

7061 SAYILI KANUN KAPSAMINDA TORBA KANUNLARA YÖNELİK GENEL ve TEMEL VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN ELEŞTİRİLER

CRITIQUE OF THE POUCH LAW, NO. 7061, FROM A GENERAL PERSPECTIVE AND BASIC TAX PRINCIPLES



Fatih SARAÇOĞLU*



Tuğay GÜNEL**

ÖZ

Torba kanunlar, içinde çeşitli kanunlara ilişkin hükümler yer alan, tek tek gündeme gelmesi halinde topluma anlatılması ve meclisten geçirilmesi zor olan, tepkiler ile karşılaşılacak düzenlemelerle topluma anlatmanın daha kolay olduğu düzenlemeleri aynı kanun içinde ele alan kanunlardır. 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun da bir torba kanun metnidir. Kapsamında vergi kanunlarına yönelik önemli düzenlemeler yer almaktadır. Dolayısıyla birbiriyle ilişkisi bulunmayan kanunlarda değişiklikler yapılması, çeşitli düzenlemelerin aceleyle kanunlaşması ve yürürlükteki mevzuatla uyumu açısından ortaya çıkan sorunlar, demokrasinin temüllerine uygun olmaması ve Anayasa Mahkemesi'nin şekil denetimi kapsamı dışında kalması yönünden eleştirilmektedir. Ayrıca

ABSTRACT

Pouch laws are such laws which involve laws that are difficult to be justified on their own, and to be passed by the parliaments separately. The Law Amending Some Tax Laws and Other Laws, No. 7061, is also a pouch law. In its scope there are important regulations. These type of laws are criticized for involving and regulating unrelated issues, being passed promptly, and not complying with the current regulations and the very core principles of democracies, and for being out of the scope of the audit of the Constitutional Court. On the other hand, the criticism is on the fact that these prompt regulations are contrary to the principles of fairness, effectiveness, definiteness, legal security, openness, stability, efficiency and proportionality of taxation.

Keywords: Pouch law, democracy, tax, tax principles

* Doç. Dr., Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

** Hacettepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi

M.G.T.: 29.11.2017 / M.K.T.: 14.12.2017

kapsamındaki vergisel düzenlemelere yönelik olarak da vergilemede hakkaniyet ve etkinlik, belirlilik ve hukuki güvenlik, açıklık ve istikrar ile verimlilik ve uygunluk ilkeleri açısından eleştirileri de beraberinde getirmiştir.

Anahtar Kelimeler: Torba Kanun, Demokrasi, Vergi, Vergi İlkeleri.

1- GİRİŞ

Kanunlar, anayasanın öngördüğü yetkili organ tarafından, anayasada belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konulan yazılı hukuk kurallarıdır.¹ Yasama yetkisinin genelliği, kanunla düzenleme alanının sınırlandırılmamış olduğunu, anayasaya aykırı olmamak şartıyla her konunun kanunla düzenlenebileceğini ifade etmektedir.²

Mahiyeti gereği yasama organı tarafından kanunla düzenlenemeyecek bir alan bulunmamakta, hukuken, yasama organının istediği her alanda yasama yetkisini kullanma hakkı bulunmakta, hangi alanda kanun çıkaracağı/çıkarmayacağı yasama organının siyasi takdirine kalmaktadır.³

Kanunlar, düzenledikleri konular dolayısıyla farklı usulde kabul edilmeleri ve Anayasa Mahkemesinde iptal edilebilmeleri açısından kurumsal kanunlar, af kanunları, temel kanunlar ve anayasal kanunlar olarak sınıflandırılmaktadır.

Bu çerçevede torba kanunlar, temel kanunlar çerçevesinde ele alınarak meclis genel kurulunda görüşülmektedir. Torba kanunlar, içinde çeşitli kanunlara ilişkin hükümlerin yer aldığı kanunlardır. Oysa TBMM İçtüzüğü'nde temel kanunlara ilişkin olarak; bir hukuk dalını sistematik olarak bütünüyle veya kapsamlı olarak değiştiren ve dolayısıyla genel ilkeleri içeren kanunlar olduğu, toplumsal yaşamın büyük bir bölümünü ilgilendirdikleri, alanındaki özel kanunların dayandığı temel kavramları gösterdikleri, düzenleme alanı yönünden bütünlüğünün ve maddeler arasındaki bağlantıların korunması zorunluluğunun bulunduğu işaret edilmektedir.

Dolayısıyla söz konusu kanunlar çeşitli açılardan eleştirildiği gibi, özellikle vergilemeye ilişkin düzenlemelerin sıklıkla yer aldığı torba kanunlar, temel vergileme ilkeleri açısından da eleştirileri beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmada amacımız torba kanunun ne olduğunu tanımlayarak, son dönemde gündemde olan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴ ezelinde torba kanunlara yönelik genel eleştirileri ve vergileme ilkeleri açısından karşılaşılan eleştirileri değerlendirmektir.

2- TORBA KANUNUN TANIMLANMASI

Torba kanun, kanun hazırlık süreci ile parlamentodaki kanun görüşme sürecinde tasarruf sağla-

¹ Erdoğan Teziç, Anayasa Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2009, s. 12.

² Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 207.

³ Kemal Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2010, s. 356.

⁴ 7061 sayılı 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mak amacıyla yasama pratiğine girmiş ve çok sayıda kanunda değişiklik yapan kanunlar için kullanılan bir kavram olup; genellikle “Bazı/Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” adı altında çıkarılmaktadır.⁵

Torba kanun, içinde çeşitli kanunlara ilişkin hükümlerin yer aldığı, tek tek gündeme gelmeleri halinde gerek topluma anlatılmasının gerekse meclisten geçirilmesinin zor olabileceği, daha yoğun tepkiler ile karşılaşılacak düzenlemeler ile topluma anlatmanın daha kolay olduğu ve hatta geniş toplum kesimlerinin üzerinde birleştiği ve dolayısıyla meclisten geçirilmesi sırasında da muhalefetin bile desteğini alabilecek düzenlemelerin bir arada, aynı kanun içinde ele alınarak yürürlüğe konulmasını sağlayan kanunlardır.

