

# Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi

**Doç. Dr. GÜNEŞ YILMAZ**

Alanya Alaaddin Keykubat  
Üniversitesi, İşletme Fakültesi,  
Uluslararası Ticaret Bölümü,

**Doç. Dr. ÖZGÜR BİYAN**

Bandırma Onyediy Eylül  
Üniversitesi, İİBF,  
Maliye Bölümü

## Öz

Vergilendirmenin temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu derece öneme haiz vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılması olgusu, kanunların vergi hukukunun en önemli kaynağı haline bürünmesine sebep olmuştur. Türk Hukuku'nun kanunları yapma yetkisini sadece Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne tanumasından dolayı, ilgili organın nasıl kanun yaptığı, kanun yaparken hangi usul ve esaslara tabi olduğu vergi kanunları özelinde incelenmiştir. Yapılan incelemede vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı durumlar yaratan hususlar olduğu tespit edilmiştir. Vergi kanunlarının yeterince tartışılmadığı, ilgili tarafların görüşlerine dayanmayan bir yapıda uzlaşmaya dayalı bir şekilde oluşturulmadığı anlaşılmış ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur

**Anahtar Kelimeler:** Yasama Süreci, Kanun Yapma Tekniği, Vergilendirmede Kanunilik İlkesi.

**JEL Sınıflandırması:** K30, K34, K40, K42.

## Assessment of Tax Law for the Purpose of the Technique of Law Making Process

### Abstract

According to principle of legality, one of the fundamentals of taxation, taxes, fees, duties, and other such financial obligations shall be imposed, amended or revoked by acts. For this reason, the acts are most important source in tax law. The acts merely are made by Turkish Grand Assembly (TGA) in Turkish Law. Therefore, in this study, TGA's authorization is examined in respect of how it make acts during legislative process. It has determined some contradictory circumstances in terms of principle of legality. In this study, it has deduced from acts that are not discussed sufficiently and not based on the views of the interested parties.

**Keywords:** Legislative Process, Law Making Technique, Principle Of Legality On Taxation.

**JEL Classification:** K30, K34, K40, K42.

## 1. GİRİŞ

Vergilendirmenin temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi gibi toplumun genelini ilgilendiren akçalı bir hususun sadece yasama organınca düzenlenebileceği kuralı pek çok ülke anayasasında yer almaktadır. Verginin kanunla konulmasındaki temel amaç, 1215 tarihli Magna Carta'dan bu yana halkı temsil eden kişilerce düzenlemeler yapılmasının sağlanmasıdır. Böylece halkın seçtiği kişilerin yaptığı vergisel düzenlemeler halkın iradesini yansıtmış sayılır. Diğer bir ifade ile “temsilsiz vergileme olmaz” kuralı kabul edilmiştir (no taxation without representation). Dolayısıyla yasama organları dışında başka bir kişi, makam, kurul ya da kuruluşa vergi koyma yetkisi verilmesi demokratik ülkelerde mümkün kılınmamıştır.

Bu derece öneme haiz vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılması olgusu, kanunların vergi hukukunun en önemli kaynağı haline bürünmesine sebep olmuştur. Bu da kanunların sağlıklı bir şekilde yürürlüğe girip girmediği, hangi usul ve esaslar çerçevesinde düzenlendiği, hangi aşamalardan geçtiği vb. hususları vergi hukuku açısından önemli hale getirmektedir. Esas olan demokratik yönetimin sağlıklı işlemesi olduğuna göre, parlamento hukuku konusu olan yasaların yapımı esnasında katedilen aşamalarında detaylıca incelenmesi, vergilendirmede kanunilik ilkesinin tamamlayıcısı konumundadır.

Bu çalışmayı hazırlama fikrinin doğuşu, kanun tasarılarının (teklif konusu hariç), yasallaşmasına kadar geçirmesi gereken aşamalar ve uyulması gereken olmazsa olmaz kuralların, göz ardı edilmekte olduğunun tespit edilmesi ile ortaya çıkmıştır. Bunda da özellikle teknik konuları ve ayrıntıları ihtiva eden kanunlarda, yasama organının yürütme organına ya da bakanlıklara fazlaca yetki vermekte olmasından yola çıkarak, ‘acaba nasıl bu husus minimize edilebilir’ sorusuna cevap bulmak gayesi bulunmaktadır. Bunun da nede-ninde “ön hazırlık” aşaması olarak addedebileceğimiz ve kanun yapma sürecinin en önemli ayağını teşkil eden aşamanın, pozitif hukuk bağlamında (usul) kurallar(ın)a bağlanmamasının yarattığı ve aynı zamanda yeteri kadar önem vermeme halinin varlığı olduğu belirtilmelidir. Öyle ki, vurgulanmaya çalıştığımız, konunun sadece Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte “görüş alınması” olarak bir açıklama ile yer bulduğunu, ancak yeterli olmadığını görmekteyiz. Yine çalışmamızın üzerinde odaklanmak istediği bir diğer husus ise, “kanunların dili ve anlaşıl-

ırlığı”nın önemidir ki, bu da anlaşılır olmadıkça yürütmeye ya da idareye daha fazla yorum yapma alanı ortaya çıkarmaktadır. Elbette buradan yola çıkarak, sadece usul açısından değil, esasa ilişkin olarak da idareye verilen yetkilerin eleştirisi de kısaca değinilecek konularımızdandır.

Çalışmamızda kanun yapım aşamasında, pozitif hukuk bağlamında, parlamento hukuku temelinde “olan ve olması gereken” kurallar, aşamalara ayrılarak, her aşamada uygulanması gereken yöntem ve/veya usulleri ve de süreci, bazıları daha ayrıntılı, bazıları daha az ayrıntılı olacak şekilde ele alınacaktır. Bu bağlamda kanunlarda kullanılan dilin öneminden ve bunun uygulamada doğurduğu sonuçlardan, kanun önerilerinin hazırlanması aşamasında nelere dikkat edilmesi gerektiğinden ve nasıl olması gerektiğinden, örnek kanun maddeleri ile birlikte bahsedilecektir. Tüm bu aşamalarda “yapılmayanların”, idareye bıraktığı hareket alanının sınırlarından, yine örnek uygulamalarla bahsedilecektir. Bu noktada şekli anlamda kanundan ziyade, maddi anlamda kanun üzerinde durduğumuzu da belirtmek isteriz.

Bu çalışmamızda parlamento hukukuna özgü kurallar, literatür taraması çerçevesinde ele alınarak, kanun yapma aşamasında uyulması gereken kural, yöntem ve/veya usullerin nasıl olması ve nelere dikkat edilmesi gerektiği hususları bağlamında TBMM kapsamında yürütülen faaliyetler incelenecek, kanun yapma tekniği ve süreci gözden geçirilerek, vergi kanunları özelinde vergilendirmede kanunilik ilkesinin sağlıklı işleyip işlemediği temelinde değerlendirmeler yapılacaktır.

## 2. KANUN YAPMA TEKNİĞİ

Parlamento hukuku, kapsamı açısından parlamentonun kuruluş ve işleyişine ilişkin doğrudan düzenlemeler getiren hukuk metinlerini konu edinmektedir. Buna göre, Anayasa'nın yasama organıyla ilgili hükümleri ve TBMM İçtüzüğü, TBMM ile ilgili bazı kanunlar, TBMM kararları, parlamento hukukunun başlıca yazılı kaynakları arasındadır (İba, 2002: 79). Bu bağlamda parlamento hukukunun önemli bir konusunu “kanun yapma yetkisi (kanun yapım tekniği)” oluşturmaktadır. Hukuk düzeninin yaratılabilmesinin en önemli ve öncelikli parçası olan söz konusu yetki, hukuk kuralı yaratılması olarak da adlandırılmaktadır. Bu durum hukuk düzeninin yaratılmasında ilk ve tek söz sahibi olarak yasama organı olan TBMM'yi işaret etmektedir (Merdanoğlu, 1994: 115; Daver, 1961: 217). Nitekim bunun yasal dayanağını Anayasa'nın

“Türkiye Büyük Millet Meclisinin Görev ve Yetkileri” başlıklı 87. maddesinde bulmak mümkündür.

Türk Hukuk Sisteminde kanun koyucu, Anayasa’ya uygun olmak şartı ile kanunla, her alanda her çeşit düzenlemeyi yapabilir. Yasamanın düzenleme alanı sınırsızdır (AYM, E:1987/23). Bu organ tarafından hukuk alanı içine alınmayan herhangi bir sosyal olay, hukuk için mevcut olmayan boş bir alandır. Böyle bir alan hukuk düzeni içine sokulduktan sonra yürütme başlamaktadır (Merdanoğlu, 1994: 115; Daver, 1961: 217). Hukuk düzeni içine sokulan yasa da her hangi bir konu, durum ya da olayın görünümü, anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname gibi çeşitli şekil ve adlarla olabilmektedir. Bu itibarla, vergi hukukunda kanunilik ilkesinin önemi ve bundan dolayı katı uygulanma zorunluluğu, parlamento hukuku bağlamında (vergi) kanunlar(ın)ın Meclisten geçmesi süreci ve prosedürü kadar; öneri taslak hazırlama aşamasında yapılması gerekenleri, yapılanları, ihmal edilenleri ve buna ilişkin süreci de önemli hale getirmektedir. Öyle ki, çoğu kez iddia edilenin aksine, vergi kanunları yorumu ihtiyaç doğurmayacak biçimde ayrıntıları ihtiva etmesi gereken, iktisadi yaşamın yansımalarından etkilenen ve bu hususları düzenlemesi ve böylece de yürütmeye (ya da idareye) mümkün olduğunca az yer vermesi gereken yasal düzenlemelerdir. Bunda kanunilik ilkesinin varlığının yanı sıra, vergi kanunlarının mahiyet olarak teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir alanı düzenliyor olması da önem arz eder.

### 2.1. Kanun Yapma Tekniği Kavramı

Kanun yapma tekniği, kanun yapımı sürecinde kullanılan tüm yöntemleri, yani uyulması gereken usulü ve izlenmesi gereken yolları ihtiva eden bilimsel bir süreçtir. Buna göre, kanun önerisi hazırlamada uyulması gereken teknik kurallar, uygulamada, ‘kanun (yasa) yapım tekniği’ olarak anılmaktadır. Ancak bu ifade yeterli bir ifade olarak görülmemiş ve eleştirilmiştir. Çünkü, adı ister tasarı, ister taslak olsun, kanun önerisi hazırlama, kanun yapım sürecinin içinde yer alır ve söz konusu sürecin ilk adımını oluşturur. Kanun yapım süreci, kanun önerisinin hazırlanması aşamasından başlayarak, TBMM Genel Kurulu tarafından kabul edilip kanunlaştığı ana kadar olan tüm görüşme ve işlemleri kapsar. Bu görüşme ve işlemlere ilişkin teknik kurallar, genellikle, parlamento hukukunun temel kaynakları arasında hukuk kuralı olarak karşımıza çıkar (Araç - İba, 1994: 37).

Bu bağlamda kanun yapma, bir san’at olarak kabul edilebilir ve bu san’at yürürlükteki mevzuatı (anayasa, kanun, tüzük ve yönetmelikleri) iyi bilerek, toplumdaki siyasi, iktisadi ve sosyal dengeleri makul şekilde değerlendirerek, kural koymanın usullerine riayet ederek, basit, açık ve sistematik kural düşünebilme ve bunu yazabilme beceri ve kabiliyeti olarak nitelendirilir (Kaplan, 1992: 99-100). Bu husus ve özellikler, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren kanunlar bakımından daha da önemli bir hal almaktadır ki, vergi kanunları bunun en önemli örneğini teşkil etmektedir. Öyle ki, kanun önerisi hazırlamadan başlayarak, parlamentoda görüşülme prosedürü sonrası kanunlaşana kadar geçen sürecin bu usul ve esasa uygun hazırlanmaması ve/veya acele hazırlanarak özellikle başlangıçta öneri hazırlanma usulüne ilişkin sürecin göz ardı edilmesi, yürütmeye ve hatta idareye bırakılan yetkileri nicel olarak arttırmasının yanı sıra, öngörülebilirliği engelleyecek düzenlemeleri de barındıran vergi kanunlarının ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

### 2.2. Kanun Yapma Tekniğinin ve Sürecinin Önemi

Son yıllarda AB üyeliği hedefinin de etkisiyle ortaya çıkan hızlı değişim ve dönüşümler kanun gereksinimini arttırmış ve bu nedenle kısa zamanda daha fazla ve daha hızlı kanun çıkarmanın yolları aranmıştır. Ancak bu yasama sürecinin önemli oranda etkisiz hale gelmesine neden olmuş (Bakırcı, 2015: 22), bu da idareye daha fazla takdir yetkisi bırakılması sonucunu doğurmuştur.

