya yönelmesini ifade etmektedir. Bu ilke, bütçe hukukunun tamamlayıcı unsurları olan bütçe birliği ve bütçenin genelliği ilkeleriyle birlikte değerlendirildiğinde, kamu gelirlerinin tek bir mali havuzda toplanmasını ve kamu harcamalarının önceliklere göre belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu çerçevede, vergilerin belirli bir hizmetin finansmanına doğrudan bağlanması anlamına gelen tahsis (earmarking) yaklaşımı, klasik vergi hukuku ilkeleriyle tam anlamıyla bağdaşmamaktadır. Özellikle adem-i tahsis ilkesi uyarınca, vergi gelirlerinin belirli giderlere özgülenmesi kural olarak kabul edilmemekte; kamu gelirlerinin esnek, etkin ve bütüncül bir şekilde kullanılabilmesi amaçlanmaktadır. Anayasal ilkeler bağlamında ise, 73’üncü maddede belirtildiği üzere vergilerin, kamu giderlerini karşılamak üzere dolayısıyla kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi gelirlerinin belirli bir hizmetin karşılığı olarak değil, toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılayan kamu hizmetlerinin finansmanı için genel bir havuzda toplanmasını gerekli kılmaktadır. Bu ilke ile vergilerin genel karşılıklılık ile özel karşılıksızlık ve mali güce göre vergileme ilkeleri birlikte değerlendirildiğinde; vergi gelirleri ile belirli bir kamu hizmeti arasında doğrudan bir bağ kurulmasının hukuki ve teorik açıdan sorunlu olduğu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kamuoyunda sıkça dile getirilen, belirli vergi türlerinin belirli harcama alanlarına yönlendirilmesi yönündeki beklentiler, anayasal vergileme ilkeleri, bütçe hukukunun temel prensipleriyle tam anlamıyla örtüşmemektedir.

Bu çalışma kapsamında, öncelikle tahsisli vergi kavramı ile vergilerin belirli amaçlara özgülenmesi olgusu teorik çerçevede sistematik bir biçimde ele alınacaktır. Ardından, söz konusu uygulamanın avantajları ve dezavantajları kapsamlı olarak değerlendirilecektir. Son olarak, Türk hukukunda vergi gelirlerinin tahsisine ilişkin mevcut yasal düzenlemeler incelenecek; uygulamada ortaya çıkan hukuki sorunlar, konuya bütüncül bir perspektifle yaklaşımak suretiyle değerlendirilecektir.

II. VERGİ GELİRLERİNİN AMACA TAHSİSİ KAVRAMININ TEORİK TEMELLERİ

Vergi gelirlerinin belirli bir amaca tahsis, kamu maliyesi ve mali hukuk literatüründe hem kavramsal hem de normatif boyutları bulunan çok katmanlı bir olgudur. Türkçe literatürde “tahsis”¹, “özüleme”, “belirli bir amaca yönlendirme” gibi ifadelerle karşılanan bu kavram, İngilizce literatürde çoğunlukla “earmarking”, “hypothecation” veya daha geniş anlamda “dedicated taxation” terimleriyle ifade edilmektedir². Söz konusu kavramsal çeşitlilik, tahsisin sadece teknik bir bütçe uygulaması olmadığını; aynı zamanda ekonomik, hukuki ve siyasal boyutları olan disiplinler arası bir inceleme ve tartışma konusu niteliği taşıdığını ortaya koymaktadır.

Vergi gelirlerinin belirli bir amaca tahsisine ilişkin teorik çerçeve, klasik bütçe ilkeleri ile modern maliye yaklaşımları arasındaki etkileşim alanında şekillenmektedir. Klasik yaklaşım, bütçe bütünlüğü, genellik ve esneklik ilkeleri doğrultusunda tahsis uygulamalarına mesafeli durmakta; kamu gelirlerinin belirli harcama kalemlerine önceden bağlanmasının mali yönetimin etkinliğini sınırlayacağını ileri sürmektedir. Buna karşılık modern yaklaşımlar, mali saydamlık, hesap verebilirlik ve politik kabul edilebilirlik gibi unsurları ön plana çıkararak, belirli kamu hizmetlerinin finansmanını güvence altına alma amacıyla tahsis uygulamalarını savunmaktadır³.

Tahsis yaklaşımının teorik dayanaklarından biri, maliye teorisinde önemli bir yere sahip olan fayda ilkesidir⁴. Fayda ilkesi, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda ile katlandıkları mali yük arasında bir denge kurulmasını öngörmektedir. Bu çerçevede tahsisli vergiler, belirli bir kamu hizmetinin finansmanına yönlendirilen vergi gelirleri aracılığıyla, mükellef ile kamu hizmeti arasında daha görünür bir ilişki kurulmasını sağlamaktadır. Bu durum, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve mali yükümlülüklerle yönelik toplumsal kabulün güçlendirilmesi

- 1 Bütçe hukukunda tahsis ilkesi, ödenek ayrılması ilkesi olarak da ifade edilmektedir. Bu çalışma bakımından farklı anlamda kullanıldığına dikkat etmek gerekmektedir.
- 2 Vincent Anesi'nin kamu ekonomisi literatüründe yer alan makalesinde, earmarking ve hypothecation kavramları eş anlamlı olarak kullanılmış ve doğrudan tahsis işlemini tanımlamak için şu ifadeye yer verilmiştir: “*The concept of tax earmarking (or tax hypothecation) is largely questioned... it can be defined in a general way as the practice of assigning revenue... from specific taxes or group of taxes to specific government activities or areas of activity*”. ANESI, Vincent: “Earmarked Taxation and Political Competition”, *Journal of Public Economics* 90, 2006, s.680. Bunun yanında Londra'daki ulaşım ve tıkanıklık ücretlendirmelerini inceleyen bir makalede, Birleşik Krallık Hazinesi'nin gelirlerin özgülüne yönelik tutumu “*hypothecation of revenues*” ifadesiyle aktarılmaktadır. SANTOS, Georgina/BUTTON, Kenneth/NOLL, Roger G.: *London Congestion Charging*, Brookings-Wharton Papers on Urban Affairs, 2008, s.188. Dünya Bankası araştırmacısı William McCleary'nin devlet gelirlerinin tahsisine üzerine hazırladığı raporda ise *earmarking* kavramı, belirli vergilerin belirli devlet faaliyetlerine atanması pratiği olarak “*Earmarking is the practice of assigning revenue -generally through statute or constitutional clause- from specific taxes or groups of taxes to specific government activities*” cümlesiyle tanımlanmaktadır. MCCLEARY, William: *The Earmarking of Government Revenue A Review of Some World Bank Experience*, The World Bank Research Observer, 1991, s.82. Yabancı literatürde vergi gelirlerinin belirli bir amaca ayrılması uygulamasını tanımlayan earmarking, hypothecation ve dedicated taxation kavramları temelde aynı mekanizmaya işaret etseler de, aralarında hukuki bağlayıcılık derecesi, bürokratik/coğrafi kullanım alışkanlıkları ve kapsayıcılık açısından belirgin anlamsal farklar bulunmaktadır. Earmarking: Bir vergi veya gelir kaynağının tamamının veya bir kısmının belirli bir amaca yönlendirilmesi pratiğini ifade eden en genel terimdir. Dünya Bankası, Dünya Sağlık Örgütü (WHO) ve genel kamu maliyesi teorisinde en çok tercih edilen kavramdır çünkü esnek bir çerçeve sunmaktadır. Hypothecation: Earmarking ile alternatif olarak (eş anlamlı) kullanılsa bile kelime anlamı olarak gelirin yasal ve yapısal olarak adeta ipotek altına alınmasını, kesin bir şarta bağlanmasını ifade eder. Bu nedenle hukuki bağlayıcılığı vurgulamak için kullanılmaktadır. Ayrıca bu kavram özellikle İngiltere’de kullanımı ile coğrafi bir kısıt olarak da dikkat çekmektedir. Dedicated Taxation/ Revenues: Gelirlerin genel havuzdan tamamen ayrıştırılarak, başka hiçbir amaç için kullanılamayacak şekilde adanmasını ifade etmektedir. Daha çok yerel veya kurumsal bazdaki çok spesifik ve nokta atışı fonlamaları ifade etmek için kullanılır. Örneğin, yerel bir halk sağlığı kurumunun sadece o bölgeden toplanan emlak vergileriyle finanse edilmesi gibi durumları vurgulamak için adanmış emlak vergileri (dedicated property taxes) ifadesi tercih edilmektedir. CASHIN, Cheryl/SPARKES, Susan/BLOOM, Danielle: *Earmarking For Health: From Theory to Practice*, World Health Organization, Geneva 2017, s.8.
- 3 CASHIN/SPARKES/BLOOM, s.9-13; MCCLEARY, s.85; UÇAR, Onur/TOSUN Cevat: “‘Deprem Vergisi’ Söyleminin Teorik ve Hukuksal Açından İncelenmesi”, *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 6(4), 2023, s.269.
- 4 BIRD, Richard M.: “A New Look at Indirect Taxation in Developing Countries”, *World Development*, 15(9), 1987, s.1151-1161; MCCLEARY, s.82.

bakımından işlevsel bir araç olarak değerlendirilmektedir. Nitekim vergi ile harcama arasında doğrudan bir bağ kurulması, mükelleflerin ödedikleri verginin kullanım alanlarını daha açık biçimde görmelerine imkân tanıyarak mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerini destekleyici bir işlev üstlenmektedir⁵.