Torba kanunlar, son örnekte de görüldüğü üzere genellikle “vergi, kamuya olan borçların yeniden yapılandırılması, sosyal güvenlik ve temel hak ve özgürlüklerle” ilgili konuları düzenlemek, değiştirmek amacıyla hazırlanmakta; kanun tasarıları, yürütme organı (Bakanlar Kurulu) aşamasında ya da Parlamento sürecinde “torba” bir nitelik kazanmakta, bu aşamada kamu kurumları, ellerinde ne kadar kanuni düzenleme varsa Başbakanlığa ya da Parlamenta sunmaktadırlar.⁶ Bu tür tasarıların hazırlık süreci genellikle Maliye Bakanlığı tarafından organize edilmekte, kanun tasarıları da genellikle Plan ve Bütçe Komisyonu’nda görüşülmektedir.⁷ Bu tür kanunlarda toplumun çözüm beklediği sorunlara yönelik hükümler ön plana çıkarılıp, diğer düzenlemeler geri planda bırakılarak toplumun önüne sunulması, bunların kanunlaşması sırasında karşılaşılacak tepkilerin önlenmesi ve daha çabuk kanunlaşmaları açısından etkili olmaktadır. Dolayısıyla toplum kesimlerinin tepkilerinin en aza indirilmesi torba kanun şeklindeki düzenlemelerin amaçlarından olmaktadır.

Ancak torba kanun uygulamalarında çoğu zaman adından ya da başlığından da anlaşılacağı üzere içinde çok şeyin olduğu, dolayısıyla farklı alanlarda çok şey bilmenin ve bunları ayırt edebilmenin zorluğu da kanunla beraber ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda verdiğimiz tanımdan da anlaşılacağı üzere bu tür kanunlarda özellikle toplumun tepkisine neden olabilecek, anlatılması zor olabilecek hususlar bir anlamda diğer düzenlemelerin arkasına gizlenmeye çalışılmaktadır. Bu tür düzenlemelerin başında ise vergi oranlarının artırılmasına ya da genel olarak vergilerin yükseltilmesine yönelik düzenlemeler gelmektedir. Nitekim içinde vergi kanunlarına yönelik düzenlemelerin yer aldığı ve vergilerde artışa neden olan düzenlemeleri barındıran torba kanunlara sıklıkla rastlamak mümkündür.

Torba kanundan söz edilebilmek için hem birden fazla kanunda değişiklik yapılması hem de değişikliklerin amaçlarının birbirinden farklı olması gerekmektedir.⁸ Dolayısıyla teknik olarak “Torba Kanun” olarak nitelenen kanun tasarısı, olağan yasama süreci dışında birbirinden farklı konuda ve dolayısıyla birçok kanunda değişiklik öngören bir kanun yapım yöntemidir.⁹ Ancak bazı kanun tasarılarının farklı konuları düzenleyen kanunlarda değişiklik yapmakla birlikte torba kanun sayılma-

⁵ Mecliste.org: “Torba Kanun nedir? Tercih Edilme Nedenleri Nelerdir?”, <http://mecliste.org/mecliste-org-dan/torba-kanun-nedir-tercih-edilme-nedenleri-nelerdir>, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

⁶ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

⁷ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

⁸ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

⁹ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

ması mümkündür.¹⁰ Örneğin vergi kanununda değişiklik yapılırken, vergi suçları ile ilgili olarak ceza kanununda da değişiklik yapılması gerekli olabilir ve bu durumda esas itibarıyla vergi kanunlarında değişiklik öngören metin, konu yönünden ilgisi olmayan birden fazla kanunda değişiklik öngörse de, torba kanun olarak adlandırılmaz.¹¹

3- TORBA KANUNLARA YÖNELİK GENEL ELEŞTİRİLER

Torba kanun uygulamalarında genellikle birbiriyle ilişkisi olmayan çeşitli kanunlara yönelik düzenlemeler bir anlamda aceleye de getirilerek kanunlaşmakta ve dolayısıyla yürürlükteki mevzuata uyum açısından da sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu kanunlar;

- Birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan çok sayıda kanunda değişiklikler yapılması,
 - Çeşitli düzenlemelerin aceleyle kanunlaşmasına neden olması,
 - Bu tür kanunlarda yer alan hükümlerin yürürlükteki mevzuatla uyumu açısından ciddi sorunlar yaratması,
 - Bu kanunların uygulanması aşamasında önceden öngörülemeyen sıkıntıların ortaya çıkmasına neden olması,
 - Ülkemiz ve vatandaşlarımızın doğrudan veya dolaylı olarak olumsuz etkilenerek mağdur olması,
 - Aynı kanun maddesinin kısa süre içinde defalarca değiştirilmesi,
 - Demokrasinin yerleşik teamüllerine, şeffaf ve katılımcı müzakere sürecine uygun olmaması,
 - TBMM Genel Kurulu'nda yapılan içtüzüğe aykırı eklemelerle metinlerin her aşamada kalabalıklaşması ve bundan kaynaklanan karmaşanın da anayasa mahkemesinin şekil denetimi kapsamı dışında kalması,
 - Konuların ayrıntılı olarak görüşülmesini engellemesi,
 - Nitelikli kanunların çıkarılmasını önlemesi,
- gibi nedenlerle eleştirilmektedir.

Kanun yapmanın tekniği, konusu belli, nereden nereye geleceği belli iken; torba kanunlarda başlangıçta az sayıda madde ile başlayıp; alt komisyonda, üst komisyonda eklenen maddelerle Genel Kurul'a çok sayıda madde gelmekte; dolayısıyla muhalefet etme imkânı kaldırılmış olmaktadır.¹²Yine teknik ihlali nedeniyle ihtisaslaşma yok sayılmakta, tali komisyonların yeterli derecede katkısı alınamamaktadır.¹³Dolayısıyla torba kanunlardan genellikle adalet değil, karmaşa ve adaletsizlik çıkmakta; güne, kişiye veya olaylara göre kanun çıkarılması demokratik hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamakta; aceleye getirilen bu tür kanunlar kalıcı olmamakta, ihtiyaçlara cevap vermemekte; yanlışlık nedeniyle kısa sürede değişikliğe uğramakta ve toplumu rahatsız etmektedir.¹⁴

¹⁰ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

¹¹ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

¹² Mehmet Günel, Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, 3 Ekim 2013 Ankara, s. 14.

¹³ Mustafa Şahin, Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, 3 Ekim 2013 Ankara, s. 44.

¹⁴ Mehmet Günel, a.g.ç., s. 14.

3.1- Birbiriyle İlişkisi Bulunmayan Kanunlarda Değişiklikler Yapılması

Torba kanun içinde çok sayıda kanun düzenlendiğinden, düzenlenen her kanun için aynı işlemi tekrarlamak yerine, bütün kanunlar için tek bir işlem yapılmakta; dolayısıyla gerek bakanlık aşamasındaki gerekse TBMM'deki süreç de kısalmaktadır.¹⁵ Torba kanunda birçok kanun için aynı anda tek bir işlem yapılmakta ve taslak bakanların imzasına sunulmaktadır. TBMM'de ise çok sayıda kanunda değişiklik öngören teklif ya da tasarının tümü üzerinde Genel Kurul'da da, komisyonlarda da bir görüşme yapılmakta ve sadece maddeler görüşülmektedir.¹⁶

Bu durum bir avantaj olarak görülebilirse de torba kanunlarda birbiriyle ilgili olmayan ve çeşitli kanunların kapsamına giren düzenlemelere aynı kanun metninde yer verilmekte ve dolayısıyla TBMM genel kurulunda Temel Kanun olarak görüşülmesi içtüzük aykırılığı olarak görülmektedir.