Demokrasi teorisi açısından büyük bir öneme sahip olan yasalama sürecinde günümüz demokratik hükümet sistemlerinin ortak noktası, doğrudan demokrasiye değil, temsili demokrasiye dayalı olmalarıdır. Günümüz demokrasilerinde meclislerde yapılan müzakereler, sivil toplumda yapılan müzakerelerle karşılıklı etkileşim halinde olmak zorundadır ve sivil toplumun parlamenter müzakerelere etki edebilmesi için bir çok araç geliştirilmiştir. Dolayısıyla günümüzde, geniş anlamda parlamento sadece halkın temsilcilerinin tartışarak karar aldıkları ve kanunların çıkarıldığı yer değildir; sivil toplumun da çeşitli araçlar kullanarak karar alımına etki edebildiği, çoğunluk yerine çoğulculuk ilkesinin hayata geçirilebildiği ve bütün toplumsal çıkarların ifade alanı bulabildikleri bir alandır. Dolayısıyla müzakereler parlamento içindeki görüşmelere hapsedildiğinde ve bu müzakereler sadece çoğunluğa dayanan hükümetin önerilerini bir an önce kararlaştırmak üzerine dayandığında, Schi-

mitt'in ifadesiyle temsili demokrasinin krizi doğar; çoğulcu olmaktan çok çoğunlukçu olan bu tür bir demokrasi meşruiyet sorunu ile karşı karşıya kalır (Bakırcı, 2015:60). Dolayısıyla kanunlaşma sürecine girecek olan konunun, hele ki bu konu teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir konusu ise, muhakkak parlamento içinden ve dışından konunun uzmanlarından oluşan bir kurul tarafından tüm olasılıkları ve neticeleri tezahür edilerek öneri haline getirilmesi, ardından parlamento bünyesinde tekrar değerlendirilmesi demokratik açıdan makul ve uygun olacağı gibi, tam bir parlamento ürünü olarak karşımıza çıkarak, kanunilik ve bu bağlamda öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerini de ihtiva eder mahiyette olacaktır.

Kanun yapma tekniğinin, kanun yapımı sürecinde kullanılan tüm yöntemleri, yani uyulması gereken usulü ve izlenmesi gereken yolları ihtiva eden bilimsel bir süreç olduğunu daha evvel de belirtmiş idik. Bu bağlamda kanun yapma sürecini iki kısımda ele almak ve değerlendirmek gerektiği kanaatini taşımaktayız. Öyle ki, birinci kısım, kanun önerilerinin, öneri halini alana kadar geçirdiği hazırlık aşaması (exante); ikinci kısım ise, önerilerin Meclis iradesinin ürünü olacak şekilde geçirdiği süreçten oluşmaktadır (expost) (Bakırcı, 2015: 31)<sup>1</sup>. Yine bu süreçlerin devamı ve yansıması niteliğinde olan bir diğer kısım olarak da, kanunun kanunlaştıktan sonra uygulanması ve bu bağlamda yürütme (ya da idareye) verilen yetkiler bağlamında idarenin aldığı tavır ve uygulama şeklini ihtiva eden süreç sayılabilir. Bu noktada çok az üzerinde durduğumuz süreç, önerilerin "kanun" halini alırken geçirdiği kanunlaşma ya da kısaca meclis/parlamento süreci olacaktır. Nitekim bu sürecin de elbette eleştirilebilecek hususları mevcuttur, ancak çalışmanın amacı itibariyle daha fazla üzerinde durulması gereken, pek fazla bilinmemesi ya da kamuoyunun aydınlatılmaması ihtimalinden dolayı pek fazla değinilmeyen kısım, sürecin ilk aşamasıdır. Öyle ki, söz konusu aşama parlamento hukuku yazımında da ilk aşama olarak ele alınmaktadır. Ancak sonraki aşamaları doğrudan etkilemesi ve yön vermesi bakımından ilgili aşama, sürecin en önemlisidir diyebiliriz.

Bunun dışında içeriği dikkate alınarak yapılmış tarafımıza ait yukarıdaki tasniflendirmemizden farklı olarak, Parlamento hukuku ve tekniği bağlamında kanun yapma sürecinin, şu aşamalar ve süreçlerden oluştuğu belirtilir:

1. Kanun önerme yetkisi 2. Komisyonlara havale ve komisyonlarda görüşme 3. Genel Kurulda görüşme 4. Kanunun Cumhurbaşkanınca yayımlanması ve yürürlüğe girmesi.

Bu tasniflendirmeye göre, kanun önerme yetkisi ve komisyonlara havale aşamaları bizim açımızdan sürecin ilk kısmını, üçüncü ve dördüncü kısımlar ise sürecin ikinci kısmını ihtiva etmektedir. Bu bağlamda, şekil olarak sürecin hangi ve kaç aşama(lar)dan geçtiği hususunda herhangi bir sorun yoktur. Sorun, bu süreçler açısından özellikle hem kanun önerisinin hazırlanmasında hem de komisyonlarda görüşülmesinde yaşananlar ya da yaşanmayanlardır.

Hal böyle olunca, ortadadır ki, kanun yapma tekniği son derece hassas bir konudur. Kaplan, "herhangi bir mevzuuda kanun yapmadan önce, konunun uzmanlarından oluşan bir ön komisyona sevki, bunun hazırlayacağı ön taslağın menfaat gruplarına, üniversitelere ve ilgili kamu kuruluşlarına gönderilmesi ve görüşleri alındıktan sonra, son taslağın oluşturulması için ön komisyonca hazırlanmış metnin, yine tam gün çalışan uzmanlardan oluşan bir komisyona verilmesi, bu komisyonca hazırlanan metnin bakanlık tasarısı olarak yasama organı ve bunun komisyonlarına sevki ve burada metnin nihai şekil alarak, genel kurulun görüşüne sunulması gerekmektedir." (Kaplan, 1992: 101) açıklamalarında bulunarak, sürecin hassasiyetini vurgulamaktadır. Oysa biz, aynı konuya farklı bir bakış açısını ilave etmek ve konuyu başka bir hassasiyetle irdelemek önerisinde bulunmaktayız. Buna göre, kanun yapmadan önce konunun, muhakkak, akademisyen ve uzmanlar ile uygulayıcılardan oluşan bir ön komisyon ya da kurul veya konseye sevk edilmesi ve bu aşamada, menfaat ya da etki gruplarının görüşlerine de müracaat edilerek kaleme alınan ön taslak ya da önerinin, yine tam gün çalışan uzmanlardan oluşan bir komisyona sevk edilerek taslak halini alması gerektiğini vurgulamaktayız. Bundan sonraki aşamalar ise, parla-

1 Bakırcı, bütün modern parlamentolarda ayrıntılı olarak uygulanmakta olan fayda maliyet analizi, exante (düzenlemenin yürürlüğe girmesinden önce) ve expost (düzenlemenin yürürlüğünden sonra) Düzenleyici Etki Analizi olmak üzere ikiye ayrılmakta olduğunu belirttikten sonra, bizim mevzuatımızda sadece exante DEA kısmının öngörüldüğünü ifade etmektedir.

mento içinde gerçekleşen olağan prosedürlerden ibaret olacaktır<sup>2</sup>.

Bu süreç, teknik ve uzmanlık gerektiren konuları ihtiva eden Vergi Kanunları açısından çok daha önemli ve özellikle üzerinde durulması gereken bir konudur. Öyle ki bu aşamada, akademisyenler, uzmanlar, kurum ve kuruluşların uzman temsilcileri, STK'lar vs. kanunun etki alanı içerisinde olacak taraflar kurul veya konsey ya da komisyonlarda yer alarak, tüm muhtemel düzenlemeleri ve ayrıntıları, hem yargı hem de idarenin görüşleri bağlamında, ulusal ve evrensel hukuk kurallarını da dikkate almak suretiyle, öneri olarak sunarlarsa, yürütmeye çok daha az konuda düzenleme yapma yetkisi verilmesinin yolu çizilmiş olur. Uygulamada bu safhada bulunması gereken tarafların yeterince yer almadığı ve/veya yer olsa bile etkinliklerinin olmadığı ya da yeterince olmadığı hususlarında parlamento yazınında eleştiriler dile getirilmektedir (Eleştiriler için bkz. Ergül, 2013,s.59).Başka bir deyişle, kanun yapım sürecinde, kanunun gerekliliğine yönelik uzman kişilerce sorun, amaç, çözüm, alternatifler ve maliyetlerin irdelenmesi, konulacak normun sonuçları bakımından bir plan dahilinde süreç analizlerinin yapılması gibi hususlar bu faaliyetin ilmi bir çalışma olduğunu *bir kez daha*<sup>3</sup>ortaya koymaktadır (Tank, 2011: 144). Bu noktada belirttiklerimizin ve üzerinde ısrarla durduğumuz konular, Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te de yer alan fikri akla getirebilir. Oysaki Yönetmeliğin 5. maddesinde yer alan "Taslaklar, konuyla ilgili kurum ve kuruluşların

görevli birimleri tarafından hazırlanır." düzenlemesi ile; "görüş alma" başlıklı 6. maddesindeki, konu ile ilgili bakanlıkların görüşünün alınmasının zorunlu tutulması ve ancak zorunlu olmamakla birlikte, konuyla ilgili mahallî idareler, üniversiteler, sendikalar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinden de faydalanılması düzenlemelerinin birlikte değerlendirilmesi halinde, bizim yukarıda vurgulamak istediklerimize nazaran yetersiz olduğunu belirtmek isteriz. Elbette taslaklar konuyla ilgili kurum ve kuruluşların görevli birimlerine hazırlanacaktır, ancak bu genel ifadede başka, yönetmelikte vurgulamaya geldiğimiz hazırlık ve ön hazırlık aşaması hususunda herhangi bir açıklama ve düzenleme yer almadığı gibi, sadece görüş bildirme şeklindeki düzenlemenin, görüş bildirmeden daha öte, sürecin tam da içinde yer alması gereken ve düzenleme altına alınması gereken bir aşama olduğunu belirtmek isteriz.

Bu aşamada, ulaşılmaması düşünülen bir diğer hedef de, hukuki metinlere yönelik kullanıcıların görüş, öneri ve yorumlarını iletebileceği kanalların oluşturulması ve daha iyi bir mevzuat yapısının oluşturulmasında büyük bir etki sahibi olan Bakanlıkların hukuk birimleri veya ilgili diğer birimleri için eğitimlerin düzenlenmesidir. Mevzuat hazırlayanların veya yayımlanması öncesinde bu mevzuatı inceleyen kişilerin kendi kurumlarınınca dönemsel olarak eğitime tabi tutulması, mevzuatın kalitesinde ciddi ölçüde bir artış sağlayacaktır (Özdemir, 2010: 62).

2 TBMM İçtüzüğü'nün 35 maddesi bu hususu şu şekilde ifade eder : "Komisyonlar, kendilerine havale edilen kanun, tasarı veya tekliflerini aynen veya değiştirerek kabul veya reddedebilirler; birbirleriyle ilgili gördüklerini birleştirerek görüşebilirler..."