Tahsis uygulamalarının bir diğer önemli işlevi, belirli kamu hizmetlerinin finansmanını güvence altına almasıdır. Özellikle siyasal ve ekonomik dalgalanmaların yoğun olduğu dönemlerde, belirli gelirlerin belirli hizmetlere yönlendirilmesi, bu hizmetlerin sürekliliğini sağlayarak kamu politikalarının istikrarını artırabilme potansiyeline sahiptir. Bu yönüyle tahsis, sadece mali bir araç değil, aynı zamanda kamu politikalarının sürdürülebilirliğini destekleyen kurumsal bir araç olarak da nitelendirilmektedir. Bunun yanında, belirli bir verginin belirli bir kamu hizmetine tahsis edileceğinin önceden taahhüt edilmesi, seçmen nezdinde güven oluşturmada ve politik rekabet sürecinde stratejik bir araç olarak kullanılabilir. Bu durum, tahsisin siyasi ve ekonomik olarak önemli bir analiz konusu olduğunu göstermektedir.

Bununla birlikte tahsis uygulamalarına yönelik eleştiriler de literatürde önemli bir yer tutmaktadır. Bu eleştirilerin başında, bütçe bütünlüğünün ve mali esnekliğin zedelenmesi gelmektedir. Vergi gelirlerinin belirli harcama kalemlerine önceden bağlanması, kamu kaynaklarının değişen ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara göre yeniden dağıtılmasını zorlaştırmakta ve mali yönetimin etkinliğini sınırlayabilmektedir. Özellikle ekonomik krizler veya olağanüstü durumlar gibi belirsizliklerin arttığı dönemlerde, kamu maliyesinin hızlı ve esnek müdahale kapasitesi büyük önem taşımakta olup tahsis uygulamaları bu kapasiteyi daraltıcı bir etki doğurabilmektedir. Ayrıca uygulamada, tahsis edilen gelirler ile ilgili harcama kalemleri arasında zamanla uyumsuzluk ortaya çıkabilmektedir. Bu durum, ya ilgili hizmet alanında finansman yetersizliğine ya da gelir fazlasına yol açarak kaynak tahsisinde etkinlik sorunları doğurabilmektedir. Bu tür dengesizlikler, tahsis sisteminin teorik tutarlılığını zayıflatan önemli unsurlar olarak değerlendirilmektedir⁶. Bunun yanında, özellikle bütçe dışı fonlar aracılığıyla gerçekleştirilen tahsis uygulamalarının, mali saydamlık ve denetim mekanizmalarını zayıflatma potansiyeline sahip olduğu da ifade edilmektedir.

Tahsis tartışmalarına özgün bir boyut kazandıran unsurlardan biri, yönlendirici (düzenleyici) vergi uygulamalarıdır⁷. Özellikle çevre ve sağlık alanlarında uygulanan bazı vergiler, klasik anlamda yalnızca kamu gelirlerini artırmayı hedefleyen araçlar olmanın ötesine geçmekte; bireylerin ve toplumun davranış kalıplarını belirli yönlerde etkilemeyi amaçlayan düzenleyici bir işlev üstlenmektedir. Bu çerçevede söz konusu vergiler, mali amaç ile düzenleyici işlevin iç içe geçtiği hibrit bir nitelik arz etmektedir. Bu tür vergilerde elde edilen gelirlerin, ilgili politika alanlarına tahsis edilmesi yönünde güçlü bir toplumsal talep ortaya çıkmaktadır. Çevresel vergiler bakımından çevre koruma faaliyetlerinin; sağlık vergileri bakımından ise kamusal sağlık hizmetlerinin finansmanına öncelik verilmesi gerektiği yönündeki beklentiler, tahsis uygulamalarını normatif açıdan güçlendiren unsurlar arasında yer almaktadır. Benzer şekilde, afet durumlarında toplanan kamu gelirlerinin afetlerin yol açtığı zararların giderilmesine yönlendirilmesi gerektiğine ilişkin yaygın kanaat, tahsis yaklaşımının kriz ve olağanüstü dönemlerdeki önemini daha da artırmaktadır. Bu çerçevede tahsis, kamu gelirlerinin belirli harcama alanlarına yönlendirilmesine ilişkin teknik bir mali tercih olarak değil; aynı zamanda belirli kamu politikalarının finansal sürdürülebilirliğini, uygulama istikrarını ve toplumsal kabulünü güçlendiren kurumsal bir mekanizma olarak değerlendirilmektedir. Bu durum, tahsis kavramının hem mali bir tercih hem de bir kamu politikası aracı olarak

5 BARILE, Lory/GROSSI, Giulio/LATTARULO, Patrizia/PAZIENZA, Maria: "Earmarking Taxation and Compliance: Some Evidence from Car Ownership in Italy", *Economics*, 12(246), 2024, s.9; CASHIN/SPARKES/BLOOM, s.9.

6 CASHIN/SPARKES/BLOOM, s.13. MCCLEARY, s.87.

7 GÖKER, Cenker: "Yönlendirici Vergilendirme", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 2011, s.28; YILMAZ FURTUNA, Elif: "Yönlendirici ve Pigoucu Vergilendirme Boyutlarıyla Sağlıksız Beslenme ile Mücadele", in Yılmaz Furtuna, Elif (ed.), *Kamusal Bir Hak Olarak Beslenme ve Vergisel Boyutu*, Adalet Yayınevi, Ankara 2023, s.35-68.

da işlev gördüğünü ortaya koymaktadır.

Vergi gelirlerinin amaca tahsisi meselesi, klasik bütçe ilkeleri ile modern kamu politikası araçları arasındaki etkileşimi yansıtan temel bir ilişki alanıdır. Tahsis uygulamaları, mali saydamlık, politik kabul edilebilirlik ve hizmet sürekliliği gibi açılardan önemli avantajlar sunmakla birlikte; bütçe esnekliği, kaynak tahsisinde etkinlik ve mali disiplin açısından da çeşitli riskleri bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle, modern kamu maliyesi sistemlerinde tahsis yaklaşımı, genel bir ilke olarak değil; belirli sınırlar ve etkin denetim mekanizmaları çerçevesinde, istisnai ve kontrollü bir uygulama olarak değerlendirilmelidir⁸.

III. VERGİ GELİRLERİNİN AMACA TAHSİSİ: HUKUKİ NİTELİĞİ, ANAYASAL SINIRLAR VE MEVZUAT

Vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden, hatta bazı hâllerde tüzel kişiliği olmayan topluluklardan, herhangi bir özel karşılık olmaksızın alınan, cebri nitelikteki ekonomik değerlerdir⁹. Devletlerin ekonomik, sosyal ve mali alanlarda üstlendikleri fonksiyonların gerektirdiği kamu harcamalarının büyük ölçüde vergi gelirleriyle finanse edilmesi, vergilerin kamu maliyesi içindeki merkezi konumunu açık biçimde ortaya koymaktadır. Nitekim kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin ağırlığı o denli belirgindir ki, literatürde gelirler hukuku yerine vergi hukuku kavramının kullanılması olağan bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir¹⁰.