Torba kanun demokrasinin en önemli özelliği olan kanun yapmayı, meclis temelinde demokrasiyi, işleyişi bozan bir uygulama olup; milletin iradesini kökten kaldırabilmektedir. Çünkü mevcut içtüzükte çeşitli yasama komisyonları sayılmakta, parti gruplarının buraya üye verme zorunluluğundan söz edilmekte ve bu komisyonlarda nasıl çalışılacağı, kanun teklif ve tasarılarının bu komisyonlarda nasıl görüşüleceği, Genel Kurul'da nasıl görüşüleceği belirtilmektedir.¹⁷ Torba kanun uygulaması, sunulan kanun tasarısı metninin kapsamının genişletilmesine olanak tanımaktadır. TBMM İçtüzüğü'ne göre kanun tasarılarının komisyonlarda ve Genel Kurul'da görüşülmekte olan metnin konusu olmayan kanunlarda hiçbir şekilde değişiklik yapılamazken, konuyla çok yakından ilişkili olan maddelerde değişiklik yapılması güç koşullara bağlanmıştır.¹⁸ Ancak torba kanunlar söz konusu olduğunda, İçtüzükte öngörülen sınırlamalar esnetilmekte veya yok sayılabilmektedir. Dolayısıyla görüşme esnasında başka konuların da eklenmesi mümkün olduğundan siyasal iktidarlar torba kanun uygulamasını tercih etmektedir.¹⁹ Torba kanun uygulaması, içinde çeşitli kanunlara ilişkin hükümlerin yer alması, tek tek gündeme gelmeleri halinde topluma anlatılmasının ve meclisten geçirilmesinin zor olması dolayısıyla kamuoyunda yaşanabilecek tartışmaları da önlemekte, daha yoğun tepkilerle karşılaşılacak düzenlemeler son anda kanun metnine eklenebilmektedir.

Kanunlar düzenledikleri konular itibarıyla; kabul edilmeleri ve iptal edilebilme bakımından kurumsal, temel, anayasal kanunlar ve af kanunları olarak sınıflandırılmaktadır.

Temel kanunlar, bir hukuk dalını kapsamlı olarak düzenleyen tasarıların, TBMM'de makul sayılabilecek bir zaman diliminde kabul edilmeleri için, öteki kanunlardan farklı bir usulde görüşülüp kabul edilen yasama işlemleridir.²⁰

Medeni Kanun, Ticaret Kanunu gibi çok sayıda maddeden oluşan temel kanunların TBMM Genel Kurulu'nda normal usulde madde madde görüşülmesi çok uzun zaman almakta ve bu tür kanunların ayrı ayrı görüşülmesi ve değişikliğe tabi tutulması da kolay olmamaktadır. Zira bu tür kanunlar kendi

¹⁵ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017

¹⁶ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

¹⁷ Hasip Kaplan, Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, 3 Ekim 2013 Ankara, s. 21.

¹⁸ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

¹⁹ Mecliste.org, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

²⁰ Erdoğan Teziç, a.g.e., s. 15.

içinde bir bütünlük oluşturmakta, maddeler arasında bir bağlantı bulunmakta, bir maddenin değiştirilmesi bütün sistemi alt üst edebileceği için madde madde değil, bölüm bölüm görüşülmektedir.²¹

TBMM İçtüzüğü'nün 91. maddesinde de temel kanunlara ilişkin olarak aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır. *Bir hukuk dalını sistematik olarak bütünüyle veya kapsamlı olarak değiştirecek biçimde genel ilkeleri içermesi; kişisel veya toplumsal yaşamın büyük bir bölümünü ilgilendirmesi; kendi alanındaki özel kanunların dayandığı temel kavramları göstermesi, özel kanunlar arasında uygulamada ahenk sağlaması, düzenlediği alan yönünden bütünlüğünün ve maddeler arasındaki bağlantıların korunması zorunluluğunun bulunması; önceki yasalaşma evrelerinde de özel görüşme ve oylama usulüne bağlı tutulması gibi özellikleri taşıyan kanunları ve İçtüzüğü bütünüyle veya kapsamlı olarak değiştiren veya yürürlüğe koyan tasarı veya tekliflerin Genel Kurulda bölümler halinde görüşülmesine ve her bölümün en çok otuz maddeyi geçmemek kaydıyla hangi maddelerden oluşacağına Hükümetin, esas komisyonun veya grupların teklifi, Danışma Kurulunun oybirliği ile önerisi üzerine Genel Kurulca karar verilebilir. Bu takdirde bölümler, maddeler okunmaksızın maddenin görüşülmesindeki usule göre ayrı ayrı görüşülür ve bölümdeki maddeler ayrı ayrı oylanır.*

Milletvekilleri, esas komisyon veya Hükümet değişiklik önerileri verebilir. Milletvekilleri tarafından Anayasaya aykırılık önerileri dahil madde üzerinde iki önerge verilebilir. Ancak, her siyasî parti grubuna mensup milletvekillerinin birer önerge verme hakkı saklıdır.

Yeni bir madde olarak görüşülmesine komisyonun salt çoğunlukla katıldığı önergeler ile yeniden görüşülmesine karar verilen maddeler üzerinde görüşme açılır ve bu maddede belirtilen sayıda önerge verilebilir.

Bölümler üzerindeki soru-cevap süresi, on beş dakika ile sınırlıdır.

İçeriğinde birbiriyle hiçbir ilişki bulunmayan çok sayıda kanunda değişiklik yapılmasını öngören ve "Torba Kanun" olarak adlandırılan kanun tasarıları ve tekliflerinin TBMM İçtüzüğü'nün 91. maddesi uyarınca temel kanun olarak görüşülmek üzere genel kurula getirilmesi kanun hazırlama ve yapma tekniği açısından tartışmalara neden olmaktadır.²²

Örneğin son dönemde tartışılacak olan, 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da da 406, 442, 618, 697, 6183, 6802, 7258, 7338, 193, 213, 197, 210, 474, 488, 492, 1211, 1319, 1774, 2813, 2863, 2920, 3065, 3083, 3213, 3713, 4342, 4447, 4562, 4706, 4733, 4734, 4737, 4749, 4760, 4842, 5000, 5018, 5174, 5193, 5345, 5369, 5403, 5393, 5510, 5520, 5549, 5607, 5737, 5738, 5809, 5941, 6015, 6292, 6331, 6360, 6361, 6362, 6446, 6461, 6563, 6698 ve 6824 sayılı Ka-

²¹ Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011, s. 255.