Ayrıca Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü, esasen bu süreçte son derece önemli bir görev ifa etmektedir. 2992 Sayılı Adalet Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın Değiştirilerek Kabulü Hk. Kanun'un 13. Maddesine göre Kanunlar Genel Müdürlüğü'nün görevleri şunlardır:

- Adli konulara ilişkin kanun ve tüzük tasarılarını hazırlamak, Başbakanlıktan gönderilen kanun teklifleri hakkında görüş bildirmek,
- Görev alanine giren konularda, Bakanlık birimleri ile diğer bakanlıkların ve kamu kuruluşlarının soruları hakkında görüş bildirmek,
- Mevzuat değişiklikleri konusunda araştırma ve incelemeler yapmak,
- Bakanlıklarca hazırlanan kanun ve kanun hükmünde kararname taslaklarının Başbakanlığa gönderilmeden önce, Türk hukuk sistemine ve kanun tekniğine uygunluğunu incelemek ve bu konularda görüş bildirmek,
- Kendi görev alanine giren konularda idari yargı mercilerinde Bakanlığın temsil etmek,
- Kanunlarda gösterilen ve Bakanlıkça verilen benzeri görevleri yapmak (7/4/1984 Tarih ve 18365 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Kanunlar Genel Müdürlüğü sadece adli konularla ilgili tasarıları hazırlama görevine sahip olduğundan vergi kanunu tasarıları konusunda herhangi bir hazırlık görevi yer almamaktadır. Ancak vergi kanun tekliflerini incelemek ve görüş bildirmek görevi bulunmaktadır.

3 İtalik kısım yazarlara aittir.

Elbetteki tüm bu süreçte yaşananların “kanun”laşma sürecinde de dikkate alınması gerektiğini özellikle vurgulamak isteriz. Yani bunlar, özellikle teknik ve uzmanlık gerektiren konuları düzenleyen kanunlar bakımından, olmazsa olmaz teknik, süreç, yöntem ve usul olarak yer almalıdır.

Ayrıca, kanun metnini kaleme alanın, kanun yapma tekniği konusunda da bilgili olması gerekir. Kanun yapma tekniğine göre, kanunu yapanın yani kural koyanın, hukuki mevzuatı oluşturan en başta Anayasa olmak üzere kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu karar ve kararnamesi, tebliğ ve genelge vs. gibi kural ihtiva eden metin ve kavramları çok iyi bilmesi, hangi normları hangi mevzuat türünde yer alacağı, bunların hangi organ, makam ve kuruluşlar tarafından çıkarılacağı ve neşredileceği konusunda bilgi sahibi olması gerekir (Kaplan, 1992: 100).

Belirtilmelidir ki, kanun koyma san’atı ve bilimi, disiplinler arası bir niteliğe sahiptir. Açık, basit ve sistematik ve sürekli nitelikte kural koyabilmek için, geniş hukuk bilgisi dışında; adaletli kanunlar için felsefeye, siyasi ve toplumsal menfaatleri hesaba katmak ve vatandaşların siyasal yaşama katılmalarının nasıl gerçekleşeceğini bilmek açısından siyaset bilimine, kanunların toplumsal etkilerini ölçmek için sosyolojiye, kanunlarla iktisadi olayların ilişkilerini tespit için ekonomi bilgisine ihtiyaç vardır<sup>4</sup> (Kaplan, 1992: 100).

Kısaca, kanun yapım aşamasında amaç iyi belirlenmeli, ön hazırlık çalışması yapılmalı, toplumsal beklenti ve gereksinim gözönünde bulundurulmalı ve en önemlisi de, kanun katılımcı bir anlayışla oluşturulmalıdır. Ayrıca düzenlenmesi öngörülen kanunun varlığına ihtiyaç duyulduğunu hissettirmek için kamu bilgilendirilmelidir (Özalp, 2006: 275).

### 2.3. Kanun Yapma Tekniği Esasları

Yukarıda bahsi geçtiği üzere, iki kısım ve bunların yansımaları ve devamı niteliğinde olan uygulama sürecini de ihtiva eden kanun yapım sürecinde, kanunların ya-

pımcısı yasama organıdır ve milletvekilleri ise yasama organının üyeleridir. Ancak yasama organı üyelerinin hepsinin yasa yapma tekniklerini çok iyi bilmelerini beklemek de mümkün görünmemektedir. Çünkü yasama organı üyeleri her meslekten seçilebildikleri gibi kanun yapma kadar önemli olan diğer görevleri de mevcuttur (Merdanoğlu, 1994: 122). Gözetilmesi gereken husus, yasama organının seçimle oluşturulmasının yanında siyasal hakların tanınması ve kamusal yetkilerin Anayasa ile belirlenmiş sınırlar içinde kullanılmasıdır (AYM, E:1987/23). Bu nedenle hukuk kurallarını daha hazırlık aşamasında kaleme alan kamu görevlilerinin, konunun uzmanı olması gerekir. Hukuk metni hazırlama becerisi esaslı bir bilgi birikimi ile elde edilecek deneyimle mümkündür (Merdanoğlu, 1994: 122).

Sözü geçen bu hususların pek de üzerinde durulmadığını gördüğümüz, parlamento hukuku yazınında, kanun yapım sürecinin başlangıcı olarak, kanun teklif/tasarılarının kimler tarafından önerilmesi/verilmesi gerektiği ve bunların ihtiva etmesi gereken, imza, gerekçe, metin, bölümleri gibi, daha ziyade usule ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Oysa sürecin en önemli ayağını oluşturan bu aşama, aynen sonraki aşamalarda olduğu gibi ayrıntılı kurallara bağlanmalı ve her konunun uzmanlarından oluşan kurul/konsey ya da ön komiyonlar daha aktif, sürecin doğrudan parçası hale getirilmelidir. Üstelik sadece konunun uzmanlarından ve uygulayıcılarından oluşan bu oluşumların her kesimi ihtiva ederek dengelenmesi ve siyasi baskı altında da bırakılmaması son derece önemlidir. Ayrıca buralarda her yönüyle tartışılarak, düşünilerek kalem alınan kararların hayata geçirilebiliyor olması da çalışmaların devamı ve önemini sağlayacak bir diğer husustur.

Bunların yanı sıra, parlamento hukuku bağlamında kanun yapım sürecinin mutfağını oluşturan komisyonlar, uzmanlıkları dikkate alınarak seçilen belirli sayıda milletvekilinden oluşan ve Genel Kurulda görüşülecek metinleri olgunlaştıran kurullar olarak betimlenmektedir.<sup>5</sup> Komisyonlar, yasama meclislerinin genel kurullarında görüşülecek metinleri hazırlamak ve

4 Kaplan burada, “soyut, genel” ifadelerine de yer vermektedir. Oysaki bizim kanaatimiz vergi kanunlarının somut, ayrıntıları ihtiva eder mahiyette ve elbette ki genel olabileceği yönündedir.

5 TBMM İçtüzüğü’nün, 20.maddesine göre ihtisas komisyonları; “Anayasa Komisyonu”, “Plan ve Bütçe Komisyonu”, “Dilekçe Komisyonu”, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) Komisyonu”, “Adalet Komisyonu”, “Millî Savunma Komisyonu”, “İçişleri Komisyonu”, “Dışişleri Komisyonu”, “Millî Eğitim, Kültür, Gençlik ve Spor Komisyonu”, “Bayındırlık, İmar, Ulaştırma ve Turizm Komisyonu”, “Çevre Komisyonu”, “Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler Komisyonu”, “Tarım, Orman ve Köy işleri Komisyonu”, “Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonu”, “Türkiye Büyük Millet Meclisi Hesaplarını İnceleme Komisyonu”, “İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu”, “Avrupa Birliği Uyum Komisyonu” ve “Kadın Erkek Fırsat Eşitliği Komisyonu” olmak üzere onsekiz adettir (Ayrıca bkz. <https://komisyon.tbmm.gov.tr/>).

bunlarla ilgili ön çalışmaları yapmakla görevli kuruluşlardır (AYM, E: 1990/39)<sup>6</sup>. İki tür komisyondan ilki, daimi komisyonlardır ve “ihtisas komisyonu” olarak da bilinirler. Diğeri ise, geçici komisyonlar<sup>7</sup> olup bilgi edinme ve denetim amacıyla belirli bir süre için kurulan komisyonlardır (Neziroğlu, İ. & Kocaman, H. & Gökçimen, S., 2011, s.42). Bugün için İhtisas Komisyonları arasında teknik ve uzmanlık gerektiren vergi ve gümrük konularının “Plan ve Bütçe Komisyonu”<sup>8</sup>nda görüşüldüğünü bilmekteyiz. Oysa ki, teknik bilgi ve uzmanlığı gerektiren söz konusu alanlarda kendilerine özgü özel komisyonlar oluşturulması ve bu noktanın da üzerinde durulması gerektiği kanaatindeyiz<sup>9</sup>. Yine

belirtmek isteriz ki, sadece siyasi parti gruplarının güçleri oranında seçilen daimi komisyon üyeleri milletvekillerinden oluşmaktadır. Geçici komisyonlardan meclis araştırma komisyonu ise, bakanlıklardan, diğer kamu kurumlarından, mahalli idarelerden, üniversitelerden, kamu iktisadi teşebbüslerinden, özel kanun ile veya özel kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulmuş banka ve kuruluşlardan, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından ve kamu yararına çalışan derneklerden **bilgi istemek ve buralarda inceleme yapmak, ilgililerini çağırıp bilgi almak yetkisine** sahiptir (Neziroğlu, 2011: 91)<sup>10</sup>. Geçici komisyonlar, sayılan görevleri arttırdığı ve daha ayrıntılı düzenlendiği