Kamu hizmetlerinin finansmanı, belirli hukuki ve mali ilkeler çerçevesinde yürütülmekte olup bu hizmetlerin sürdürülebilirliği, yeterli ve düzenli mali kaynakların teminine bağlıdır. Her ne kadar vergiler temel finansman aracı olarak öne çıksa da, resimler, harçlar ve parafiskal yükümlülükler de kamu giderlerinin karşılanmasında tamamlayıcı rol üstlenmektedir¹¹. Kamu hizmetlerinin finansmanında, gelirlerin elde edilmesi ve harcanmasına yönelik olarak; bütün gelirlerin bütçede toplanması, bütçe süreci içinde harcanması, adem-i tahsis¹² gibi ilkeler mevcut olduğu gibi; Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, özel karşılıksızlık ve genel karşılıksızlık gibi anayasal sınırlamalar da mevcuttur. Bu ilkeler, kamu faaliyetlerinin finansmanının, özel sektör faaliyetlerinden ayrıştığı noktaları da ortaya koymaktadır. Zira özel sektörde finansman esas itibarıyla fiyat mekanizması üzerinden sağlanırken; kamu faaliyetlerinde temel finansman aracı vergilerdir. Vergilerde bireysel bir karşılık bulunmamakta; verginin tahsili ile harcanması birbirinden bağımsız kurallar çerçevesinde yürütülmektedir.

Anayasal vergileme ilkeleri Anayasanın 73'üncü¹³ maddesinde somutlaşmaktadır. Bunlar; genellik ilkesi, eşitlik

8 CASHIN/SPARKES/BLOOM, s.21. Raporda, tahsis edilen fonların bütçe dışı kurgularla yönetilmesinin idareye getirebileceği esnekliğin, mutlaka güçlü hesap verebilirlik ve denetim önlemleriyle dengelenmesi (*must be balanced with strong accountability measures*) gerektiği ifade edilerek etkin denetim mekanizmaları çerçevesinde kontrollü uygulama zorunluluğuna doğrudan destek sunulmaktadır. MCCLEARY, s.81-84. Yazar, tahsis eleştirmenlerinin haklılık payı olduğunu belirterek; tahsis edilen fonların harcanmasının kesinlikle sıkı bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve denetlenmesi (*strictly accounted and audited*) ile uygulamanın periyodik olarak resmi bir değerlendirmeden geçirilmesi gerektiğini vurgulayarak "etkin denetim" hususunun altını çizmektedir.

9 TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2025, s.30; ŞEN, Hüseyin/SAĞBAŞ, İsa: Vergi Teorisi ve Politikası, Gözden Geçirilmiş ve Kısmen Genişletilmiş 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023, s.1.

10 TAŞKAN, s.33; ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami/GÖKER, Cenker: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara 2020, s.3.

11 KARAKOÇ, Yusuf: "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 21(2), 2015, s.413-420.

12 Türk Dil Kurumu'na göre Ademi Tahsis tamlamasında "Adem" kelimesi, "insan" anlamındaki âdem (âdem elması) değil, "yokluk/ademi merkeziyet" anlamındaki adem (şapkasız) kelimesinden türetildiği için şapkasız yazılır. TDK: "Düzeltilme İşaretleri", <https://tdk.gov.tr/icerik/yazim-kurallari/duzeltme-isareti/>, (Erişim: 25.04.2026).

13 Anayasa m. 73: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

ilkesi, kanunilik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, özel karşılıksızlık ilkesi ile genel karşılıklılık ilkesi olarak ifade edilebilir. Bunun yanında, devletin vergilendirme yetkisi yalnızca 73'üncü maddede belirtilen esaslarla sınırlı değildir. Hukuk devleti ilkesi, adalet ilkesi, sosyal devlet ilkesi, mülkiyet hakkı ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal değerler de vergilendirme yetkisinin kullanımında dikkate alınması gereken üst normatif sınırlamalar arasında yer almaktadır¹⁴.

Anayasanın 73'üncü maddesine göre vergiler, kamu giderlerini karşılamak amacıyla genel karşılıklılık ve özel karşılıksızlık ilkelerine uygun olarak alınmalıdır. Bu bağlamda vergi, bireysel bir hizmetin karşılığı olmayıp, kamu hizmetlerinin genel finansmanına katılımı ifade eden bir yükümlülük niteliği taşımaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi belirli bir kamu hizmetinin bedeli değil; tüm kamu giderlerine kolektif katılımı sağlayan mali bir araçtır.

Anayasa Mahkemesi de yerleşik içtihadında bu hususu açık biçimde teyit etmektedir¹⁵. Mahkemenin bir kararında, verginin tanımı yapılarak belli bir hizmetin tahsisli karşılığı olmadığı ve kamu giderlerinin genel finansmanına katılım niteliğinde olduğu, tam olarak şu cümlelerle ifade etmektedir:

“Vergi; kamu giderlerini karşılamak amacıyla kanunlarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır”¹⁶.

Başka bir kararda ise, belirli kamu gelirlerinin belirli giderlere ayrılmaması kuralı hem dava dilekçesinin gerekçesinde hem de karşı oy gerekçesinde ayrıntılı olarak işlenmiştir. Kararda¹⁷, genellik ilkesinin bir diğer anlamının, belirli kamu gelirlerinin belirli giderlere ayrılmaması olduğu belirtilmiş ve “Buna göre, kamu gelirlerinin tamamı bütün kamu giderleri için ayrılır. Bu ilkeye göre, kamu gelirlerinin tamamı devlet hazinesinde toplanmalı ve buradan çeşitli kamu hizmetlerine öncelik sırasına göre ayrılmalı” şeklinde ifade edilmiştir. Bu yaklaşım, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer alan belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır, hükmüyle de uyum içindedir.

Vergi gelirlerinin belirli bir kamu hizmetine tahsis edilip edilemeyeceği meselesi, bu noktada önem kazanmaktadır. Kamu giderlerinin vergi gelirleriyle karşılanmasında temel olarak iki yöntem benimsenmektedir. Bunlardan ilki, kamu giderlerinin genel bütçeden finanse edilmesi; ikincisi ise, belirli vergi gelirlerinin belirli kamu hizmetlerinin finansmanına tahsis edilmesidir. Tahsis yönteminde, belirli bir vergi veya kamu geliri, sadece belirli bir kamu hizmetinin finansmanında kullanılmak üzere ayrılmakta ya da ilgili hizmete aktarılmaktadır. Bu yöntemin, vergilendirmede yararlanma ilkesinin kullanımına imkân sağladığı ve aynı zamanda vergilendirme yetkisinin kötüye kullanılmasının önüne geçilmesine katkıda bulunduğu ifade edilmektedir¹⁸.

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” KARAKOÇ, s.450.

14 Devletin vergi hakkının mali güç, genellik, eşitlik ve kanunilik gibi anayasal ilkelerle sınırlandırıldığı, bu sınırların mükelleflerin hukuki güvenliğini ve temel haklarını korumayı amaçladığı ifade edilmektedir. ÜSTÜN, Ümit Süleyman: Türkiye’de Vergi ve Bütçe Hakkı Cumhurbaşkanlığı Sistemi Sonrasında Vergi(leme) ve Bütçe(leme) Hakkının Görünümü, Nobel Yayıncılık, Ankara 2019, s.52-57.

15 Anayasa Mahkemesinin Kararları incelendiğinde, verginin nitelik ve özelliklerini gösteren bazı unsurlar ortaya çıkmaktadır. Bunlar; kamu giderlerini karşılamak için alınması, herhangi bir karşılığı olmaksızın (belirli bir hizmetten doğrudan yararlanmaksızın) alınması, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı olarak alınması gibi. AYM, 11.12.1996, E.1996/49, K.1996/46; AYM, 14.05.1997, E.1996/75, K.1997/50; AYM, 24.06.1993, E.1992/29, K.1993/23; AYM, 28.09.1995, E.1995/24, K.1995/52; AYM, 16.09.1998, E.1997/62, K.1998/52; AYM, 11.03.2003, E.2002/55, K.2003/8; AYM, 12.05.2004, E.2003/106, K.2004/59).