²² <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.

nun olmak üzere 62 (altmış iki) farklı kanunda değişiklikler içeren hükümler yer almaktadır.²³

Sözü edilen kanunlar ayrı ayrı incelendiğinde ise;

- Bir hukuk dalını sistematik olarak bütünüyle veya kapsamlı olarak değiştiren ve dolayısıyla genel ilkeleri içeren kanunlar olmadığı;
- Kişisel veya toplumsal yaşamın büyük bir bölümünü ilgilendirmedikleri;
- Kendi alanındaki özel kanunların dayandığı temel kavramları göstermedikleri;
- Özel kanunlar arasında uygulamada ahenk sağlamak gibi bir düşüncenin olmadığı;
- Düzenledikleri alan yönünden bütünlüğünün ve maddeler arasındaki bağlantıların korunması zorunluluğunun bulunmadığı;
- Önceki yasalaşma evrelerinde de özel görüşme ve oylama usulüne bağlı tutulması gibi özellikler taşıyan kanunları kapsamlı olarak değiştiren veya yürürlüğe koyan tasarı veya teklifler olmadıkları;

görülmektedir.

Dolayısıyla torba kanun şeklinde düzenlenen bu hükümlerin temel kanunlar gibi görülmesi TBMM İçtüzüğü açısından doğru görünmemektedir.

²³ 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu, 442 sayılı Köy Kanunu, 618 sayılı Limanlar Kanunu, 697 sayılı Günün Yirmi dört Saate Taksimine Dair Kanun, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7258 sayılı Futbol ve Diğer Spor Müsabakalarında Bahis ve Şans Oyunları Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanunu, 2813 sayılı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun Kuruluşuna İlişkin Kanun, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, 2920 sayılı Türk Sivil Havaçılık Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 3083 sayılı Sulama Alanlarında Arazi Düzenlenmesine Dair Tarım Reformu Kanunu, 3213 sayılı Maden Kanunu, 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu, 4342 sayılı Mera Kanunu, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 4733 sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 5000 sayılı Türk Patent ve Marka Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu, 5193 sayılı Optisyenlik Hakkında Kanun, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu, 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu, 5738 sayılı Spor Müsabakalarına Dayalı Sabit İhtimallî ve Müşterek Bahis Oyunlarının Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yaptırılması Hakkında Kanun, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 5941 sayılı Çek Kanunu, 6015 sayılı Devlet Desteklerinin İzlenmesi ve Denetlenmesi Hakkında Kanun, 6292 sayılı Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi ve Hazine Adına Orman Sınırları Dışına Çıkarılan Yerlerin Değerlendirilmesi ile Hazineye Ait Tarım Arazilerinin Satışı Hakkında Kanun, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 6461 sayılı Türkiye Demiryolu Ulaştırmasının Serbestleştirilmesi Hakkında Kanun, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

3.2- Çeşitli Düzenlemelerin Aceleyle Kanunlaşması ve Yürürlükteki Mevzuatla Uyumu Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Torba kanun teklif ve tasarılarında ele alınan konular yürürlükteki mevzuatla uyum açısından da ciddi sorunlar yaratmakta; bu kanunların uygulanması aşamasında daha önceden öngörülemeden sıkıntılar ortaya çıkabilmektedir.²⁴

TBMM'de ilgili ihtisas komisyonlarında yeterince tartışılıp görüşülmeden aceleyle geçen çok sayıda düzenlemeden ülkemiz ve vatandaşlarımız doğrudan veya dolaylı olarak olumsuz etkilenmektedir.²⁵ Bunun sonucunda ise ortaya çıkan mağduriyetin giderilmesi, aynı kanun maddesinin kısa süre içinde defalarca değiştirilmesine neden olabilmektedir.

Örneğin 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da doğrudan vergilemeye ilişkin olarak; 6183 sayılı AATUHK, 6802 sayılı GİVK, 7338 sayılı VİVK, 193 sayılı GVK, 213 sayılı VUK, 197 sayılı MTVK, 210 sayılı DKK, 474 sayılı GGTCHK, 488 sayılı DVK, 492 sayılı HK, 1319 sayılı EVK, 3065 sayılı KDVK, 4760 sayılı ÖTVK, 5520 sayılı KVK gibi temel vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin yanı sıra; vergi mevzuatıyla geçişmeli çeşitli kanunlarda da değişiklikler yapılmaktadır.

Dolayısıyla hemen hemen tüm toplum kesimlerini ilgilendiren bu tür düzenlemelerin ayrı ayrı ele alınarak, ihtisas komisyonlarında yeterince tartışılması, toplum kesimlerinin ve sivil toplum kuruluşlarının görüş ve düşüncelerinin dikkate alınması, bu tür düzenlemelerin kanunlaşmadan önce topluma anlatılması bir zorunluluktur ve gerek vatandaşlarımızın olumsuz etkilenmesinin önlenmesi, gerekse ortaya çıkabilecek mağduriyetin önceden tespit edilerek buna göre düzenlemeler yapılması bir zorunluluktur.

3.3- Demokrasinin Teamüllerine Uygun Olmaması

Toplumun birbiriyle çelişik çıkar grupları, yaşam tarzları vardır ve bu açıdan yasama faaliyetinde kanunların bilinmezliği son derece sakıncalıdır. Demokratik sistem, halkın muhalefet partileri aracılığıyla ya da çeşitli örgütlenmeler vasıtasıyla kendilerini ifade edebildiği ve bu anlamda toplumun basıncını alan bir sistemdir ve komisyon çalışmaları bu bakımdan çok önemli ve anlamlıdır. Eğer muhalefet başta olmak üzere, toplum kendini ifade edemiyorsa, kendi görüşlerini yasama faaliyetine yansıtamıyorsa, bu grupların marjinalleşmesi ve tepkilerini daha farklı şekillerde göstermesi kaçınılmazdır.²⁶ Torba kanunların çeşitli kanunlara yönelik düzenlemeler içermesi ve hatta tüm toplum kesimlerini etkileyen hükümleri kapsamaması bunların ayrı kanunlar olarak ele alınıp kanunlaşmasını gerektirmektedir. Tersine bir yaklaşım biçim demokrasi açısından da eleştirileri beraberinde getirmektedir.