- 6 Anayasa Mahkemesi kararında ilaveten şu ifadelere yer vermiştir: “Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonları, TBMM İçtüzüğü’ne göre kurulurlar. Ancak, istisnai olarak Bütçe Komisyonu’nun kuruluş biçimi Anayasa’nın 162. maddesi ile gösterilmiştir. TBMM komisyonları, onları kuran ve onları görevli ve yetkili kılan meclis genel kurallarının bağlı olarak ve onlar adına parlamenter faaliyetlerin hazırlık safhasını yürüten, meclis içi kuruluşlardır. Bu Komisyonlar, yasama meclislerine bağlı olup asli yetkileri yoktur. Bunların temel görevi Meclislere yardımcı olmaktır. Yasa tasarısı ve teklifleri ile meclis genel kuruluna karara bağlanacak bir kısım işlerin hazırlanması, konuların olgunlaştırılması ve teknik düzenlemelerin sağlanması yoluyla bunların genel kurulda kolayca ve süratle görüşülmesini sağlamaktır. Kısacası Komisyonlar, yasama meclislerinin genel kurullarında görüşülecek metinleri hazırlamak ve bunlarla ilgili ön çalışmaları yapmakla görevli kuruluşlardır. Anayasa Mahkemesi’nin 14.10.1975 tarihli ve Esas 1975/145, Karar 1975/198 sayılı kararında da belirtildiği gibi TBMM Komisyonlarının, çalışmalarının, yasa tasarısı ve tekliflerini meclis genel kurulu adına inceleyerek bu konudaki düşüncelerini belirtmekten ibarettir.”
- 7 TBMM’de, herhangi bir konuda araştırma ya da soruşturma yapılmasına TBMM Genel Kurulu’nda karar verilmesi durumunda “Meclis Araştırma Komisyonu” ve “Meclis Soruşturma Komisyonu” adı altında “geçici komisyon” kurulabilmektedir (Bkz. <https://www.tbmm.gov.tr/psozluk.htm>).
- 8 Adında da geçtiği üzere Plan ve Bütçe Komisyonunun en büyük görevi merkezi yönetim bütçe tasarısını görüşmek ve karara bağlamaktır. Komisyon bu görevi öncelikle Anayasa’dan almaktadır. Anayasanın 162 ve 164. maddeleri gereğince komisyon Merkezi Yönetim Bütçe ve Kesin Hesap Kanun Tasarılarını görüşmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonun görevlerini belirleyen bir diğer hukuki metin ise Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğüdür. TBMM İçtüzüğü’nün yirminci maddesinin gerekçesi hangi konuların hangi komisyonlarda görüşüleceğini belirtmektedir. Buna göre, Plan ve Bütçe Komisyonu, Başkanlıkça, Hükümetçe veya Genel Kurulca kalkınma planı ile ilgili görülen kanun tasarısı ve tekliflerini; kamu harcama veya gelirlerinde artış veya azalışı gerektiren kanun tasarısı ve tekliflerini; veya sadece belli hükümleri bu niteliği taşıyan kanunun tasarısı ve tekliflerinin söz konusu hükümlerini; vakıflar, millî emlak, vergi, resim, harçlarla ilgili kanun tasarısı ve tekliflerini; genel ve katma bütçe kanun tasarılarını, cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarıları ile cari ve ileriki yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarısı ve tekliflerini....mali işlerle ve gümrüklerle ilgili diğer kanun tasarısı ve tekliflerini... inceler ([http://pbk.tbmm.gov.tr/komisyon\\_gorevleri](http://pbk.tbmm.gov.tr/komisyon_gorevleri)).
- 9 Esasen vergi konularında, Maliye Bakanlığının vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere, Vergi Konseyi kurulmuş ve faaliyetlerini sürdürmektedir. Konsey, tarafsız bir yaklaşımla ve objektif esaslara göre görüş ve önerilerini oluşturan bir danışma organıdır. Uluslararası gelişmeleri ve ülke koşullarını gözétir. Bu bağlamda, Konseyin, vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili konulardaki araştırma ve çalışmalarını, toplumun çeşitli kesimleri ve gelir politikalarını belirleyen kurumlarla paylaşmak, uluslararası gelişmelerin ışığında ekonomi ile uyumlu, adil, etkin, hukukun üstünlüğüne ve toplumsal uzlaşmaya dayalı çağdaş bir vergi sisteminin oluşturulmasına katkı yapmak görevleri bulunmaktadır (Vergi Konseyi Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 22.03.2005 Resmi Gazete Sayısı: 25763).
- 10 Geçici komisyonlardan diğeri ise, “Meclis soruşturması komisyonudur” ve meclis soruşturması açılmasına karar verilmesi halinde, Meclisteki siyasî partilerin güçleri oranında komisyona verebilecekleri üye sayısının üç katı olarak gösterecekleri adaylar arasından her parti için ayrı ayrı ad çekme suretiyle kurulacak 15 kişiden oluşur. Meclis soruşturması komisyonu kamu kurum ve kuruluşları ile özel kuruluşlardan konu ile ilgili bilgi ve belgeleri isteyebilir; gerekli gördüklerine el koyabilir; Bakanlar Kurulunun bütün vasıtalarından faydalanabilir; Bakanlar Kurulu üyelerini, diğer ilgilileri, tanık ve bilirkişileri dinleyebilir. Komisyon, naip veya istinabe yolu ile adli mercilerden yardım isteyebilir. Ayrıca Ceza Muhakemesi Kanununun tanıklarla, bilirkişilerle, zapt ve arama ile ilgili olarak adli mercilere verdiği hüriyetleri kısıtlayıcı yetkilerin genel hükümler çerçevesinde kullanılmasını, gerekçesini bildirmek suretiyle görevli adli merciden yazıyla isteyebilir. Komisyon, hakkında Meclis soruşturması açılması istenilen Başbakan veya bakanın savunmasını alır. Bununla ilgili olarak talep edeceği belgeleri temin ettirir (Neziroğlu, 2011: 94-95)

takdirde, kanun yapım sürecinde çok önemli görevler üstlenebilecek ve bizim önemle vurguladığımız hususta önemli bir rol üstlenebilecek komisyonlardır. Bunların dışında, esasen vergi konularında, bu faaliyeti ve görevi üstlenen ve yürüten önemli bir kuruluş olan Vergi Konseyi kurulmuştur. Vergi Kanunu yapım sürecinde çok önemli bir görevi olan Konseyin, bu süreçteki ağırlığının artırılması gerektiği kanaatindeyiz. Öyle ki, teknik ve uzmanlık gerektiren her konuda bu tür konsey ya da komisyonların oluşturulması önem ve zaruret arz etmektedir. Üstelik oluşturulan bu kurulların, kanun yapım sürecinde, çalışmalarının ve önerilerinin de daha dikkate değer kabul edilmesi ve daha açık ve net kurallara bağlanması gerektiğini de vurgulamak isteriz.

Tüm bunların yanı sıra, kanun tekniği açısından, maddelerde genel kural ve istisna ilişkisine, maddenin fıkra ve bent biçimindeki yapısal dizilişine, madde numara ve kenar başlıklarına, konunun genelden ayrıntıya doğru giden maddelerle düzenlenmesine, maddelerin sistematığına ve birbirleriyle bağlantısına ve istisnaların genel kuralı yok edecek derecede fazla olmamasına dikkat edilmelidir<sup>11</sup> (Araç & İba, 1994: 55). Kısacası hukukla ilgili bilgi edinme ve bilgi üretme etkinliği baştan aşağı bilimseldir; gelişmiş bir akıl, analitik ve analogik (benzeşmeye dayanan) bir mantık, gelişmiş bir adalet bilinci ve zengin bir hukuk politikası kültürü gerektirir (Serozan, 2003: 2430).

Kanun önerisi hazırlamada uyulması gereken kurulların bir bölümü, Anayasa ve Meclis İçtüzüğünde hukuk kuralı olarak karşımıza çıkan biçimsel düzenlemelerdir (Araç & İba, 1994: 37). Buna göre, kanun yapma usulüne ilişkin olarak düzenlemelerin temelini, Anayasa'nın "Kanunların teklif edilmesi ve görüşülmesi" başlıklı 88. maddesi ile "Kanunların Cumhurbaşkanınca yayımlanması" başlıklı 89. maddesi ve TBMM İçtüzüğü'nün "Kanunların Yapılması" başlıklı dördüncü bölümü (73-91. maddeler aralığı) oluşturmaktadır. Anayasa ve içtüzükteki söz konusu düzenlemelere ilave olarak, kanun yapım sürecinde uyulması gereken ilke, kural, usul ve yöntemlere ilişkin ayrıntılar 07.02.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"te de yer almaktadır.

İlgili yasal düzenlemelerde kanun önerisinde bulunulurken uyulacak ilkelerin belirlenmesi açısından düzenlemeler ve özellikle teknik bilgi ve deneyim gerektiren kanunlar bağlamında, bizim üzerinde durduğumuz ve önem verdiğimiz kadar olmasa da, konuya ilişkin ayrıntılar Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te belirlenmiştir. Burada kanun önerilerinin, üst hukuk normlarına uygun olması, yargı kararlarını göz önünde bulundurması, metinlerin anlaşılır ve kısa olması gibi genel kuralları ihtiva etmesi yanı sıra; uygulamada riayet edilmesini bir gereklilik olarak gördüğümüz kanun önerilerinin hazırlanma sürecinde, kanun konusu ile iştigal eden, üniversiteler, mahalli idareler, sendikalar, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinden faydalanılması gerektiği belirlenmektedir. Yukarıda da kısaca bahsedildiği üzere, özellikle vergi ve gümrük yasaları gibi teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren kanun önerilerinin hazırlanması aşamasında, akademisyen ve uzman uygulamacılar oluşturulmuş bir kurul, komisyon veya konsey aracılığı ve yardımı önem arz etmektedir.

### 2.3.1. Pozitif Hukuk Açısından Esaslar

Pozitif hukuk bağlamında ele alınacak ilk kaynak elbette Anayasa'dır. Anayasa'nın 88. maddesine göre "Kanun teklif etmeye Bakanlar Kurulu ve milletvekilleri yetkilidir. Kanun tasarısı ve tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usul ve esasları İçtüzükle düzenlenir".

Anayasa'nın 89. maddesine göre ise "Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları onbeş gün içinde yayımlar. Yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir. Bütçe kanunları bu hükme tâbi değildir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, geri gönderilen kanunu aynen kabul ederse, kanun Cumhurbaşkanınca yayımlanır; Meclis, geri gönderilen kanunda yeni bir değişiklik yaparsa, Cumhurbaşkanı değiştirilen kanunu tekrar Meclise

11 Araç ve İba, çalışmalarında, yukarıdaki ifadelerle ilave olarak "maddelerin üç veya dört fıkradan uzun olmamasına da dikkat edilmesi gerektiğini" belirtmişlerdir. Ancak teknik bilgi gerektiren ve kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanması Anasayal bir zorunluluk olan vergi yasaları için "uzun olmama" ifadesinin geçerli ve gerekli olmadığı kanısındayız. Madde ve/veya fıkra sayısından ziyade içeriği, anlaşılabilirliği, belirliliği ve öngörülebilirliği çok daha önemli ve önceliklidir. Aksine vergi kanunlarının gerektirdiği her konuyu ihtiva etmesi gerektiğini vurgulamak isteriz.



geri gönderebilir. Anayasa değişikliklerine ilişkin hükümler saklıdır”.

Anayasal düzlemde konunun daha ziyade usule ilişkin düzenlemeleri ihtiva ettiği görülmektedir. Bu ana esaslarla birlikte TBMM İç Tüzüğü ve Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamındaki kanun yapmaya yönelik usul ve esaslarında incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

### 2.3.1.1. TBMM İç Tüzüğü Kapsamındaki Düzenlemeler

TBMM İç Tüzüğü'nün (RG:13.04.1973/14506) “Kanun tasarıları ve komisyonlara havale” başlıklı 73. maddesi uyarınca, hükümetçe hazırlanan kanun tasarıları bütün bakanlarca imzalanmış olarak ve gerekçesi ile birlikte Meclis Başkanlığına sunulur. Gerekçede tasarıların tümü ve maddeleri hakkında bilgiler, kaldırılması veya eklenmesi istenilen hükümlerin neler olduğu ve neden kaldırılması, değiştirilmesi veya eklenmesi gerekli görüldüğü açıkça gösterilmek zorundadır. Başkan, gelen tasarıları ilgili komisyonlara doğrudan doğruya havale eder ve bunu tutanak dergisine ve ilan tahtasına yazdırır. Bu havaleye bir milletvekili itiraz etmek isterse oturumun başında söz alır.

74. maddeye göre milletvekillerince verilen kanun tekliflerinde bir veya daha çok imza bulunabilir. Kanun teklifleri de, gerekçesi ile birlikte Başkanlığa verilir. Komisyonlar, şartlarına uymayan Kanun tekliflerini, sahiplerine tamamlamaya yetkilidirler.

Kanun teklifleri, Başkanlıkça komisyonlara doğrudan doğruya havale edilir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından reddedilmiş olan kanun, tasarı veya teklifleri, red tarihinden itibaren bir tam yıl geçmedikçe Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı yasama dönemi içinde yeniden verilemez (m.76). Bir yasama döneminde sonuçlandırılmamış olan kanun tasarı ve teklifleri hükümsüz sayılır. Ancak, Hükümet veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri bu tasarı veya teklifleri yenileyebilirler. (m.77)<sup>12</sup>.

Aksi, Danışma Kurulunun teklifiyle Genel Kurulca kararlaştırılmamışsa; kanun tasarı ve tekliflerinin tümü hakkında siyasi parti grupları, komisyon ve Hükümet adına yapılan konuşmalar yirmişer, üyeler tarafından yapılan konuşmalar onar dakikadır. Maddeler hakkında konuşma süreleri bunun yarısı kadardır. Maddelerine geçilmesi veya tümü kabul edilmeyen kanun tasarı ve teklifleri, Genel Kurulca reddedilmiş olur<sup>13</sup>.