16 AYM, 31.10.2013, E.2013/41, K.2013/124.

17 AYM, 21.01.2010, E.2008/85, K.2010/12.

18 DİLEYİCİ, Dilek: Anayasal İktisat Perspektifinden Para ve Maliye Politikaları, Ankara 2005, s.77 vd.

Vergilendirmenin asli amacı, kamu giderlerinin finansmanına katkı sağlamaktır. Ancak vergilendirmenin, belirli durumlarda ekonomik ya da sosyal hedefleri gerçekleştirmek için ekstra fiskal, yönlendirici-düzenleyici, işlevlerinin de varlığı kabul edilmektedir¹⁹. Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi esasında dar anlamda vergiler için geçerlidir. Anayasal vergileme ilkelerinden olan genel karşılıklılık ve özel karşılıksızlık gereği, vergi gelirlerinin belirli kişi veya kurumlara tahsis edilmesi mümkün olmayıp ancak kamu hizmetlerinin genel finansmanı için kullanılması söz konusudur²⁰. Bu itibarla, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesine göre belirli vergi gelirlerinin, belirli kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması mümkün görünmemekte olup kullanılması durumu anayasaya aykırılık oluşturabilecektir²¹.

Maddenin sistematığı itibarıyla ilk iki fıkrada sadece vergi kavramının kullanılmış olması dolayısıyla bu fıkralardaki ilkelerin vergiler ile ilgili olduğu; fakat üçüncü ve dördüncü fıkralarda ise vergiler dışında diğer mali yükümlülüklerle de yer verilmiş olması nedeniyle, bu fıkralardaki ilkelerin sadece vergilerle ilgili olmadığı, vergi dışındaki mali yükümlülüklerle de ilgili olduğu değerlendirilmektedir²². Buna göre; birinci fıkrada yer verilen ilkelerin yanı sıra verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi (dar anlamda) vergi ile ilgili bir ilke olarak kabul edilmektedir²³. Vergiler ile diğer mali yükümlülükler arasında benzerlikler bulunsa da verginin karşılıksız ve cebri niteliği onu ayırt edici bir konuma yerleştirmektedir²⁴. Vergilerin, kamu giderlerinin genel karşılığı olduğu kabul edilmekle birlikte vergi benzeri mali yükümlülüklerin, genel olarak kamu hizmetinden özel yararlanmanın karşılığı olarak da talep ve tahsil edildiği çıkarımında bulunmaktadır²⁵.

Vergi gelirlerinin belirli harcama kalemlerine yönlendirilmesi meselesi, esas itibarıyla bütçe hukuku çerçevesinde, özellikle genellik ilkesi ve onun bir unsuru olan adem-i tahsis ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir. Adem-i tahsis ilkesi, kamu gelirlerinin belirli giderlere önceden bağlanmamasını, tüm gelirlerin genel bütçe havuzunda toplanarak kamu hizmetlerinin finansmanında önceliklere göre kullanılmasını ifade etmektedir²⁶. Bu ilke, 5018 sayılı Kanun'da açıkça düzenlenmiş olup bütçe birliği ve bütçe genelliği ilkeleriyle birlikte kamu mali yönetiminin temelini oluşturmaktadır. Söz konusu ilke, kamu maliyesinin temel ilkelerinden biri olup kamu kaynaklarının etkin, verimli ve esnek bir şekilde kullanılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca bu ilke, tüm gelir ve giderlerin bütçe içinde izlenebilmesini mümkün kılarak mali saydamlık ve hesap verebilirlik açısından da önemli bir işlev üstlenmektedir.

Modern kamu maliyesi uygulamalarında adem-i tahsis ilkesi mutlak bir şekilde uygulanmamakta, bazı istisnalara yer verilmektedir. Özellikle sosyal güvenlik fonları, özel bütçeli idareler, döner sermaye işletmeleri ve belirli proje finansmanları gibi alanlarda gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu tür istisnalar, genellikle hizmetin sürekliliğini sağlama, finansman güvenliğini artırma veya belirli politik hedefleri gerçekleştirme amacı taşır. Modern kamu maliyesi sistemlerinde adem-i tahsis ve tahsis ilkesi mutlak biçimde uygulanmamakta, çoğu zaman karma modeller benimsenmektedir. Nitekim birçok ülkede genel bütçe sistemi

19 GÖKER, s.28; YILMAZ FURTUNA, s.35-68; HONDUR, Ayşe: İklim Değişikliğiyle Mücadelede Kullanılan Mali Enstrümanlar, Doktora Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara 2026, s.129.

20 TEKBAŞ, Abdullah: "Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Bakımından Kamu Hizmetlerinin Finansmanı", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 63, 2022, s.50-52.

21 KARAKOÇ, s.423.

22 TEKBAŞ, s.49-64; KARAKOÇ, s.419.

23 KARAKOÇ, s.419.

24 AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s.105-121.

25 KARAKOÇ, s.451.

26 KIRATOĞLU, Emrah/ERCAN, Hüseyin: "Doğa Kaynaklı Afetlerde Risk Tutma Aracı Olarak Yeniden İmar Fonu ve Kamu Maliyesi Perspektifi", Türk Deprem Araştırma Dergisi, 7(3), 2025, s.377-385. Yazarlar, gelirlerin bütçe dışına çıkarılarak fonlara tahsis edilmesinin yasama organı denetimini engellediğini, kamu sektörünün payını belirlemeyi (izlenebilirliği) zorlaştırdığını ve mali disiplin ile şeffaflığı bozduğunu belirtmektedir.

korunmakla birlikte, belirli alanlarda sınırlı tahsis uygulamalarına izin verilmektedir. Türk hukuku bakımından da adem-i tahsis ilkesinin mutlak bir anayasal kural niteliği taşımadığı, uygulamada çeşitli istisnalara yer verildiği görülmektedir. Bazı durumlarda kamu gelirlerinin bütçe havuzuna dâhil edilmeksizin doğrudan belli kamu hizmetlerine tahsis edilebildiği belirtilerek kuralın mutlak olmadığı vurgulanmaktadır²⁷.

Anayasa Mahkemesi, bazı kararlarında vergi benzeri kamu gelirlerinin belirli hizmetlere tahsis edilmesini anayasal ilkelere aykırı bulmamış; buna karşılık vergi gelirlerinin doğrudan belirli kuruluşlara tahsisini anayasal ilkelere aykırılık olarak değerlendirmiştir. Bu içtihatlar, vergi ile vergi dışı mali yükümlülükler arasında tahsis bakımından farklı bir hukuki rejim bulunduğunu ortaya koymaktadır. Anayasa Mahkemesi, enerji özelleştirmeleri dolayısıyla elde edilen gelirlerin enerji yatırımlarına aktarılmasını anayasaya aykırı görmeyerek²⁸, adem-i tahsis ilkesinin anayasal bir ilke olmadığını, özünde mali bir ilke olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, bazı durumlarda harç, fon, parafiskal gelirler gibi vergi benzeri gelirlerin belirli hizmetlere tahsisini uygun görmüştür. Ancak aynı Mahkemenin vergi gelirlerinin doğrudan belirli kuruluşlara tahsisini anayasal ilkelere aykırı bulduğu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu çerçevede, bütçe içi fonlar, tahsis ihtiyacı ile bütçe disiplini arasında denge kuran bir araç olarak öne çıkmaktadır. Yasal dayanağa sahip ve bütçe sistemi içinde yer alan bu fonlar, hem mali saydamlık hem de anayasal ilkeler bakımından daha uygun bir yapı sunmaktadır. Buna karşılık bütçe dışı fonlar, bütçe birliği ve saydamlık ilkeleri bakımından çeşitli riskler barındırmaktadır²⁹. Türkiye’de geçmişte uygulanan bazı örneklerde bu risklerin somutlaştığı görülmüştür. Nitekim 1990’lı yıllarda uygulanan Çevre Kirliliğini Önleme Fonu (ÇKÖF), 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle denetim dışı kalarak 2005 yılında kaldırılmıştır.

Uluslararası kuruluşlar da tahsis uygulamalarına temkinli yaklaşmaktadır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), çevre vergilerinin çevre harcamalarına yönlendirilmesini, kabul edilebilirlik ile gelir şeffaflığı açısından önemli olarak görmektedir; ancak mali disiplini zedelememesi için bütçe içinde yapılmasını, katı ve bütçe dışı tahsislere ise temkinli yaklaşılması gerektiğini değerlendirmektedir³⁰. Benzer şekilde, Uluslararası Para Fonu (IMF) da tahsis uygulamalarını politik açıdan cazip bulmakla birlikte, kaynak tahsisinde etkinliği ve bütçe bütünlüğünü zayıflatma potansiyeline dikkat çekmektedir.