Örneğin, 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun da bu açıdan eleştirilmektedir. Zira söz konusu kanunda;

- Devlet yönetimini ve toplumun geniş kesimlerini yakından ilgilendiren,
- Bazı sektörlerde iş ve işleyiş kurallarını etkileyen,

²⁴ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.

²⁵ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.

²⁶ İlhan Misafiroğlu, Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, 3 Ekim 2013 Ankara, s. 83.

- Piyasa oluşumunu etkileyen,
- Bütçe dengesini, ekonomideki kaynak dağılımını etkileyen ve
- Ekonomik tercihleri etkileyen,

nitelikteki düzenlemeler yer almakta, bunların torba kanun yöntemiyle yasalaştırılmak istenmesi demokrasinin yerleşik teamüllerine uygun düşmemektedir.²⁷

Roma Hukuku'nun önemli kanunlarından biri olan Lex Caecilia Didia M.Ö. 98 yılında Roma'da Caecellius Metellus Nepos ve Titus Didius adlarındaki iki konsül tarafından yürürlüğe konulmuştur ve iki maddeden oluşmaktadır. İlk madde bir yasanın duyurulması ve oylanması için gerekli en az süreyi belirlemektedir; ikinci madde; "İnsanlar tek bir karmaşık yasada toplanmış farklı konular hakkında bir sonuca varmaya zorlanamazlar" hükmünü taşımaktadır.²⁸

Anlaşılacağı üzere, ikinci madde farklı konuların tek bir kanunda toplanmasının doğru olmadığını, bunların ayrı kanunlarla çıkarılması gerektiğini kurala bağlamakta; böylelikle insanların tek bir kanunda toplanmış farklı konulardan beğendiğini kaybetmemek için beğenmediğini de kabul etmeye zorlanmasını önlemektedir.²⁹

Gelişmiş bir demokrasi anlayışı bu ilkenin uygulanmasını gerektirmektedir. Ancak ülkemizde 1980 sonrasında torba kanun uygulamalarıyla bu ilke çiğnenmektedir. Burada ise herkesin onaylayacağı düzenlemelerin yanına tartışmalı konuların da konularak tartışmalı konulara yönelebilecek itirazların engellenmesi ve böylece birbirinden çok farklı yasal düzenlemelerin meclisten geçirilmesinde kolaylık sağlamak etkili olmaktadır.

Gündemdeki 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da da çok farklı ve birbiriyle alakasız sayılabilecek kanunlarda da değişiklikler bir arada yapılmaktadır.

İlkeler çiğnemeye başladığında başlangıçta birtakım kolaylıklar elde edilir gibi görünse de işlerin nereye varacağını göremez hale gelmek ciddi bir risk oluşturmaktadır.³⁰

Son gününde dahi maddeler eklenebilen, adından neyi değiştirdiği belli olmayan, çok sayıda farklı konuyu birden değiştiren torba kanunlar demokrasi ile bağdaşmamakta; demokratik olduğunu iddia eden bir ülkede böyle bir uygulama ile muhataplarının tepkilerinin hiçe sayılması, doğrudan etkilecekleri değil, sonrasında yararlanacakların sözleriyle kamuoyu oluşturulması tartışmalara neden olmaktadır.³¹ Bu tür bir kanunun yapılması sürecinde milletvekillerinin maddeleri enine boyuna düşünüp, tartıştığını, temsilcisi oldukları halkla bunları tartıştıklarını ifade etmek; halkın ya da sivil toplum kuruluşlarının herhangi bir fikir beyan ettiklerini görmek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla bu tür kanunların kapsadığı hükümlerin tamamının neler getirip götüreceğini bilen vatandaş sayısı da yok denecek kadar azalmaktadır.³²

²⁷ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, s. 87, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

²⁸ Mahfi Eğilmez, "Torba Yasa Faciası", 4 Ekim 2017, <http://www.mahfiyegilmez.com/2017/10/torba-yasa-facias.html>, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

²⁹ Mahfi Eğilmez a.g.m., Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

³⁰ Mahfi Eğilmez a.g.m., Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

³¹ Koray Doğan Ubarlı, "Torba Yasa'ya Demokrasi Girer mi?", <https://yesilgazete.org/blog/2011/02/13/torba-yasaya-demokrasi-girer-mi/>, Erişim Tarihi: 04 Aralık 2017.

³² Koray Doğan Ubarlı, a.g.m., Erişim Tarihi: 04 Aralık 2017.

3.4- Anayasa Mahkemesinin Şekil Denetimi Kapsamı Dışında Kalması

Roma Hukuku'nda kanun içinde değişik ve ilgisiz maddelerin düzenlenmesi, farklı bir ifadeyle torba kanun yapmak yasaklanmış olup, böylece halkın istemediği bazı konuların, kanunlaşması istenilen teklifler arasına karıştırılarak kanunlaşması ve halkın oylama sırasında yanıtılması önlenmek istenmiştir.³³Amerika'da da 43 eyalette torba kanun "konunun teklifi ilkesi" gereğince yasaklanarak anayasal bir ilke olarak kabul edilmiştir.³⁴ Ancak ülkemiz uygulamasında torba kanunlar sıkça gündeme gelmektedir.

Kanunlar, anayasada ve meclis içtüzüğünde öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde hazırlanıp kabul edilen metinlerdir. Ancak kanun yapılırken doğruya ulaşmak adına yapılan tartışmaların önüne geçilmesi için, demokratik sistemin getirdiği imkânlar içinde(!) kural koymak üzere getirilen torba kanunları "temel kanun" olarak tanımlamak yanlış bir yaklaşımdır.³⁵Türkiye'de kanunlar Anayasa'daki düzenlemeye göre, olağan/olağanüstü dönem kanunları, bütçe ve kesin hesap kanunları ve yetki kanunları gibi gruplandırmalar dışında; düzenledikleri konular nedeniyle TBMM'de farklı usulde kabul edilmeleri ve Anayasa Mahkemesi'nde iptal edilebilme koşulları bakımından kurumsal kanunlar, af kanunları, temel kanunlar ve anayasal kanunlar olarak adlandırılmaktadır.³⁶

Torba kanunlarla çok sayıda çeşitli kanunda değişiklikler yapılması, bu düzenlemelerin vatandaşlar tarafından anlaşılmasını güçleştirdiği gibi, kanunlaşmaları aşamasında da muhalefet partilerinin bunlar üzerinde çalışmalarını engellemekte; bu durum ise kanunların belirliliği ve açıklığı ilkelerine aykırı düşmektedir.³⁷

Torba kanun tasarıları birbirinden farklı ve farklı komisyonların görev alanına giren hükümleri içerdiğinden ve kanun tasarısının komisyona apar topar getirilmesi, hazırlanışı ve birbiriyle ilgisiz yapıların bir araya getirilmiş olması bakımından gayriciddi bir yaklaşıma işaret etmekte olduğu yönünden de eleştirilmektedir.³⁸