Meclis Başkanlığı kanun tasarı ve tekliflerini Anayasa dili, kanun yazılış tekniği bakımından incelemekle görevli yeteri kadar uzmandan kurulu bir heyet teşkil eder. Bu heyet komisyonlara danışmanlık yapar. Kanun tasarı veya teklifinin Türkiye Büyük Millet Meclisince kabulünü gerektirecek oylamanın yapılmasından önce, metinde yazılış veya sıra bakımından bozukluk olduğu veya maddi hatalar bulunduğu ileri sürülürse ve esas komisyon veya Hükümet bu görüşe

12 Kanun tasarıları ve tekliflerinin kabulüne veya reddine dair esas komisyon raporları ile araştırma, soruşturma ve diğer komisyon raporları; görüşmelerine başlanırken, Genel Kurulda okutulmaz. Ancak, bu raporların kaç numaralı sıra sayısı olarak bastırılıp dağıtıldıkları Başkanca ifade edilir (m.79). Bir kanun tasarı veya teklifinin esas komisyonca reddi istenir ve rapor da benimsenirse, kanun tasarı veya teklifi reddedilmiş olur. Rapor benimsenmezse komisyona geri verilir (m.80).

Kanun tasarı ve teklifleri; Genel Kurulda, aşağıda belirtilen usule göre görüşülür (m.81):

a) Tasarı veya teklifin tümü hakkında görüşme açılır.

b) Tasarı veya teklifin tümünün görüşülmesinden sonra soru-cevap işlemi yapılır. Maddeler üzerinde ayrıca soru sorulamaz. Tasarı veya teklifin tümü üzerinde soru-cevap süresi yirmi, maddeler üzerinde on dakika ile sınırlıdır.

c) Tasarı veya teklifin maddelerine geçilmesi oylanır.

d) Tasarı veya tekliflerin yürürlük ve yürütme maddeleri ile yabancı devletlerle veya milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanmasının uygun bulunduğuna ilişkin tasarıların maddeleri üzerinde görüşme açılmaz ve önerge verilemez.

e) Tasarı veya teklifin tümü oylanır.

Anayasa değişiklikleri hariç, kanun tasarı ve tekliflerinin tümünün veya maddelerinin oylanması, açık oylamaya tabi işlerden değilse, yirmi üyenin talebi halinde açık oyla, aksi takdirde işaretle yapılır.

13 Bir kanunun bir maddesi hakkında birçok önerge verilmiş ve madde değişiklik önergeleriyle birlikte komisyona geri alınmışsa, komisyon önergeleri görüşüldükten sonra eski metni kabul edebilir veya yeni bir metin hazırlayabilir. Önerge sahipleri komisyon toplantılarına katıldıkları takdirde beş dakikayı geçmemek üzere konuşabilirler. Komisyon, kabul ettiği metnin önergelerden önce ve açık oyla oylanmasını üye tamsayısının salt çoğunluğuyla isterse, Genel Kurulda, önergelerden önce komisyon metni oylanır. Bu metin kabul edilirse, önergeler reddedilmiş ve madde kabul edilmiş sayılır. Açık oylamadan önce, önerge sahiplerinin beşer dakikayı geçmemek üzere konuşma hakları vardır (m.82). Genel Kurulda bir maddenin diğerinden önce konuşulmasına işaret oyuyla karar verilebilir (m.83). Bir kanun tasarı veya teklifinin Genel Kuruldaki görüşülmesi sırasında tasarı veya teklifin belli bir maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle reddini isteyen önergeler, diğer önergelerden önce oylanır (m.84).

katılırsa, metin, esas komisyona geri verilir. Bu şekilde düzeltilen maddeler de yeniden oylanır<sup>14</sup> (m.85).

### 2.3.1.2. Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Kapsamındaki Düzenlemeler

Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG:17.02.2006/26083) uyarınca taslaklar, konuyla ilgili kurum ve kuruluşların görevli birimleri tarafından hazırlanır. Hukuk müşavirlikleri dışındaki birimlerce hazırlanan taslaklar hakkında hukuk müşavirliklerinin görüşü alınır (m.5).

Başbakanlığa sunulmadan önce, taslaklar hakkında ilgili bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarının görüşleri alınır. Bu çerçevede ilgili bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarının yanı sıra;

a) Bakanlıklarca hazırlanan ekonomik, sosyal politikalar ve tedbirlerle ilgili kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları ile yeni bir teşkilatlanmayı öngören taslaklar hakkında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının,

b) Kamu personeli ve teşkilatlanmayla ilgili olarak hazırlanan taslaklar hakkında Devlet Personel Başkanlığının,

c) Tüzük taslakları hakkında devlet bakanları dâhil bütün bakanlıkların,

ç) Kamu gelir ve giderlerini etkileyen kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları hakkında Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı veya Hazine Müsteşarlığının; malî konuları düzenleyen kanunlar ile düzenleyici işlemlere ilişkin taslaklar hakkında Maliye Bakanlığının,

d) Kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları hakkında Adalet Bakanlığının,

e) Bakanlıklar ile Sayıştayın denetimine tâbi diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca malî konularda düzenlenecek yönetmelik taslakları hakkında Sayıştay Başkanlığının,

f) Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde hazırlanan taslaklar hakkında Avrupa Birliği Genel Sekreterliğinin, görüşlerinin alınması zorunludur.

14 Görüşülmekte olan tasarı veya teklifin konusu olmayan sair kanunlarda ek ve değişiklik getiren yeni bir kanun teklifi niteliğindeki değişiklik önermeleri işleme konulmaz. Görüşülmekte olan tasarı veya teklife konu kanunun, komisyon metninde bulunmayan, ancak tasarı veya teklif ile çok yakın ilgisi bulunan bir maddesinin değiştirilmesini isteyen ve komisyonun salt çoğunlukla katıldığı önermeler üzerinde yeni bir madde olarak görüşme açılır. Değişiklik önermelerinde, değiştirilmesi kaldırılması veya eklenmesi istenen hükümler açıkça belirtilir. Açık olmayan ve şarta bağlı önermeler işleme konulmaz. Değişiklik önermeleri gerekçeli olarak verilir. Değişiklik önermeleri ve gerekçeleri beşyüz kelimedenden fazla ise, önerge sahibi önergesine beşyüz kelimeyi geçmeyen bir özet eklemek zorundadır. Başkan, değişiklik önergesi hakkında komisyona ve gruplara derhal bilgi verir. Değişiklik önermeleri önce veriliş, sonra aykırılık sırasına göre okunur ve işleme konur. Beşten fazla imzalı önermelerde ilk beş imza okunur, önerge tutanağa eklenir.

Yetki kanunu tasarıları ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan kanun hükmünde kararnameler, Anayasanın ve İçtüzüğü kanunların görüşülmesi için koyduğu kurallara göre, ancak, komisyonlarda ve Genel Kurulda diğer kanun tasarı ve tekliflerinden önce ve ivedilikle görüşülür. Usulüne göre Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan kanun hükmünde kararnameler geri çekilemez. Türkiye Büyük Millet Meclisi ancak bir kanunla kanun hükmünde kararnameleri reddedebilir, aynen veya değiştirerek kabul edebilir. Kanun hükmünde kararnameler diğer bir kanun hükmünde kararname ile de değiştirilebilir veya yürürlükten kaldırılabilir. Yürürlükten kaldırılan kanun hükmünde kararnameler bir raporla Genel Kurula sunulmadan işleminden kaldırılamaz. Kanun hükmünde kararnameler, varsa değişiklikleriyle birleştirilerek bütünüyle görüşülür, bölünerek, ayrı metinler halinde getirilerek kanunla değişiklik yapılamaz. Maddelerine geçilmesi veya tümü reddedilen kanun hükmünde kararnameler bir ret metni hazırlanması için komisyona verilir. Komisyonda o birleşim içinde veya en geç takip eden birleşime kadar hazırlanan metin, Genel Kurulda görüşme yapılmaksızın oylanır ve kabulü halinde kanunlaşır (m.90).

91. madde uyarınca 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 yasalarda 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.

Taslaklar hakkında konuyla ilgili mahallî idareler, üniversiteler, sendikalar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinden de faydalanılır. Kamuoyunu ilgilendiren taslaklar Başbakanlığa iletilmeden önce, teklif sahibi bakanlık tarafından internet, basın veya yayın aracılığıyla **kamuoyunun bilgisine sunulabilir**. Bu suretle taslak hakkında toplanan görüşler değerlendirildikten sonra teklifte bulunulur. Başbakanlık, mutabakat sağlanamayan taslaklara ilişkin olarak ilgili bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarından doğrudan görüş alabilir (m.6).

İlgili kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları, taslaklara ilişkin görüşlerini en geç otuz gün içinde bildirir. Bu süre, ivedi durumlarda Başbakanlık tarafından kısaltılabilir. Bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları görüş vermek için ek süre isteyebilir. Bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları görüş bildirmekten kaçınmaz. Süresinde görüş verilmezse olumlu görüş verilmiş sayılır. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşları da taslaklara ilişkin görüşünü otuz gün içinde bildirir. Süresinde görüş verilmezse olumlu görüş verilmiş sayılır. Bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşları taslakları öncelikle kendi görevleri açısından inceler ve düzenleyici etki analizinde belirtilen hususların yerinde olup olmadığını değerlendirir (m.7).

İlgili kurum ve kuruluşlardan alınması gereken görüşler tamamlandıktan sonra;

- Görüşe gönderilen taslak,
- Taslağa ilişkin görüşler,
- Görüşler dikkate alınarak düzenlenen nihaî taslak ve genel gerekçe,
- Görüşlerin değerlendirildiği ilişkin form,
- Taslağın mevcut düzenlemeyle karşılaştırılmasına ilişkin karşılaştırma cetveli,
- Kanun ve kanun hükmünde kararname taslaklarında madde gerekçeleri ve düzenleyici etki analizi, mühürlü ve parafli olarak yazılı ortamda veya elektronik imza mevzuatı çerçevesinde elektronik ortamda Başbakanlığa gönderilir. Taslağı paraflayanın adı ve

soyadı ile unvanı yazılır. Yazılı ortamda gönderilen belgelerin bir örneği Başbakanlığa elektronik ortamda ayrıca iletilir.

Mevzuatta belirli bir süre içinde yürürlüğe konulması veya Türkiye Büyük Millet Meclisine sevk edilmesi öngörülen düzenlemelere ilişkin taslaklar, bu sürelerden en az onbeş gün önce Başbakanlığa sevk edilir (m.9)<sup>15</sup>.

Konu itibarıyla aralarında bağlantı bulunması sebebiyle birden fazla mevzuatta düzenleme yapılmasını gerektiren hâller dışında, bir çerçeve taslak ile birden fazla düzenlemenin hükümlerinde değişiklik yapılmaz. Yapılacak değişiklikler her düzenleme için ayrı ayrı çerçeve taslaklar ile yapılır. Değiştirilmesi öngörülen maddelerin birden fazla olması durumunda bunlar tek bir çerçeve madde içinde değil, her biri ayrı çerçeve maddeler ile düzenlenir (m.17).

Genel gerekçede, taslağın hazırlanmasını gerektiren nedenler açıkça belirtilir. Madde gerekçelerinde, her maddenin düzenleniş nedenleri açıklanır. Kaldırılması, değiştirilmesi veya eklenmesi istenen hükümlerin neler olduğu ve kaldırma, değiştirme veya ekleme sebepleri açıkça belirtilir. Madde gerekçeleri, her madde için ayrı ayrı düzenlenir. Madde gerekçeleri, madde metninin tekrarı biçiminde hazırlanamaz (m.21).

Taslaklarda, yaşayan Türkçe kullanılır. Türkçede karşılığı bulunan yabancı kelimelere yer verilmez. Türkçede karşılığı bulunmayan teknik terimlere yer verilmesinin zorunlu olması durumunda, bu terimler aslına uygun olarak yazılır. Terim birliğinin sağlanması amacıyla taslakların başlığında ve madde metninde “yasa” kelimesi yerine “kanun” kelimesi kullanılır. Taslaklarda, varsa tanım maddesinde belirtilenler dışında kısaltmalara yer verilmez. Kısaltmalar yerine kısaltmanın temsil ettiği kelimeler açıkça yazılır (m.23).

Kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları için düzenleyici etki analizi hazırlanır. Yürürlüğe konulması hâlinde yıllık muhtemel toplam etkisi otuz milyon Türk Lirasının altında kalan kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları için kısmi düzenleyici etki analizi, yıllık muhtemel toplam etkisi otuz milyon Türk Lirasını aşan kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları için tam düzenleyici etki analizi yapı-

15 Taslaklarda; a) Taslağın adı, b) Maddeler, c) Genel gerekçe, bulunması zorunludur. Yürütme maddesinden sonra varsa taslağın eklerine yer verilir. Tebliğ ve genelge taslaklarının maddeler hâlinde yazılması, genelge taslaklarında ad ve genel gerekçe bulunması zorunlu değildir. Ancak, tebliğ ve genelge taslaklarının maddeler hâlinde yazılmaması durumunda, bu taslaklara atf yapılırken te reddütlere yer verilmemesi için gerekli bölümlendirmeler yapılır.

lır. Bu miktar gerekli görülen hallerde Başbakanlıkça yeniden belirlenebilir<sup>16</sup>.

Bu bağlamda, Düzenleyici Etki Analizi'nin (DEA) amacı yapılacak düzenlemenin toplumsal faydası ile toplumsal maliyetini karşılaştırarak bir fayda-maliyet analizi sonucunda düzenleme yapmanın gerekli olup olmadığının saptanmaya çalışılmasıdır. Maliyeti faydasını aşan düzenleme yapmanın rasyonel olmayacağı çok açıktır. Bu analiz düzenleme yürürlüğe girmeden önce (ex ante) ve düzenleme yürürlüğe girdikten sonra (ex post) olarak uygulanır. Mevzuat Yönetmeliği sadece ex ante uygulamasını dikkate almakta, diğer deyişle düzenleme yürürlüğe girmeden önceki kısmı düzenlemektedir. Yönetmelikte, diğer bakanlık kurum ve kişilerin görüşünün alınması, sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinin alınması ve düzenleyici etki analizi yapılmasına yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Zaman alıcı bu işlemleri ortadan kaldırmak için kanun tasarısı yerine kanun teklifi yolu tercih edilmiştir (Bakırcı, 2015: 31). Bu ufak yöntem değişikliği pek çok bürokratik işlemin bypass edilerek düzenlemenin yasallaşmasına zemin hazırlar.

### 3.VERGİ HUKUKUNDA KANUN YAPMA TEKNİĞİNİN YANSIMALARI

#### 3.1. Vergi Hukukunda “Kanun”un Önemi

Anayasa'nın öngördüğü ve düzenlenmesini yasaklamadığı konularda, anayasaya uygun olmak kaydıyla, kanun yoluyla kural konulmaktadır. Kanunların üst norm olan anayasaya uygunlukları, hem geçerliliklerini belirleyen hem de niteliklerini etkileyen bir unsur-

dur. Nesnellik, genellik, soyutluk, eşitlik gibi belli kavramlarla nitelenen yasaların; öngörülebirlilik, ulaşılabirlilik ve etkililikleri de, uygulama aşamasında taşınması gereken özelliklerdir (Özalp, 2006: 272). Kanunların temel amacı ise kamu yararadır. Öyle ki, kanun yapıcı konumundaki Meclis ile kanun uygulayıcısı konumdaki yürütmenin hem kanunların öneri halinden kanunlaşmaya (yasalaşmaya) kadar geçirdiği süreçte, hem de kanunlaştıktan sonra uygulanması sürecinde üstlendikleri roller son derece önemlidir. Bu noktada yasama ve yürütmenin aralarındaki ilişkide son sözü söyleyecek olan “hukuk”tur (Daha fazla bilgi için bkz. Aliefendioğlu, 2001: 31). Unutulmamalıdır ki, Anayasal düzlemde “kanunilik (yasallık) ilkesi” hukukun üstünlüğünü hatırlatmaktadır. Kanunilik ilkesi, vergi hukukunda vergiye ilişkin tüm temel unsurların kanunlarda düzenleme altına alınması gerektiğini belirtmektedir.

Kanun yapım sürecinde ön plana çıkan temel sorun, çalışmada özellikle üzerinde durulan ve önerilerde bulunan tasarılar hazırlanırken, gerekli teknik ve bilimsel çalışmaların yapılması ve halkın, sivil toplum kuruluşlarının ve bilimsel çevrelerin görüşlerinin alınması hususudur. (Özalp, 2006: 275). Üstelik bu süreçte söz konusu çevrelerden sadece “görüş almanın” yeterli olmadığı, bunların doğrudan kanun yapım sürecine müdahil edilmesini sağlayacak bir yasal düzenlemeye bağlanması gerektiği kanaatimizi vurgulamak isteriz.

Konumuz kapsamında olmamasına rağmen, belirtmeden geçemeyeceğimiz bir husus “kanun teklif”leri

16 Düzenleyici etki analizi doğrudan teklif sahibi bakanlık veya kamu kurum ve kuruluşu tarafından hazırlanır. Diğer bakanlık ve kamu kurum ve kuruluşları düzenleyici etki analizi hazırlanması sürecinde ihtiyaç duyulan veri paylaşımını sağlarlar. Düzenleyici etki analizi kanun ve kanun hükmünde kararname tasarıları ile birlikte Başbakanlığa sunulur. Başbakanlığa sunulan düzenleyici etki analizlerinde teklif sahibi bakanın oluru bulunur. Düzenleyici etki analizi sonuçlarına ilişkin bilgilere ayrıca taslağın genel gerekçesinde yer verilir. Kısmi düzenleyici etki analizi esas olarak aşağıdaki hususları içerir.

- Düzenlemenin hazırlanmasını gerekli kılan sebepler.
- İhtiyaca yönelik alternatif çözüm önerilerinin değerlendirilmesi.
- Düzenlemenin muhtemel fayda ve maliyetlerinin analizi.
- Düzenlemenin bütçeye ek malî yük getirmesi halinde yaklaşık maliyet.
- Düzenlemenin sosyal, ekonomik ve ticarî hayata, çevreye ve ilgili kesimlere etkileri.
- Düzenlemenin yıllık muhtemel toplam etkisi.
- Düzenlemenin kırtasiyeciliğin ve bürokratik formalitelerin azaltılmasına katkısı.
- İzlenen danışma ve görüş alma süreçleri.

Tam düzenleyici etki analizinde ayrıntılı bilgi ve değerlendirmelere yer verilir. Millî güvenliği ilgilendiren konular, acil müdahaleyi gerektiren olaylara ilişkin düzenlemeler, bütçe ve kesin hesap kanunu tasarıları ile milletlerarası anlaşmaların uygun bulunmasına ilişkin kanun tasarıları için düzenleyici etki analizi hazırlanmaz. Başbakanlık, yıllık muhtemel toplam etkisi otuz milyon Türk Lirasının altında kalan kanun ve kanun hükmünde kararname tasarıları için tam düzenleyici etki analizi, diğer düzenleyici işlemler için de kısmi veya tam düzenleyici etki analizi hazırlanmasını isteyebilir. Başbakanlık yürürlükteki kanunların etkilerinin ölçülmesi amacıyla ilgili bakanlık ile kamu kurum ve kuruluşlarından düzenleyici etki analizi hazırlamasını isteyebilir (m.24).

konusudur. Teklif, tek bir milletvekilinin ürtünü olması sebebiyle, başlı başına eleştirisi konusudur.

Bahsedildiği üzere, Anayasal düzenleme bağlamında kanunlar vergi hukuku açısından çok önemli bir konumdadır. Bilinmektedir ki, Anayasa 73/3'e dayanan bu konum, 73/4'de kısmen esnetilmiştir. Söz konusu hükümde Bakanlar Kurulu'na da belirli konularda yetki verilmektedir<sup>17</sup>.

### 3.2. Vergi Hukukunda Temel Kanunlardaki Değişiklikler

Genel olarak iki tür yasa yapma yöntemi vardır; birisi normal, diğeri hızlandırılmış yol. Madde bazlı görüşme ve oylamaya dayanan normal usul, teknik açıdan “genel yasama yöntemi” olmaktadır. Hızlandırılmış yol ise, “özel yasama yöntemi” olarak adlandırılmaktadır. Özel yasama yönteminin uygulamadaki karşılığı, biraz da zorlama bir nitelemeyle “temel kanun” olmuştur (İba, 2011: 197).

Buna göre, bir hukuk dalını sistematik olarak bütünüyle veya kapsamlı olarak değiştirecek biçimde genel ilkeleri içeren; kişisel veya toplumsal yaşamın büyük bölümünü ilgilendiren; kendi alanındaki özel kanunların dayandığı temel kavramları gösteren, özel kanunlar arasında uygulamada ahenk sağlayan, düzenlendiği alan yönünden bütünlüğünün ve maddeler arasındaki bağlantılarının korunması zorunluluğu bulunan; önceki yasalaşma evrelerinde de özel görüşme ve oylama usulüne bağlı tutulan kanunlar “temel kanun” olarak nitelendirilmektedir (Özalp, 2006: 280-281).

Vergi hukukunda da kanunlar iki ana gruba ayrılmaktadır. Bunlardan bir kısmı temel kanun niteliğinde olan ve tüm vergilere uygulanması gereken genel nitelikteki vergilerdir. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun bu gruba girmektedir (Karakoç, 2014: 100)<sup>18</sup>. Bu iki kanunda boşluk olması durumunda farklı kanunlardan yararlanmak da vergilendirmede kanunilik ilkesi gereği mümkün değildir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nda bir konu açısından bir boşluk nedeniyle Ceza Muhakemesi ya da Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümlerinden yararlanmak mümkün olamamaktadır (Karakoç, 2014: 101). Bunun tek istisnası ilgili vergi kanununda başka kanunlara açık olarak atfı yapılmasıdır.

Temel Kanunlarla diğerk kanunların görüşülme yöntemi arasındaki en önemli fark, temel kanunlarda her bir bölümün bir madde olarak görüşülmesidir. Örneğin, bir bölüm 35 maddeden oluşuyorsa, 35 maddenin görüşülmesi yerine tek bir madde görüşmesi yapılmakta ve böylece zaman tasarrufu sağlanmaktadır (Bakırcı, 2015, 42).

Bir diğerk fark ise, soru cevap süresidir. Maddeler üzerinde görüşme yapılırken görüşmeler bittikten sonra 10 dakikalık soru cevap işlemi yapılırken, temel kanunlarda bu süre 15 dakikadır. Her bölümün görüşmeleri bittikten sonra 10 dakika yerine 15 dakika soru cevap işlemi yapılmaktadır (Bakırcı, 2015, 43).

Son fark ise, önerge sayısı konusudur. Olağan görüşmede her madde üzerinde en fazla 7 önerge verilebilirken, temel kanunlarda her madde üzerinde en fazla iki önerge verilebilmektedir (Bakırcı, 2015, 43).

Temel kanunlara ilişkin yasama yöntemi parlamento hukuku literatüründe “özel yasama yöntemi” olarak adlandırılmaktadır. Türk parlamento hukukuna 1991 yılında giren hızlandırılmış yasa yapma yöntemi olarak nitelenen bu yöntem kapsamında kullanılan temel kanun terimi “Medeni Kanun”, “Borçlar Kanunu”, “Türk Ceza Kanunu” gibi ana kanunlardan söz ederken kullanılan “temel kanun” deyimlerinden farklıdır. Uygulamada temel kanun yöntemi, kanun tasarı ya da teklifinin Genel Kurul görüşmelerinde 30'u geçemeyen maddelerden oluşan bölümler içine sıkıştırılarak görüşülüp yasalaştırılması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla uygulama da bu yönde ilerlemektedir (İba, 2011: 198).

### 3.3. Kanun Yapma Tekniği Açısından Sorunlu Uygulama: Vergi Hukukunda Torba Kanunlardaki Değişiklikler

Kanun ve torba kelimeleri birbiriyle uyuşabilecek kelimeler olmasa da son zamanlarda sıklıkla yan yana gelmeye ve okunmaya başlanmıştır. Hatta sıklık o derece artmıştır ki literatürde bunun genel bir uygulamaya dönüştüğü de vurgulanmıştır (Bakırcı, 2015, 21).