Vergi gelirlerinin amaca tahsisi meselesi, anayasal ilkeler, bütçe hukuku kuralları ve mali yönetim ihtiyaçları bakımından değerlendirilerek kamu politikalarının gerektirdiği ölçüde sınırlı ve kontrollü bir yapı tasarlanarak çözüme kavuşturulmalıdır.

27 TEKBAŞ, s.59-60.

28 AYM, 21.01.2010, E.2008/85, K.2010/12. “Bütçenin genelliği ve kamu gelirlerinin belli bir kamu hizmetine ayrılması ilkesi olarak da anılan ademi tahsis ilkeleri Anayasal kurallar olmadığı gibi genel hukuk ilkelerinden de değildir. Bütçenin genelliği ve ademi tahsis ilkeleri diğer bütçe ilkelerinin yanında, çeşitli yararları nedeniyle bütçenin hazırlanması sırasında gözetilmesi gerektiği düşünülen mali ilkelere” demek suretiyle adem-i tahsis ilkesinin anayasal bir ilke olmadığını, kamu gelirlerinin tahsisinin mümkün olabileceğini kabul etmektedir. Ancak bir kamu gelirin bir kamu hizmetine tahsisi düşünüldüğünde, her kamu gelirin her kamu hizmetine tahsis edilemeyeceği; bu durumda, tahsisi öngörülen kamu gelirin hangi amaçlarla hangi hizmetlerin finansmanında kullanılabileceğinin anayasal ilkeler dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

29 ÜSTÜN, s.343-355. Fonlar aracılığıyla bütçe dışında harcama yapılması, bütçe hakkını zedeleyerek bütçe ödeneklerinin sınırlarının aşılması yoluyla meclis denetiminin etkisizleştirilmesi olarak değerlendirilmektedir.

30 NEUWEG, Isabella/PETKOVA, Nelly/MICHALAK, Krzysztof/OHARENKO, Yuliia: Environment Working Paper No. 231, OECD, 2023, s.50-59; PIRTILÄ, Jukka: “Earmarking of Environmental Taxes and Pareto Efficient Taxation”, Public Finance Analysis, New Series, 56(2), 1999, s.202-217. Yazar, özellikle çevresel vergi gelirlerinin çevreye tahsis edilmesinin vergiye gönüllü uyumu arttıracığını vurgulamaktadır. Ancak aynı yazar, OECD ve Dünya Bankası’nın çalışmalarına dayanarak, tahsis uygulamasının devlet bütçe kompozisyonunun optimizasyonu üzerinde bir kısıtlama yarattığını (mali disiplini bozduğunu), bu nedenle kural olarak tavsiye edilmediğini ve ancak çok özel/geçiş koşullarında mantıklı bir politika seçeneği olabileceğini belirterek OECD’nin konuya yaklaşımındaki temkinliliğini bilimsel olarak ortaya koymaktadır. MCCLEARY, s.81-104.

IV. SOMUT ÖRNEKLER ÜZERİNDEN YAPILAN DEĞERLENDİRMELER

A. Vergiler ve Parafiskal Gelirler Ayrımı

Kuramsal düzlemde açık biçimde ortaya konulan vergi ve parafiskal gelir ayrımı, uygulamada her zaman aynı şekilde korunamamaktadır. Nitekim bazı yasal düzenlemelerde, şeklen vergi olarak kabul edilen kamu gelirlerinin tahsil sonrası belirli kurumlara, hizmet alanlarına veya sosyal amaçlara yönlendirildiği görülmektedir. Bu durum, söz konusu gelirlerin hukuki mahiyetine ilişkin tartışmaları gündeme taşımaktadır. Özellikle anayasal vergileme ilkeleri ve bütçe ilkeleri göz önüne alındığında uygulamada var olan düzenlemelerin Anayasaya aykırılığı söz konusu olabilmektedir.

Bu bağlamda 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 103'üncü maddesinde "Sosyal Amaçlı Yardımlar" başlığıyla eğlence vergisi hasılatının %20'sinin sosyal amaçlı başka kurumlara aktarılması düzenlenmektedir³¹. Bu şekilde yapılan sosyal yönlendirmeler amaç unsuru bakımından meşru görünse de, anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında sakıncalı olarak değerlendirilmektedir. Çünkü bu düzenleme, vergi gelirlerinin belirli bir amaca yönlendirilmesi suretiyle genel karşılıklılık ilkesinin zayıflatılması sonucunu doğurabilmektedir. Mükellef, ödediği vergi aracılığıyla dolaylı biçimde belirli bir kuruluşun finansmanına katkıda bulunmakta; bu durum ise, verginin anonim ve genel nitelikte bir kamu geliri olma özelliğiyle bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, sosyal amaçlı harcamaların doğrudan vergi gelirlerinden pay ayrılması suretiyle değil; bütçe sistemi içinde ödenek tahsisi yoluyla gerçekleştirilmesi, hem anayasal ilkelere hem de bütçe disiplinine daha uygun bir çözüm olarak ortaya çıkmaktadır. Bu suretle hem sosyal amacın gerçekleştirilmesi sağlanacak hem de Anayasanın 73'üncü maddesi ile 5018 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin (g) bendi hükümlerine aykırılık oluşmayacaktır.

Verginin karşılıksız niteliği, onun bireysel bir edimin karşılığı olmamasını ifade etmektedir. Vergi, tahsil edildikten sonra bütçe sistemi içerisinde anonimleşmekte ve tüm kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak üzere genel bir kaynağa dönüşmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında, verginin belirli bir hizmete tahsis edilemeyeceğini; kamu giderlerinin genel finansmanına katkı sağlayan bir araç olduğunu açık biçimde vurgulamaktadır. Nispeten yakın tarihli bir Anayasa Mahkemesi kararının³² gerekçesinde de açıkça vurgulandığı üzere özel işletmecilik esasları çerçevesinde yürütülen kamu hizmetlerinin finansmanı için vergilerin tahsis edilemeyeceği vurgulanmıştır.

Vergi gelirlerinin tahsisi meselesi, farklı kamu gelir türlerinin hukuki niteliği bakımından ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Vergi, karşılıksız ve zorunlu bir kamu geliri olup belirli bir hizmetin karşılığı olarak alınmamaktadır. Bu nedenle, verginin belirli bir harcamaya tahsis edilmesi, verginin klasik tanımı ile teorik bir çatışma yaratmaktadır.

31 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Sosyal amaçlı yardımlar: Madde 103/2: "2. Eğlence Vergisi hasılatının yüzde 10'u, bulunan yerlerde darülaceze ve benzeri kuruluşlar hissesi olarak ayrılıp belediyece sözü geçen müesseselere yüzde 10'u da verem savaşına ayrılıp belediye sınırları içinde Verem Savaş Derneği Teşkilatı varsa yardım olarak bu derneğe verilir."

32 AYM, 13.10.2021, E.2018/135, K.2021/71. Dava konusu kuralın yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, Spor Toto Teşkilat Başkanlığı (STTB) giderlerini kendi gelirleriyle finanse etmekteydi. Bu dönemde, ikramiye dağıtım oranının azami %59 olarak belirlenmişti. Kanuni değişiklik sonrasında ise ikramiye dağıtım oranı %59'dan %83'e yükseltilmiş, bu doğrultuda hasılatın %83'ü ikramiye ödemelerine, %5'i ise şans oyunları vergisine ayrılmıştır. Böylece hasılatın %88'inin bu kalemler için kullanılması sonucunda, yatırım ve işletme giderleri ile kamu payı bakımından hasılatın sadece %12'si oranında bir kaynak kalmıştır. "Yine 7146 sayılı Kanun'un 15'inci maddesiyle 5602 sayılı Kanun'a eklenen ek 1'inci maddeyle ikramiye oranlarının artırılması nedeni ile oluşabilecek yatırım ve işletme giderlerindeki tutar azalışlarının telafi edilmesi amacıyla... katma değer vergisi tutarının... red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır." Böylelikle STTB gelirleri arasına yukarıda belirtilenlere ek olarak KDV'den aktarılan miktar da dahil edilmiştir. Karşı oy yazısı: "Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen spora dayalı bahis ve şans oyunlarının düzenlenmesi faaliyeti tekel niteliğinde bir kamu hizmeti İptali istenilen kurallara ile öngörülen ret ve iadenin bir tür ödenek tahsisi veya ödenek aktarımı olarak nitelendirilmesi yanlış olmayacaktır. Zira beyan edilerek ödenen katma değer vergisi bütçe geliri olarak muhasebeleştirilmekte ve diğer kamu gelirleri ile birlikte anonimleşmekte, aktarım bu işlemlerden sonra gerçekleşmektedir."