Torba kanunlar, diğer eleştirilerin yanında, özellikle meclis komisyonlarında ve genel kurulda yapılan içtüzüğe aykırı eklemelerin yarattığı karmaşanın da Anayasa Mahkemesi'nin şekil denetimi kapsamı dışında kalması gibi nedenlerle hukuk tekniği açısından olumsuzluklar taşımakta, TBMM'nin yasama etkinliğinde önemli bir sınırlama ve anayasal denetimsizlik hali yaratabilmektedir.³⁹

4- TORBA KANUNLARA YÖNELİK TEMEL VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN ELEŞTİRİLER

Torba kanunlara yönelik, kanun yapma tekniğinden kaynaklanan genel eleştirilerin yanı sıra, 7061 sayılı Kanun kapsamında önemli yer tutan vergisel düzenlemelere yönelik olarak da vergilemede hakkaniyet ve etkinlik, belirlilik ve hukuki güvenlik, açıklık ve istikrar ile verimlilik ve uygunluk ilkeleri açısından eleştiriler gündeme gelmektedir.

³³ Fikret İlkiz, "Torba Kanun Roma'da Siyasi Rüştü", <http://bianet.org/bianet/siyaset/153708-torba-kanun-roma-da-siyasi-rusvet>, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

³⁴ Fikret İlkiz, a.g.m., Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.

³⁵ Ender Ethem Atay, Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, 3 Ekim 2013 Ankara, s. 77-78.

³⁶ Erdoğan Teziç, a.g.e., s. 14.

³⁷ Serap Yazıcı, "Torba Kanunla Demokrasi Olmaz", http://www.yeniasya.com.tr/gundem/torba-kanunlarla-demokrasi-olmaz_176571, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.

³⁸ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, s. 100, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.

³⁹ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, s. 100, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.

4.1- Vergilemede Hakkaniyet ve Etkinlik Açısından

Vergilemede hakkaniyet, vergi yükünün toplum tarafından uygun ve kabul edilebilir sayılacak biçimde dağılımını ifade etmektedir.⁴⁰ Ülkemizde vergi yükü özellikle kayıt altındaki mükelleflere yüklenmiş olup, öte yandan özellikle dolaylı vergilerin payının oldukça yüksek düzeyde seyretmesi bu yükün dağılımını sorgulanır hale getirmiştir. 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bu açıdan dolaysız vergilerin artması yönünde düzenlemeler yapıldığı dikkat çekmektedir. Dolaysız vergilerden gelir vergisinde gayrimenkul sermaye iratlarında götürü gider indiriminin %25'ten %15'e çekilmesi, kurumlar vergisi oranının %20'den 2018, 2019 ve 2020 yılları için %22'ye yükseltilmesi, motorlu taşıtlar vergisi tutarlarının yeniden düzenlenmesi/ artırılması ve şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde veraset ve intikal vergisi oranının %10'dan %20'ye yükseltilmesi bu açıdan atılmış adımlardır. Dolaylı vergilerden özel iletişim vergisi oranının her çeşit mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinde %25'ten %7,5'e; radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetlerde %15'ten %7,5'e indirilmesi de bu çerçevede ele alınmalıdır.

Ancak öte yandan makaronların ve meyve suları, sade gazozlar, meyveli gazozlar, alkolsüz bira- ların özel tüketim vergisi kapsamına alınması; özellikle geniş kitleleri ilgilendiren kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetinde %5 olan özel iletişim vergisi oranının %7,5'e yükseltilmiş olması dolaylı vergilerin sınırlarının zorlandığına işaret etmektedir.

Vergilemede etkinlik, verginin birey açısından doğurduğu yük ile sıkı sıkıya ilişkili olup, her vergi kişilerden satın alma gücünü kamu kesimine aktardığından vergi ödeyen kişinin vergi öncesi duruma göre daha düşük bir refah düzeyine inmesi kaçınılmazdır.⁴¹ Dolayısıyla etkin bir vergi sistemi, gelir etkisi dışında ek yük doğurmayan bir vergi yapısını, etkin olmayan vergi sistemi ise böyle bir ek yükün varlığını göstermektedir.⁴² Bu açıdan değerlendirildiğinde 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile çeşitli vergi miktar ve oranlarında yapılan artışların gelir etkisi doğurabileceğini ifade etmek pek mümkün görünmediğinden, vergilemede etkinlik açısından olumsuz olduğu belirtilebilecektir.

4.2- Vergilemede Belirtilik ve Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından

Vergide belirtilik ilkesi, uygulamanın başarılı olabilmesi bakımından vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olmasını ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde ortaya konulmasını gerektirmektedir.⁴³ Her mükellefe yüklenen **vergi çeşidinin, miktarının belli olmasını**, keyfi olmamasını, koşullarının açık ve kesin şekilde belirtilmesini öngörmektedir.⁴⁴ A. Smith ve A. Wagner tarafından da vergi ilkeleri arasında yer verilen belirtilik ilkesi; mükelleflerin ödeyecekleri verginin konusu, ödeme zamanı, yeri, miktarı ve biçiminin kesin, açık ve anlaşılabilir olmasını; **herkesin önünü görebilir**

⁴⁰ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara 2014, s. 324.

⁴¹ Özhan Uluatam, a.g.e., s. 324.

⁴² Özhan Uluatam, a.g.e., s. 324.

⁴³ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2016, s. 216.

⁴⁴ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 217.

olmasını ifade etmektedir.⁴⁵ A. Smith tarafından vergide belirlilik ya da kesinlik ilkesi olarak ifade edilen bu ilke, herkesin ödeyeceği vergi veya **borcun keyfi olmaması**; ödeme zamanı, şekli ve miktarının mükellefler açısından olduğu kadar, diğer bütün herkes için de açık ve belirli olması biçiminde açıklanmıştır.⁴⁶ A. Smith'e göre vergilemede belirlilik ya da kesinlik ilkesi, eşitlik ilkesinden bile daha önemli olup, bu ilkeye uyulmaması büyük ölçüde bir **eşitsizlik durumundan bile daha kötü sonuçlara** yol açabilir.⁴⁷

Hukuki güvenlik ilkesi de herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve **davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi** anlamına gelmektedir.⁴⁸ Bu güvenliğin sağlanabilmesi ise her şeyden önce devletin kendi koyduğu kurallara kendisinin de uymasına bağlıdır.⁴⁹ Hukuki güvenlik ilkesinin vergilemede özel bir önemi bulunmakta; mükelleflerin, vergileme aracılığıyla hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahaleleri önceden öngörmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir.⁵⁰