Torba kanun, birden çok ve farklı konuları düzenleyen ve çeşitli kanunlarda, kanun hükmünde kararnamelerde değişiklikler öngören düzenlemelerdir (Teziç, 2015: 335; İba, 2011:198). Başka bir ifadeyle, torba

17 Belirtilmelidir ki, vergilere ilişkin kurallar sadece vergi kanunlarında yer almamaktadır. Asıl konusu vergi olmayan kanunlarda da vergilere ilişkin serpiştirilmiş kurallar görmek mümkündür (Karakoç, 2014: 100).

18 Diğerk grup ise, temel kanun niteliğinde olmayan kanunlardır.

kanun “zorunluluk olmadığı halde birden fazla kanunda değişiklik öngören kanun ya da aralarında zorunlu ilişki olmayan birden fazla kanunu değiştiren kanun” şeklinde tanımlanabilir (Bakırcı, 2015, 24).

Oysa ki, Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 17. maddesi uyarınca “Konu itibarıyla aralarında bağlantı bulunması sebebiyle birden fazla mevzuatta düzenleme yapılmasını gerektiren hâller dışında, bir çerçeve taslak ile birden fazla düzenlemenin hükümlerinde değişiklik yapılamaz. Yapılacak değişiklikler her düzenleme için ayrı ayrı çerçeve taslaklar ile yapılır.” Buna göre, torba kanun uygulaması öncelikle Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’e aykırılık teşkil etmektedir.

Torba Kanunların genel özelliklerine bakıldığında şunlar sayılabilir (Aslan, 2017: 43-44):

- Bir hukuk dalını sistematik, ahenkli ve bütünlük içinde düzenlemezler.

- Bünyelerinde çok sayıda mevzuata yönelik düzenleme barındırmaktadırlar.

- Bazı Kanunlarda..., Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde..., Çeşitli Kanunlarda..., vb. biçimde başlıklar taşırlar.

- Genel olarak torba kanunlarda başlangıç, amaç, temel ilkeler vb. ara başlıklar gibi ayrımlara yer verilmemektedir.

- Torba kanunların bir kısmı TBMM İç Tüzüğü’nün 91. Maddesinde belirtilen bölümler halinde görüşme yöntemine göre özel yasama tekniği ile görüşülmekte iken bir kısmı genel yasama yöntemine göre görüşülmektedir.

- Torba kanunlar tek bir esas komisyondan geçmektedir.

Torba Kanun’un tercih edilmesinin en önemli sebepleri arasında, hatırı sayılır bir zaman tasarrufu sağlaması yatmaktadır. Çok sayıda kanun düzenlenmesi esnasında, düzenlenen her kanun için aynı işlemi tekrarlamak yerine bütün kanunlar için tek bir işlem yapılmaktadır. Dolayısıyla hem Bakanlık düzeyinde hem de TBMM sürecinde işlemler kısalmaktadır. Bakanlık

düzeyinde Başbakanlık Bakanlık arası bürokratik işlemler (görüş, yazışma, tartışma vb.) ile Bakanlıklar arası bürokrasi olmaksızın TBMM içinde değişiklik öngören teklif ve tasarının tümü üzerinde Genel Kurul’da da komisyonlarda tek görüşme yapılmakta ve sadece maddeler görüşülmektedir (Bakırcı, 2015: 28; Ayrıntılar için bkz. İba, 2011: 200). Uygulamada sıklıkla uygulanan “değişiklik” kanunları ya eski mevzuattan kaynaklanan eksiklerden ya da yargının açık tespit etmesi veya kanun koyucunun isteğine aykırı yorumlarda bulunmasıdır (Birkert, 2015: 168)

Torba kanunların konuları iktisadi, mali olmakla birlikte yargı ile ilgili de olabilmektedir. Böyle olunca da, TBMM’deki ihtisas komisyonlarının görev alanına giren düzenlemeler, tasarı/teklifler mali içerikli hükümler bulunması halinde, bir bütün halinde Plan ve Bütçe Komisyonuna havale edilmekte ve ihtisas komisyonları devre dışı kalmaktadır. Böylece teklif veya tasarılar çok acele olarak genel kurula havale edilmektedir<sup>19</sup> (Teziç, 2015: 337; İba, 2011:199). Bu durum, yukarıda belirttiğimiz ve önemle dikkat edilmesi gerektiğini vurguladığımız, kanun yapma tekniğine aykırılık teşkil etmektedir. Bu bağlamda sürecin en önemli ayağı olan komisyonların oluşumu ve görevleri hususunda daha sıkı kurullarla yasal alt yapı oluşturulmalı ve daha da ötesinde, bu aşamadan evvel de ön çalışma yapacak bir akademisyenler ve uzmanlar, konu ile bağlantılı uzman uygulamacılardan oluşan bir komite, ön komisyon, kurul ya da konsey gibi bir oluşumun da oluşturulması, en azından teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren ve ayrıntıları ihtiva etmesi gereken kanunlar için gerekliliktir.

“Hızlı kanun” yapmak halkın gereksinim duyduğu konulara cevap olmaktan ziyade, pek çok soruna da sebep olabilir. Bu aşamada, bu oluşumlarda yer alabilecek, her konuda akademisyen ve/veya uzman bulmanın zorluğu akla gelebilir. Öyleyse, her konuda olduğu gibi teknik ve uzmanlık gerektiren alanlarda, özellikle lisans üstü seviyede eğitime sahip kadrolardan oluşan, Bakanlıkların, Meslek Örgütlerinin ve Sektör temsilcilerinin de görüşlerinin alınması ile müfredatlar oluşturulmalı, ve de tez konuları hakkında buralardan görüşler ve destekler alınmalıdır. Daha da

19 İba, uygulamada torba kanunların geleneksel komisyon sistemini özellikle de ihtisas komisyonlarını devre dışı bıraktığını şu şekilde açıklamaktadır: “Hemen her torba kanun tasarısı/teklifi, mali nitelikli hükümler içerdiği gerekçesiyle, esas yönünden “bütçe komisyonu”na havale edilmektedir. Aynı kanun teklifleri halinde sunulmuş olsa, başka ihtisas komisyonlarının görev alanına girecek olan işler, zorunlu olarak tek komisyona gönderildiği için devre dışı (bypass) bırakılmış komisyonların uzmanlığından yararlanmadan ve katkıları alınmadan yasalaşmış olmaktadır” (İba, 2011:198).

önemlisi, uygulamaya yönelik akademik tez yazım ve/veya savunma süreçlerinde, sektör ve meslek örgütü ile ilgili bakanlık temsilcilerinin/ uzmanlarının da yer almasını sağlayacak alt yapının oluşturulmasında fayda bulunmaktadır. Esasen günümüzde bu şekilde yapılmasına engel bir durum olmamasına rağmen, konunun yasal düzlemde düzenlenmesi mümkündür. Bu bir anlamda bilimsel çalışmaları uygulamaya dahil etmenin önemli adımlarından biri olacaktır.

Kanun yapma tekniği açısından torba kanunlar ile ilgili diğer bir sorun da, torba kanun görüşmelerinde, komisyon aşamasında, **yeni madde ihdasına** sıklıkla başvurulmasıdır (İba, 2011: 199)<sup>20</sup>. Torba Kanunlar komisyonlardaki görüşmeler esnasında önemli değişimler geçirebilmektedir. Bu değişimler çoğu kez madde sayısının artması, kavramların özensiz kullanımı, konu dışındaki düzenlemelerin dâhil edilmesi şeklinde kendini göstermektedir. Örneğin, 6353 sayılı Kanun komisyon görüşmesine 39 madde olarak gelmiş, ancak 59 madde olarak çıkmıştır. Hatta bu değişim TBMM Genel Kurulunda da devam etmiş, genel kurulda ise ilgili Kanun'un madde sayısı 90'a ulaşmıştır (Bakırcı, 2015, 33). Bu örneğe yakın tarihli 6111 sayılı Kanun'da örnek verilebilir. Söz konusu Kanun başlangıçta 120 madde iken, komisyonda 234 maddeye ulaşmıştır (Bakırcı, 2015, 34).

“Torba Kanun” uygulaması dışında bir de “Paket Kanun” uygulaması vardır. Ancak bu kavramlar birbirinden farklılık arz etmektedir. Paket kanunlarda bir tema birliği varken torba kanunlarda tema birliği yoktur. Örneğin 19. dönemde çıkarılan 3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun bir paket kanundur. Kanun'un teması, gerekçesinde “*izlenen ekonomik, sosyal ve mali politikalara uygunluk sağlamak ve bu politikaların hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmak amacıyla vergi sistemimizde bazı düzenlemelerin yapılması zorunlu görülen*” şeklinde ifade edilmiş ve bu temaya uygun olarak çok sayıda kanunda aynı metin içinde değişiklikler yapılmıştır (Bakırcı, 2015, 25). Ancak bu paket kanunlar zaman içinde torba kanuna hızla dönüşmeye başlamıştır.

Torba kanun uygulamasının Türk Hukuk sistemi ile bağdaştığını ifade etmek mümkün değildir. Kanun yapma tekniğine açık bir şekilde aykırı olan torba yasalar genel bir uygulama haline gelmiş bulunmaktadır (Özalp, 2006: 271-272).

Vergisel alanda düzenleme yapan torba kanunların şu özelliklere sahip olduğu ileri sürülmektedir (Aslan, 2017: 75-76):

- Kimi kanunda vergisel düzenlemeler çok sayıda iken, bir kısmında daha az sayıda madde vergi kanunları ile ilgilidir.

- Vergi kanunları içinde “geçici madde” düzenlenmesi yapıldığı sıklıkla görülmektedir.

- Kanunların içinde indirim, istisna ve muafiyetlere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

- Torba kanunların bir kısmında vergi aflarına yönelik düzenlemeler dikkat çekmektedir.

- Torba kanunlarda çoğunlukla birden çok vergi kanununda değişiklik yapılmaktadır.

- Daha önce torba kanunla getirilen düzenlemelerin yine bir torba kanunla değiştirildiği ya da kaldırıldığı da olabilmektedir.

- Bazen süreli düzenlemeler bazen de süresiz düzenlemeler yapılabilmektedir.

Kanunilik ilkesini, vergilerin salt bir kanunda yer alması olarak benimsemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bir vergi her ne kadar kanun metninde yer alsın da temel hukuk ve vergi ilkelerini sağlamayabilir. Vergiler kanuna dayanmalı ancak vergi aynı zamanda meşru olmalıdır. Demokratik sistemlerde meşruiyet zemini ise kanunlaşma sürecinde geniş katılımı bir biçimde tartışılmasından oluşmaktadır. Bu açıdan torba kanunlar da birer kanun olma özelliği taşısa da kanunların taşınması gereken hukuki ölçütlerden uzak kalmaktadır (Aslan, 2017: 111). Torba kanunlar aynı zamanda belirlilik ve istikrar ilkelerini de derinden etkilemektedir (Aslan, 2017: 113).

Ayrıca tüm bu örnekler ve kanun türleri, bizim ısrarla üzerinde durduğumuz süreci, daha da önemsiz ve etkisiz kılmaktan öteye gitmemektedir. Üstelik vergi kanunları açısından hukukun üstünlüğü ve belirlilik ilkelerinin zedelenmesine yol açacak şekilde düzenlemeler yapılmasına neden olduğu gibi, doğurduğu sonuç itibarıyla de, mükellef ve uygulayıcıların “kanunları bilebilmeleri” imkânını neredeyse ortadan kaldırmaktadır.