Buna karşılık harçlar, belirli bir kamu hizmetinden yararlanmanın karşılığı olarak alınmakta ve doğası gereği belirli bir hizmetle ilişkilendirilebilmektedir. Bu yönüyle, harçlar bakımından tahsis ilişkisi daha doğal ve hukuken daha kabul edilebilir görünmektedir. Resimler ve diğer mali yükümlülükler ise çoğu zaman karma bir nitelik taşımakta olup hem vergi hem de harç özellikleri gösterebilmektedir. Bu nedenle, bu tür gelirlerin tahsisi, hukuki niteliklerine göre ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Öte yandan parafiskal gelirler, belirli bir kamusal veya yarı kamusal hizmetin finansmanı amacıyla tahsil edilmekte olup, çoğunlukla tahsisli nitelik taşımaktadır. Sosyal güvenlik primleri bu durumun en tipik örneklerinden biridir. Dolayısıyla tahsis meselesinin tüm kamu gelirleri bakımından yeknesak biçimde ele alınamayacağı; özellikle vergi ile parafiskal yükümlülükler arasında yapısal bir ayırım yapılmasının zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin konuya ilişkin yaklaşımı da bu ayrımı destekler niteliktedir. Mahkeme, enerji özelleştirmelerinden elde edilen gelirlerin belirli yatırımlara yönlendirilmesini Anayasaya aykırı görmeyerek, adem-i tahsis ilkesinin anayasal değil, mali bir ilke olduğunu ifade etmiştir³³. Bununla birlikte, içtihatlar, her kamu gelirinin her kamu hizmetine tahsis edilemeyeceğini; tahsisin kapsamının, gelirin hukuki niteliği ve anayasal ilkeler dikkate alınarak belirlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Vergilerin hukuki niteliği bakımından tahsis meselesi, özellikle mali güce göre vergilendirme ilkesi bağlamında ayrı bir önem kazanmaktadır. Zira bu ilke, verginin belirli bir kamu hizmetinin karşılığı olarak değil, genel kamu finansmanını sağlayan temel bir araç olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda vergi, bireysel bir edim karşılığı olmaktan ziyade, kamu giderlerinin bütününe katılımı ifade eden karşılıksız bir yükümlülük niteliği taşımaktadır. Buna karşılık tahsis uygulamaları, vergi ile belirli harcama kalemleri arasında doğrudan bir ilişki kurarak, verginin genel ve anonim niteliğini zayıflatma potansiyeli taşımakta ve bu yönüyle verginin klasik teorik çerçevesiyle tezat oluşturmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yükünün ekonomik güce göre dağıtılmasını öngörmekte; bu yönüyle vergiyi belirli bir hizmetin finansmanına bağlı olmaktan çıkararak genel kamu finansmanının bir unsuru olarak konumlandırmaktadır. Amaca tahsis uygulamaları ise, vergi ile harcama arasında doğrudan bir bağ kurarak bu genel çerçeveyi daraltabilmekte ve verginin karşılıksızlık ilkesini işlevsel açıdan sınırlandırabilmektedir. Bu nedenle, vergi gelirlerinin belirli harcamalara yönlendirilmesi, mali güç ilkesi ile tam anlamıyla uyumlu bir yapı sergilememektedir.

Bununla birlikte, tahsis uygulamalarının her durumda mali güç ilkesiyle bağdaşmaz olduğu söylenemez. Özellikle çevresel vergiler gibi belirli dışsalılıkların vergilendirilmesine yönelik uygulamalarda, elde edilen gelirlerin ilgili alanlara yönlendirilmesi, hem ekonomik etkinlik hem de kamu politikası hedefleri bakımından rasyonel bir araç olarak değerlendirilebilmektedir. Bu tür durumlarda tahsis, mali güç ilkesiyle birlikte yorumlanarak daha esnek bir değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Ancak Anayasanın 73'üncü maddesinin lafzı esas alındığında, mali güce göre vergilendirme ilkesinin dar anlamda vergilere özgü olduğu; vergi benzeri mali yükümlülükler bakımından ise aynı ölçüde bağlayıcı olmadığı yönündeki görüş ağır basmaktadır³⁴. Buna karşın, Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, mali güç ilkesi ile

33 AYM, 21.01.2010, E.2008/85, K.2010/12. Enerji ile ilgili yapılan özelleştirmelerden elde edilen gelirlerden bir kısmının enerji konusunda faaliyette bulunan kamu şirketlerine, diğer bir kısmının ise enerji üretimi ile ilgili hidroelektrik santralleri yatırımlarında kullanılmak amacıyla Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü bütçesine aktarılmasını Anayasa'ya aykırı görmediği kararında "Bütçenin genelliği ve kamu gelirlerinin belli bir kamu hizmetine ayrılmaması ilkesi olarak da anılan adem-i tahsis ilkeleri Anayasal kurallar olmadığı gibi genel hukuk ilkelerinden de değildir. Bütçenin genelliği ve adem-i tahsis ilkeleri diğer bütçe ilkelerinin yanında, çeşitli yararları nedeniyle bütçenin hazırlanması sırasında gözetilmesi gerektiği düşünülen mali ilkelerdir" demek suretiyle adem-i tahsis ilkesinin anayasal bir ilke olmadığını, kamu gelirlerinin tahsisinin mümkün olabileceğini kabul ettiği görülmektedir.

34 Danıştay 9.D., 26.12.2024, E.2022/2803, K.2024/8081. Bu kararda bir vergi benzeri yükümlülük olan harçlar değerlendirilirken,

tahsis uygulamalarının ilişkisine dair yeknesak ve istikrarlı bir içtihadın oluşmadığı, aksine farklı kararlar arasında yorum farklılıklarının bulunduğu görülmektedir³⁵. Bu durum, tahsis meselesinin anayasal ilkeler bağlamında değerlendirilmesinde doktrinsel ve yargısal düzeyde tartışmaların devam ettiğini göstermektedir.

B. Afet Yeniden İmar Fonu

Kamuoyunda deprem vergisi olarak da bilinen Özel İletişim Vergisi, 1999 yılında meydana gelen Marmara Depreminin yol açtığı olağanüstü mali yükün karşılanması amacıyla ihdas edilmiştir. Söz konusu vergi, 4481 sayılı “17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile getirilen ek mali yükümlülükler kapsamında yürürlüğe konulmuştur. Özel İletişim Vergisi, deprem sonrasında ihdas edilmiş olması ve günümüzde de uygulanmaya devam etmesi nedeniyle kamuoyunda deprem vergisi olarak adlandırılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu vergiden elde edilen gelirlerin yalnızca depreme ilişkin harcamaların finansmanında kullanılması gerektiği yönünde beklentiler oluşmaktadır.

Ancak, kamuoyunda deprem vergisi olarak adlandırılan Özel İletişim Vergisi de hukuki ve teorik niteliği gereği olağan bir vergi statüsünde olup elde edilen hasılatın genel bütçeden ayrılarak afet yönetimine veya belirli harcamalara tahsis edilmesi Türk mali mevzuatı gereğince mümkün değildir. Özel iletişim vergisinden elde edilen gelirler, temel ilkelerden olan bütçenin genelliği ve adem-i tahsis ilkesi gereğince genel bütçeye dâhil tüm vergi gelirleri gibi bir bütün olarak genel bütçe içinde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bu vergiden elde edilen gelirler sadece deprem harcamalarında değil; yol, hastane, okul ve cari harcamalar gibi bir bütün olarak kamu harcamalarının finansmanında kullanılmaktadır.