Dikkat edileceği üzere, hukuki güvenlik ilkesi ve vergide belirlilik ilkesi, mükelleflere yüklenen vergi çeşidinin ve miktarının belli olmasını, herkesin önünü görebilir olmasını, borcun keyfi olmamasını, mükelleflerin davranışlarını buna göre düzene sokabilmesini ifade etmekte; aksi takdirde eşitsizlik durumundan bile daha kötü sonuçlara yol açabileceği değerlendirilmektedir. Bu açıdan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çeşitli vergilerde ortaya çıkan artışların vergide belirlilik ilkesine ters düştüğü ve hukuki güvenliği de yok ettiği, dolayısıyla kayıt dışılık gibi istenmeyen sonuçlara yol açabileceği düşünülmektedir. Şöyle ki, örneğin kira gelirlerinin vergisinin artmasına neden olacak düzenlemelerin kiracılara yansıtılabileceği ya da kiraların daha düşük gösterilmesine neden olabileceği ifade edilebilir. Yine kurumlar vergisinde zaten verginin çok önemli kısmını ödeyen (750.000 civarında kurumlar vergisi bulunmaktayken, kurumlar vergisi hasılatının yaklaşık üçte biri ilk 100 mükellef tarafından ödenmektedir) mükelleflerin yükü öngörülemeden biçimde artarken, bir kısım mükelleflerin buna kayıtsız kalabileceği ve dolayısıyla zaten mevcut olan eşitsizliğin daha da artacağı düşünülebilir. Motorlu taşıtlar vergisinde ortaya çıkan artışların ise, vergi miktarının belli olması ve herkesin önünü görebilir olması şeklindeki belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerine tamamen aykırılıklar taşıdığı açıkça görülmektedir.

4.3- Vergilemede Açıklık ve İstikrar İlkesi Açısından

Açıklık ilkesi, vergi kanunlarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmiş olmasını gerektirmekte; vergi uygulamasının başarısı bakımından vergi kanunlarının açık bir şekilde ve yanlış anlaşılmalara önleyecek tarzda yazılması, kullanılan kelimelerin günlük konuşmadaki anlamlarından farklı kullanımı söz konusu olduğunda özel olarak belirtilmesi gerekmektedir.⁵¹ Kesinlik ve açıklık, matrah, ödeme zamanı, ödenecek miktar vs. gibi mükellefleri ve vergi idarelerini

⁴⁵ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2013, s. 122, 124.

⁴⁶ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1998, s. 298.

⁴⁷ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 192; Naci B. Muter, Vergi Teorisi, Emek Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Manisa t.y., s. 68.

⁴⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s. 45.

⁴⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s. 45-46.

⁵⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s. 46.

⁵¹ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 218.

ilgilendiren tüm hususları kapsamaktadır.⁵² Açıklık ilkesi mükellef uyumunun sağlanabilmesi ve artırılabilmesi bakımından önem taşımaktadır.⁵³

Vergilemede açıklık ilkesi bakımından eleştiriler torba kanun şeklindeki düzenlemelere odaklanmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 62 (altmış iki) farklı kanunda değişiklikler yapılmakta olup; bunlardan 14 tanesi temel vergi kanunlarındaki düzenlemelerdir. Bu açıdan genel hükümlerin yer aldığı AATUHK ve VUK'un yanı sıra; GVK, KVK, KDVK, ÖTVK, DVK, HK, DKK, GİVK, VİVK, MTVK, EVK gibi temel vergi kanunlarında değişiklikler yapılmaktadır.

Söz konusu düzenlemeler, kişisel veya toplumsal yaşamın büyük bir bölümünü ilgilendirmektedir. Dolayısıyla vergilemede açıklık ilkesi gereğince açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmiş olması bir zorunluluktur. Ancak 124 maddeden oluşan torba kanun içinde bunların tespiti, mevcut düzenlemeler içinde yerlerinin anlaşılabilmesi güçlükle mümkün olabilmekte, genellikle uzmanlık gerektirmektedir. Diğer düzenlemelerle birlikte torba kanun şeklinde düzenlenmiş olmaları; kanunlar arasındaki ahenk, bütünlük ve maddeler arasındaki bağlantılar açısından eleştirileri beraberinde getirmektedir.

Öte yandan açıklık ilkesi özellikle mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanabilmesi ve artırılabilmesi bakımından da önem taşırken, ortaya çıkan karmaşa mükelleflerin uyumunu güçleştirmektedir.

Vergilemede istikrar ilkesi, bir yandan konjonktürdeki değişimlere paralel olarak vergi matrahındaki değişimlere karşı verginin herhangi bir tepkide bulunmaması⁵⁴ şeklinde; diğer yandan vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusundaki düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesi ve düzenli olması şeklinde ifade edilmektedir.⁵⁵ Torba kanun ile hemen hemen bütün vergi kanunlarında değişiklikler yapılmaktadır. Vergileme tekniğindeki bu değişiklikler ise ülkemizde oldukça sık gündeme gelmekte, bir yandan istikrar ilkesine aykırılık taşırken, öte yandan da açıklık ilkesini ihlal etmektedir.

4.4- Vergilemede Verimlilik ve Uygunluk İlkesi Açısından

Verimlilik ilkesi, verginin belli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu giderleri açısından yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olmasını ifade etmekte ve vergiden beklenen hasılatın belirli bir dönem içinde elde edilmiş olmasını öngörmektedir.⁵⁶ Bu açıdan ortaya çıkan sonuç, mevcut vergilerle yeterli finansman sağlanamadığı için bazı vergilerde artışa gidilmesidir.

Ancak bu yapılırken vergilemenin ekonomik, mali, hukuki ve toplumsal sınırları aşılmakta, yine mevcut mükellef kitlesinin yükünü artırıcı düzenlemeler söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla vergi kapasitesinin sınırları da aşılmakta; vergi tabanını genişletmeye yönelik düzenlemeler yerine, günü kurtarmaya yönelik olarak kısmen de geçici düzenlemelerle vergi hasılatı artırılmaya çalışılmaktadır.

Vergide uygunluk ilkesi ise, verginin toplumun yapısına uyumlu, ekonomiyi zorlamadan istenilen geliri sağlaması şeklinde de açıklanmaktadır.⁵⁷ Özellikle devlet ve vatandaşlar arasındaki iliş-

⁵² Özhan Uluatam, a.g.e., s. 322.

⁵³ Eren Çaşkurlu, Cem Barlas Arslan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2017, s. 197.

⁵⁴ İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 124.

⁵⁵ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 220.

⁵⁶ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 218-219.