Buna karşın idarenin, belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere kamu gelirlerini doğrudan o alana yönlendirmek (tahsis etmek) istemesi durumunda genel bütçe ilkelerinin dışına çıkan istisnai mekanizmalara başvurusu gerekmektedir. Kural olarak vergi gelirlerinin herhangi bir özel amaca doğrudan özgülenmesi hukuken mümkün olmadığından, bu ihtiyaç genel itibarıyla vergi benzeri mali yükümlülükler (parafiskal gelirler) ile belirli kanunlarla kurulan bütçe dışı fonlar (örneğin Afet Yeniden İmar Fonu) aracılığıyla karşılanabilmektedir.

Adem-i tahsis kuralının istisnaları sadece bütçe dışı fonlardan ve parafiskal yükümlülüklerden ibaret değildir. 5018 sayılı Kanun sistematğinde bu ilkenin bütçe içi idari yapılarla da aşılabildiği vurgulanmaktadır³⁶. Çünkü genel bütçe sistemi içindeki döner sermayeli işletmeler, 5018 sayılı Kanun’a ekli (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler (örneğin üniversiteler), (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları, elde ettikleri gelirleri doğrudan kendi spesifik giderleri için kullanabilme hakkına sahiptir. Hatta denetim ve kontrol bakımından bütçe dışı fondan ziyade bütçe içi fonlar tercih edilmektedir.

2023 yılında gerçekleşen büyük Kahramanmaraş depremi sonrasında ortaya çıkan deprem vergisi tartışması

harçların kişilerin ödeme gücüne bakılmaksızın alınabileceği açıkça ifade edilmiştir. Kararda, “*kamu hizmetlerinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın sunulan hizmetin harca tabi tutulmasının asıl olduğu*” belirtilerek mali güç ilkesinin dar anlamda vergiler dışındaki yükümlülüklerde mutlak bağlayıcı olmadığı vurgulanmıştır. AYM, 31.10.2013, E.2013/41, K.2013/124. Anayasa Mahkemesi, bu kararında jeotermal kaynaklardan alınan idare payını bir vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmiş ve vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde mali güçten ziyade kısmen de olsa “karşılık ve yararlanma” ilkesinin geçerli olduğunu belirtmiştir.

35 YİĞİT, Uğur/ÖZTÜRK, İlhami: “Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülüklerle Uygulanabilirliği”, Anayasa Hukuku Dergisi, 6(12), 2017, s.634 vd. Anayasa Mahkemesi çarşı ve mahalle bekeği ücretleri, kılavuzluk ve römorkaj devlet payı, jeotermal kaynaklar idare payı ve fon payı gibi pek çok kararında mali güce göre ödeme ilkesini genişleterek vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli saymış ve bu ödemeleri mali güç ilkesine uygunluk denetimine tabi tutmuştur. (s.625) Buna karşılık Anayasa Mahkemesi, eğitime katkı payı ve bazı harçlarla ilgili verdiği başka kararlarında tam zıttı bir yönde hüküm kurmuştur. Yüksek Mahkeme bu kararlarında; mali güce göre vergilendirme ilkesinin dar anlamda vergiler için öngörüldüğünü, bu kuralın geniş anlamda vergi kapsamına giren mali yükümlülükler (vergi benzeri yükümlülükler) için uygulanmasının olanaklı olmadığını ifade etmiştir.

36 UÇAR/TOSUN, s.265-274.

konunun tekrar ele alınmasını gerekli kılmıştır. Bu duruma bir fon ile çözüm bulunmaya çalışılmıştır.

Afet Yeniden İmar Fonu, vergi gelirlerinin adem-i tahsis ilkesi gereği tek bir harcamaya ayrılamaması sorununun aşılması için kurgulanmış bir yapıya işaret etmektedir. Fonlar, belirli bir amaç için gerektiğinde kullanılmak üzere belirli bir hesapta tutulan ve işletilen mali kaynaklar olarak tanımlanabilir³⁷. Fonlar, adem-i tahsis ilkesinin kanuni bir istisnasını oluşturmaktadır³⁸. Fon, devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği belli kaynakların toplandığı ve harcadığı bütçe bağlantılı veya bütünüyle bütçe dışı kamusal nitelikli gelirler arasında yer almaktadır.

06.02.2023 tarihinde yaşanan yıkıcı depremlerin ardından, 21.03.2023 tarihli ve 32139 sayılı Resmî Gazete ile “Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun” yürürlüğe girmiştir. Bu fonun amacı, afet bölgesi ilan edilen alanlarda imar, altyapı ve üstyapı çalışmaları için gerekli kaynağı sağlamak ve bu kaynağı bütçe kısıtlamalarından bağımsız olarak doğrudan afetzedelere ve afet bölgelerine tahsis etmektir. Fon aracılığıyla toplanan gelirler, vergilerin aksine adem-i tahsis ilkesine takılmadan sadece deprem/afet harcamalarında kullanılabilecektir.

Türk hukuku ve kamu maliyesi mevzuatı uyarınca, devlet tarafından tahsil edilen vergi gelirleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer alan adem-i tahsis ilkesine tabidir. Bu ilke gereği, kural olarak toplanan hiçbir vergi geliri (halk arasında deprem vergisi olarak adlandırılan Özel İletişim Vergisi dahil) hukuken doğrudan ve sadece belli bir hizmete (örneğin yalnızca afet yönetimine veya eğitime) özgülenemez. Zira vergiler genel bütçeye girerek ülkenin tüm kamu harcamalarının ortak finansmanını sağlarlar. Buna karşın, idarenin belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere belirli gelirleri doğrudan o alana yönlendirmek istemesi durumunda (tahsis ilkesi), vergi dışındaki yöntemlere veya istisnai mekanizmalara başvurusu gerekmektedir. Bunlar, vergi benzeri mali yükümlülükler (parafiskal gelirler) ile belirli kanunlarla kurulan bütçe dışı fonlar ve bütçe içi fonlar şeklinde gerçekleşebilir. Diğer bir anlatımla, vergi mevzuatı bakımından mevcut genel yapı içinde vergi gelirlerinin herhangi bir özel amaca doğrudan özgülenmesi hukuken mümkün değildir. Özel amaçlı finansmanlar ancak kanunla kurulan özel fonlar veya parafiskal yükümlülükler aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir.

V. SONUÇ

Vergi gelirlerinin belirli kamu harcamalarına tahsis edilmesi meselesi, anayasal vergileme ilkeleri, bütçe hukuku kuralları ve kamu maliyesinin işleyişi bakımından çok boyutlu bir konudur. Kamuoyunda sıkça dile getirilen “deprem vergisi deprem için harcanmalı”, “çevre vergileri yalnızca çevre yatırımlarına ayrılmalı” veya “belirli vergiler belirli hizmetlere gitmeli” şeklindeki beklentiler, mali saydamlık ve hesap verebilirlik taleplerinden beslenmekte ise de Türk hukuk düzeni bakımından doğrudan uygulanabilir nitelikte değildir.

Türk mali sisteminde vergiler, Anayasanın 73’üncü maddesi uyarınca kamu giderlerini karşılamak üzere alınan, genel karşılıklılık ve özel karşılıksızlık niteliğine sahip kamusal yükümlülüklerdir. Bu nedenle, vergi gelirleri, belirli bir hizmetin birebir finansman aracı olarak değil; tüm kamu hizmetlerinin ortak finansman kaynağı olarak kabul edilmektedir. Verginin hukuki niteliği, onun belirli bir kamu hizmetiyle doğrudan eşleştirilmesine elverişli değildir. Bu yönüyle vergi gelirlerinin belli bir harcama kalemine bağlanması, verginin klasik tanımı ve anayasal vergileme ilkeleriyle çatışma yaratmaktadır.

Bütçe hukuku bakımından ise, bütçenin genelliği, birliği ve özellikle adem-i tahsis, kamu gelirlerinin tek bir

37 ŞEN/SAĞBAŞ, s.55.