⁵⁷ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 219.

kilerin kötü, vergi ahlakının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ülkelerde yardımcı nitelikteki bu ilkenin mali psikoloji açısından oynadığı rol küçümsenemez.⁵⁸ Gerçekten, vergi politikasının mükelleflerin vergi ödeme eğilimlerini olumlu yönde etkilemek ve böylece vergi kaçakçılığına teşebbüsleri sınırlandırarak, vergi gelirlerini artırma konusunda yapılacak çabaların başarısı diğer etkenlerin yanı sıra vergilemede uygunluk ilkesinin ne ölçüde dikkate alındığına da bağlıdır.⁵⁹

Yapılan düzenlemelerin toplum yapısına uyumlu olduğunu ifade etmenin de oldukça zor olduğu görülmektedir. Zira güçlükle elde edilen gayrimenkullerden alınan gelir vergisinin artırılmasına neden olan düzenlemelerin, internet üzerindeki özel iletişim vergisini %50 oranında artırmanın, meyve sularını özel tüketim vergisi kapsamına almanın toplum yapısına uyumlu olduğunu ifade etmek olanağı bulunmamaktadır. Yine motorlu taşıtlar vergisindeki yüksek oranlı artışlarda aynı gerekçeyle eleştirilebilecektir.

Vergide uygunluk ilkesinin başka bir gereği de vergileme yoluyla ekonomiyi zorlamadan istenilen gelirin sağlanmasıdır. Ancak düzenlemeler incelendiğinde genellikle zaten mevcut mükellef kitlesinin üzerine gidildiği, dolayısıyla enflasyon oranının da üzerinde artışlarla söz konusu kitlenin oldukça zorlandığı görülmektedir.

5- SONUÇ

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile çok sayıda kanun kapsamında düzenlemeler yapılırken bunların önemli bir bölümü vergi kanunlarına yönelik düzenlemelerden oluşmaktadır.

İçeriğinde çok sayıda kanunda değişiklik yapılmasını öngören ve Torba Kanun şeklinde ortaya çıkan 7061 sayılı Kanun, birbiriyle ilişkisi bulunmayan kanunlarda değişiklikler yapılması, çeşitli düzenlemelerin aceleyle kanunlaşması ve yürürlükteki mevzuatla uyumu açısından ortaya çıkan sorunlar, demokrasinin teamüllerine uygun olmaması ve Anayasa Mahkemesi'nin şekil denetimi kapsamı dışında kalması yönünden genel eleştirilerin yanı sıra, kapsamındaki vergisel düzenlemelere

yönelik olarak da vergilemede hakkaniyet ve etkinlik, belirlilik ve hukuki güvenlik, açıklık ve istikrar ile verimlilik ve uygunluk ilkeleri açısından eleştirileri beraberinde getirmiştir.

Sonuç itibarıyla vatandaşlar doğrudan veya dolaylı olarak olumsuz etkilenecek mağdur olmakta ve kısa süre içinde yeni değişiklikler gündeme gelmektedir. Geniş toplum kesimlerini ilgilendiren, bazı sektörlerde iş ve işleyiş kurallarını, piyasa oluşumunu, bütçe dengesini, ekonomideki kaynak dağılımını ve ekonomik tercihleri etkileyen bu düzenlemeler demokrasinin yerleşik teamüllerine uygun değildir.

Dolayısıyla kanunlar yapılırken ilgili vatandaşlara sorulmadığı ve fikirlerinin alınmadığı bir süreçte, demokrasi hiçbir zaman katılımcı bir demokrasi olmayacak; torba kanun gibi anlaşılması güç kanunlara karşı demokratik hakların engellendiği bir süreçte katılımcı demokrasiden hiçbir zaman söz edilemeyecektir.⁶⁰

⁵⁸ Salih Turhan, a.g.e., s. 192.

⁵⁹ Salih Turhan, a.g.e., s. 192.

⁶⁰ Beyazıt Sansı, "Torba Yasa ve Katılımcı Demokrasi", 05.02.2011, <http://www.edirnehaber.org/yazar/1229/torba-yasa-ve-katilimci-demokrasi.html>, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2016). Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ATAY, E. E. (2013). Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, Ankara, 3 Ekim 2013.
- ÇAŞKURLU, E., ARSLAN, C. B. (2017). Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- EĞİLMEZ, M. (2017). "Torba Yasa Faciası", 4 Ekim 2017, <http://www.mahfiiegilmez.com/2017/10/torba-yasa-facias.html>, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.
- ERDEM, M., ŞENYÜZ, D., TATLIOĞLU, İ. (2013). Kamu Maliyesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- GÖZLER, K. (2010). Anayasa Hukukunun Genel Esasları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- GÖZLER, K. (2011). Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- GÜNAL, M. (2013). Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, Ankara, 3 Ekim 2013.
- <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.
- İLKİZ, F. (2017). "Torba Kanun Roma'da Siyasi Rüşvettir", <http://bianet.org/bianet/siyaset/153708-torba-kanun-roma-da-siyasi-rusvettir>, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.
- KAPLAN, H. (2013). Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, Ankara, 3 Ekim 2013.
- Mecliste.org (2017). "Torba Kanun nedir? Tercih Edilme Nedenleri Nelerdir?", <http://mecliste.org/mecliste-org-dan/torba-kanun-nedir-tercih-edilme-nedenleri-nelerdir>, Erişim Tarihi: 09 Aralık 2017.
- MİSAFİROĞLU, İ. (2013). Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, Ankara, 3 Ekim 2013.
- MUTER, B. N. (t.y.). Vergi Teorisi, Emek Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Manisa.
- NADAROĞLU, H. (1998). Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (1999). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZBUDUN, E. (2011). Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- SANSI, B. (2011). "Torba Yasa ve Katılımcı Demokrasi", 05.02.2011, <http://www.edirnehaber.org/yazar/1229/torba-yasa-ve-katilimci-demokrasi.html>, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.
- ŞAHİN, M. (2013). Kanun Yapım Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı, Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü, Ankara, 3 Ekim 2013.
- TEZİÇ, E. (2009). Anayasa Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- TURHAN, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜRK, İ. (2010). Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara.
- UBARLI, K. D. (2017). "Torba Yasa'ya Demokrasi Girer mi?", <https://yesilgazete.org/blog/2011/02/13/torba-yasaya-demokrasi-girer-mi/>, Erişim Tarihi: 04 Aralık 2017.
- ULUATAM, Ö. (2014). Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara.
- YAZICI, S. (2017). "Torba Kanunla Demokrasi Olmaz", http://www.yeniasya.com.tr/gundem/torba-kanunlarla-demokrasi-olmaz_176571, Erişim Tarihi: 05 Aralık 2017.