38 Bütçe ilkelerinin istisnaları şeklinde ifade edilen uygulamalardan birisi de fonlardır. Biri bütçe ile bağlantılı (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu), dördü bütçe dışı (Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Özelleştirme Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Savunma Sanayii Destekleme Fonu) beş tane geleneksel fondan bahsedilebilir. ŞEN/SAĞBAŞ, s.55. Tanıtma fonu 2019 yılında tasfiye edilmiştir. Geleneksel fonlar Sayıştay denetimine tabi iken Afet Yeniden İmar Fonu gibi yeni nesil bütçe dışı fonlar, bağımsız denetim kuruluşları ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin özel denetim mekanizmalarına göre şekillenmektedir.

mali havuzda toplanmasını ve kamu harcamalarının yıllık bütçe önceliklerine göre dağıtılmasını öngörmektedir. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esas olarak benimsenmiştir. Bu yaklaşım, kamu kaynaklarının değişen ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara göre esnek, etkin ve bütüncül biçimde kullanılmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla vergi gelirlerinin önceden belirli alanlara bağlanması, mali yönetimin hareket kabiliyetini azaltabilecek bir sonuç doğurabilme potansiyeline sahiptir.

Bununla birlikte, modern kamu maliyesi uygulamalarında tahsis yaklaşımının tamamen reddedildiği de söylenemez. Özellikle çevre, sağlık, sosyal güvenlik ve afet finansmanı gibi alanlarda, belirli gelirlerin belirli amaçlara yönlendirilmesine yönelik sınırlı ve kontrollü modeller geliştirilmektedir. Ancak bu modeller çoğunlukla klasik vergi gelirleri üzerinden değil; harçlar, primler, parafiskal yükümlülükler veya kanunla kurulan fon mekanizmaları aracılığıyla işletilmektedir. Türk hukukunda Afet Yeniden İmar Fonu gibi örnekler, vergi gelirlerinin doğrudan tahsis edilememesi sorununa alternatif çözüm arayışlarının somut yansımalarıdır. Anayasa Mahkemesi kararları da bu ayrımı büyük ölçüde teyit etmektedir. Mahkeme, vergi gelirlerinin belirli kişi, kurum veya hizmetlere doğrudan aktarılmasına temkinli yaklaşmakta; buna karşılık vergi dışı kamu gelirlerinin veya kanuni dayanağı bulunan özel fonların belirli amaçlara yönlendirilmesini de daha esnek değerlendirmektedir. Bu durum, tahsis meselesinde gelir türünün hukuki niteliğinin belirleyici olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak, Türk hukukunda vergilerin belirli kamu hizmetlerine doğrudan tahsisi genel kural olarak mümkün değildir. Zira vergi gelirleri, kamu harcamalarının bütününe finanse eden genel bütçe kaynaklarıdır. Belirli alanlara sürekli ve güvenli finansman sağlanmak isteniyorsa, bunun yolu vergi gelirlerini anayasal ilkelerle çelişir biçimde etiketlemek değil; bütçe içi özel ödenekler oluşturmak, şeffaf raporlama sistemleri kurmak ve gerekli hâllerde kanuni dayanağı açık özel fon mekanizmalarına başvurmaktır.

Yazar Beyanı | Author's Declaration

Mali Destek | Financial Support: Yazarlar, bu çalışmanın araştırılması, yazarlığı veya yayınlanması için herhangi bir finansal destek almamıştır. | Authors has not received any financial support for the research, authorship, or publication of this study.

Yazarların Katkıları | Authors' Contributions: Bu makale Elif Yılmaz Furtuna ve Ayşe Hondur tarafından hazırlanmıştır. | This article was prepared by Elif Yılmaz Furtuna and Ayşe Hondur.

Çıkar Çatışması/Ortak Çıkar Beyanı | The Declaration of Conflict of Interest/Common Interest: Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir. | No conflict of interest or common interest has been declared by the authors.

Etik Kurul Onayı Beyanı | The Declaration of Ethics Committee Approval: Çalışmanın herhangi bir etik kurul onayı veya özel bir izne ihtiyacı yoktur. | The study doesn't need any ethics committee approval or any special permission.

Araştırma ve Yayın Etiği Bildirgesi | The Declaration of Research and Publication Ethics: Yazar, makalenin tüm süreçlerinde İnÜHFD'nin bilimsel, etik ve alıntı kurallarına uyduğunu ve verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığını, karşılaşılabilecek tüm etik ihlallerde İnÜHFD'nin ve editör kurulunun hiçbir sorumluluğunun olmadığını ve bu çalışmanın İnÜHFD'den başka hiçbir akademik yayın ortamında değerlendirilmediğini beyan etmektedir. | The author declares that she complies with the scientific, ethical, and quotation rules of InULR in all processes of the paper and that she does not make any falsification of the data collected. In addition, she declares that Inonu University Law Review and its editorial board have no responsibility for any ethical violations that may be encountered, and that this study has not been evaluated or published in any academic publication environment other than Inonu University Law Review.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2014). *Kamu maliyesi* (Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 16. bası). Gazi Kitabevi.
- Anesi, V. (2006). Earmarked taxation and political competition. *Journal of Public Economics*, 90, 679–701.
- Barile, L., Grossi, G., Lattarulo, P., & Paziienza, M. (2024). Earmarking taxation and compliance: Some evidence from car ownership in Italy. *Economies*, 12(246), 1–19.
- Bird, R. M. (1987). A new look at indirect taxation in developing countries. *World Development*, 15(9), 1151–1161.
- Cashin, C., Sparkes, S., & Bloom, D. (2017). *Earmarking for health: From theory to practice*. World Health Organization.
- Dileyici, D. (2005). *Anayasal iktisat perspektifinden para ve maliye politikaları*.
- Göker, C. (2011). Yönlendirici vergilendirme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 9–30.
- Hondur, A. (2026). *İklim değişikliğiyle mücadelede kullanılan mali enstrümanlar* (Doktora tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü).
- Karakoç, Y. (2015). Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), 413–420.
- Kıratoğlu, E., & Ercan, H. (2025). Doğa kaynaklı afetlerde risk tutma aracı olarak yeniden imar fonu ve kamu maliyesi perspektifi. *Türk Deprem Araştırma Dergisi*, 7(3), 377–385.
- McCleary, W. (1991). The earmarking of government revenue: A review of some World Bank experience. *The World Bank Research Observer*, 81–104.
- Neuweg, I., Petkova, N., Michalak, K., & Oharenko, Y. (2023). *Environment working paper no. 231*. OECD.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2020). *Vergi hukuku* (Gözden geçirilmiş değişiklikler işlenmiş bası). Turhan Kitabevi.
- Pirttilä, J. (1999). Earmarking of environmental taxes and Pareto efficient taxation. *Public Finance Analysis*, 56(2), 202–217.
- Santos, G., Button, K., & Noll, R. G. (2008). London congestion charging. *Brookings-Wharton Papers on Urban Affairs*, 177–234.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2023). *Vergi teorisi ve politikası* (Gözden geçirilmiş ve kısmen genişletilmiş 5. bası). Ekin Yayınevi.
- Taşkan, Y. Z. (2025). *Vergi hukuku* (Gözden geçirilmiş ve güncellenmiş 8. bası). Adalet Yayınevi.
- TDK. (t.y.). *Düzeltilme işaretleri*. Erişim tarihi: 25.04.2026, <https://tdk.gov.tr/icerik/yazim-kurallari/duzeltme-isareti/>.
- Tekbaş, A. (2022). Türk Anayasa Mahkemesi kararları ışığında verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi bakımından kamu hizmetlerinin finansmanı. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 63, 49–64.
- Uçar, O., & Tosun, C. (2023). “Deprem vergisi” söyleminin teorik ve hukuksal açıdan incelenmesi. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 6(4), 265–274.
- Üstün, Ü. S. (2019). *Türkiye’de vergi ve bütçe hakkı cumhurbaşkanlığı sistemi sonrasında vergi(leme) ve bütçe(leme) hakkının görünümü*, Nobel Yayıncılık.
- Yiğit, U., & Öztürk, İ. (2017). Mali güce göre ödeme anayasal ilkesinin vergi benzeri mali yükümlülüklerle uygulanabilirliği. *Anayasa Hukuku Dergisi*, 6(12), 609–664.
- Yılmaz Furtuna, E. (2023). Yönlendirici ve Pigoucu vergilendirme boyutlarıyla sağlıklı beslenme ile mücadele. In E. Yılmaz Furtuna (Ed.), *Kamusal bir hak olarak beslenme ve vergisel boyutu* (35–68). Adalet Yayınevi.