### 3.4. Vergi Hukukunda Teklif Görünümlü Tasarılar

Kanun teklifleri milletvekilleri tarafından TBMM'ye sunulan önerilerdir. Söz konusu öneriler, kanun tasarı-

20 Hâlbuki TBMM İçtüzüğü'nün 87/4. Madde hükmüne göre, yeni bir madde şeklinde değişiklik önergesinin, “görüşülen tasarıya da teklifle çok yakın ilgisi” olması ve komisyon üyelerinin salt çoğunluğuyla önergeye katılması bir zorunluluktur.

larına göre farklı bir usule tabidirler. Yasalaşma sürecini kısaltan bu durum hükümetler tarafından da tercih edilir hale gelmiştir. Bu da ortaya “*teklif görünümlü tasarı*” kavramını ortaya çıkarmıştır (Bakırcı, 2015, 29). Kanun tasarıları ilgili bakanlıklarda hazırlanmakta ancak bakanlar kuruluna sevk etmek yerine milletvekilleri aracılığı ile meclis gündemine getirilmektedir (Ergün, 2015: 71). Bu yolla kanunların gizli olmaması gerektiği yönündeki kural ihlal edilmiş olmaktadır (Teziç, 2015: 338).

Örneğin 6824, 6637, 6527 sayılı Kanunlarda iktidar partisi milletvekilleri kanun teklifi vermiş ve ilgili yasalar böylece hızlı bir şekilde işlemlerden geçirilmiştir. Teklif görünümlü tasarı uygulaması vergilendirme kanunilik ilkesinden uzaklaşılmasına, yasamanın tam anlamıyla demokratik kurallara uygun çalışmamasına neden olmaktadır.

### 3.5. Vergi Hukukunda Sık Mevzuat Değişikliği

Kanun yapma tekniği ile de ilgili ve bunun bir sonucu olarak vergi hukukunda yapılan uygulamalardan biri de sık mevzuat değişikliği konusudur. Özellikle vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, mevzuatı takip edilemeyecek boyuta getirmiştir. Bu derece sık Kanun yayımlanması artık günümüzde kanunun bilinmemesinin mazeret olamayacağı kuralının tartışılabilir hale gelmesine neden olmaktadır (Sanlı, 2015: 64). Yargının en önemli sorunlarından birisi mevzuat karmaşasıdır. Kanunlar o kadar gereksiz biçimde değiştirilmektedir ki “kanunu bilmemek mazeret değildir” kuralının yeniden irdelenmesini gerektirecek boyuttadır (Sanlı, 2015: 65). Nitekim vergi hukukunda da çok sayıda kanun olduğu ve sayısı binleri bulan kanunda da vergi hukukuna ilişkin hükümlerin yer aldığı ifade edilmektedir (Karakoç, 2014:101).

Sadece 2014 yılı başından bu yana VUK, GVK, KVK ve KDV’de değişiklik yapan Kanun sayısı 19’a ulaşmıştır<sup>21</sup>. Diğer bir deyişle son 3 yılda her iki ayda bir vergi kanunlarında düzenlemeler yapılmıştır. Sık mevzuat değişikliği istikrar ilkesini bozmasının yanında, kanunilik ilkesinin de sağlıklı işlememesine, sistematığının bozulmasına yol açmaktadır.

### 3.6. Vergi Kanunlarının Dili ve Sistematığı

Yönetimin ussal çalışmasını engelleyen bir etmen olarak kanunların kodifikasyonu sorununu ele alan Neumark, devingen (dinamik) bir toplumda kanun-

larda sık sık yapılan değişikliklerin kanunları karmaşık, içinden çıkılmaz bir duruma getirdiğini, kanunların anlaşılabilir bir dille yazılmasının mevzuatın pek çok karışık ve ahenksiz bir hale gelmesine yol açtığını; bütün kanunların ciddi bir incelemeye (tetkike) tabi tutulması, metinlerin kodifiye edilmesi ve bu münasebetle açık, mümkün merteye anlaşılabilir ve tekdüze (yeknesak) bir dille formüle edilmesinin, gerek hukuki emniyet ve gerek rasyonel çalışma bakımından kesin bir zaruret teşkil edeceğini belirtmiştir (Emre, 1991: 221; Özdemir, 2010: 51-52). Kanunların dilinin sadeliği kadar, uygulanacak ülkenin iktisadi, kültürel ve sosyolojik yapısına da uygun muhteviyatta olması son derece önemlidir. Elbette uluslararası ya da uluslararası kuruluşların tavsiye ve düzenlemelerini dikkate alarak, tecrübelerinden faydalanarak kaleme alınmasının önemi yadsınmaz.

Mevzuat Hazırlama Yönetmeliği’nin 23. maddesinde kanun taslaklarında yaşayan Türkçe kullanıcağı, Türkçede karşılığı bulunan yabancı kelimelere yer verilmeyeceği düzenlenmiştir. Taslaklarda, varsa tanım maddesinde belirtilenler dışında kısaltmalara yer verilmez. Kısaltmalar yerine kısaltmanın temsil ettiği kelimeler açıkça yazılır.

Kanun dillerinin sade, açık, anlaşılır ve yorum farklılığı yaratmayacak şekilde olması gerektiği açıktır. Kanun metinleri ne derece kötü kaleme alınırsa uygulamada o kadar sıkıntı yaşanmakta, özellikle mükellefler idare ile sıkça ihtilafa düşmektedir. Kullanılan dilin açık olmaması yorum farklılıklarına neden olduğundan, aslında vergi ihtilaflarının özünü de oluşturmaktadır. Özellikle karışık, uzun, birbiri ile bağlantı kurulmasında zorluk çekilen, “gibi” “ve benzeri” şeklindeki edatlarla tamamlanmaya çalışılan, anlatım bozukluğuna sahip cümlelerle dolu olan, aynı konuda farklı terimler kullanarak olayları açıklamaya çalışan kanuni düzenlemelerin uygulanması zordur ve yorum farklılığı yarattığı açıktır.

Örneğin, VUK’nun 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük kabahatleri ile ilgili madde, mevcut hali ile sistematikten uzaklaşmış, son derece karmaşık bir yapılanma içine girmiş, amacından sapmalar göstermiş ve oldukça uzun metni ile de anlaması zor hale gelmiştir (Yavaşlar, 2013: 3-4). Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birleştirilmesine yönelik taslak çalışmalarında da, iç içe girmiş karmaşık maddeler

21 Bkz. 6824, 6770, 6761, 6753, 6745, 6741, 6728, 6637, 6639, 6518, 6519, 6525, 6527, 6552, 6645, 6655, 6663, 6676, 6728 sayılı kanunlar.



dikkat çekmekte, açık, yalın ve sade maddeler düzenlemek yerine karmaşık maddelere yer verilmektedir. Bu da kanunların sistematüğını bozmakta, anlaşılmasını güçleştirmektedir.

Bir başka örnek de, edat kullanımlarının yarattığı sıkıntılardır. En yaygın örnek “gibi” edatıdır. KDV Kanunu’nun “Matraha Dahil Olan Unsurlar” başlıklı 24. maddesinin (c) bendinde yer alan “*Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler*” ifadesi özellikle ciro primi, kur farkı ve benzeri nitelik itibarıyla vade, fiyat ve prim unsurlarına benzetilen bu işlemlerin KDV kapsamında olup olmayacağı hususunu hala gündemde tutmakta ve türlü yorumlara sebep olmaktadır. Basit bir dilbilgisi uygulaması olan “gibi” kelimesinin, idareye hareket alanı yaratarak, mükellef ve idareye maliyeti düşünüldüğünde kanun dilinin önemi boyutlarıyla ortaya çıkmaktadır. Aynı Kanunun 3, 4, 8, 17, 21, 27. maddelerinde de gibi edatı kullanılmaktadır. Aynı durum “ve benzeri” ifadesinde de yaşanabilmektedir.

Kanunlarda yaşanan dil sorunlarından biri de, aynı kelimelerin farklı bentlerde yer alması neticesinde sistematüğını bozmasından kaynaklanan yoruma açık durumlardır. Örneğin, GVK’nın “Toplama Yapılmayan Haller” başlıklı 86. maddesinin (c) bendinde “*Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,*” şeklinde yer alan düzenlemede bir tarafta köşeli parantez içinde ücretleri ayırmaya çalışan bir düzenleme varken, diğer yandan maddenin devamında *birden fazla işverenden elde edilen ücretler* ifadesine yeniden yer verilmesi de yorum farklılığına neden olabilecek durumdadır (Yılmaz-Bıyan, 2017: 12-19).

### 3.7. Yetersiz Gereçekler

Son dönemlerde yürürlüğe giren kanunlarla ilgili görülen ve yeterince itina gösterilmeyen hususlardan biri de kanunların gerekçeleridir. Kanunlarda gerekçe olması anayasal bir zorunluluktur (AY 89). Gerek yeni bir kanun ihdas edildiğinde gerek mevcut kanunlarda değişiklik yapılmak istendiğinde gerekçe yazılması

şarttır. Hem genel gerekçe hem de madde gerekçeleri yazılarak kanun koyucunun amacı net bir şekilde kamuoyu ve yasama üyelerine anlatılmış olur. Gereçekler aynı zamanda uygulayıcılar ve akademisyenler için de önemli bir yorum aracıdır.

Son yıllarda yapılan düzenlemelerde genel gerekçelerin yeterince açık olmadığı görülmekle birlikte, özellikle madde gerekçelerinin neredeyse hiçbir açıklama taşımadığı, kanun maddesinin neredeyse sadece tekrarından ibaret olduğu görülmektedir.

Örneğin, 6824 sayılı Kanun (08.03.2017) ile getirilen “vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” olarak getirilen uygulama ile kanunun genel gerekçesinde söz konusu düzenlemenin amacının “*vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin belli bir kısmına kadar indirim yapılması*” olduğu ifade edilmektedir. Madde gerekçesine bakıldığında ise asıl maddenin tekrarı olduğu, üstelik madde metninden çok daha kısa bir şekilde ifade edildiği fark edilmektedir. Keza 6728 sayılı Kanun (09.08.2016) ile getirilen “izaha davet” uygulaması ile ilgili madde gerekçesine bakıldığında da yeterli açıklama görülmemekte, madde metninin tekrarı mahiyetinde açıklamalara yer verilmektedir.

### 3.8. Bakanlar Kuruluna ve/veya Maliye Bakanlığına Verilen Yetkiler<sup>22</sup>

Kanunilik ilkesi, vergilendirmeye ilişkin tüm kurucu, esaslı ve temel konuların yasama organının iradesinin ürünü olmasını gerektirmektedir. Nitekim doktrinde ve uygulamada söz konusu ayrıntıların neler olması gerektiği ya da ne kadarının yasada yer alıp, ne kadarı konusunda yürütmeye yetki verilebileceği konularında tartışmalar mevcuttur. Diğer yandan “benzeri mali yükümlülükler” açısından söz konusu tartışmalar daha önemli ve belirsiz bir hal almaktadır. Özellikle Anayasa 73/4 bağlamında yasa koyucunun vergiye ilişkin oranların alt ve üst sınırlarını belirlemek suretiyle yürütme organına bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla değişiklik yapma yetkisi verdiği düzenlemeler ilk etapta değerlendirilmesi gereken taraflardır. Anayasa 73/3. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler konusunda yasallık ilkesine yer verildikten sonra; 4. fıkra hükmünde “vergi,

22 Bu bölüm Güneş Yılmaz ve Özgür Bıyan’ın “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi” çalışmasından faydalanılarak kaleme alınmıştır.

resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğini” belirtmek suretiyle, yürütme organına belli sınırlara ve koşullara bağlı da olsa vergileme alanında düzenleme yetkisi vermektedir. Bu düzenleme ile Anayasa, yasallık ilkesinden yumuşama yoluna giderek, yürütme organını vergilendirme alanında güçlendirmiştir.

Anayasa Mahkemesinin bazı kararlarına paralel mahiyetteki görüş taraftarlarına göre, Anayasa’da böyle bir hükmün kabul edilmesinin nedeni ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğundandır. Doktrinde ifade edildiği gibi, Anayasa ile Bakanlar Kuruluna muaflık, istisna, indirim ve oranlar dışındaki temel öğelerinde (verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay vb.) değişiklik yapma yetkisi verilemeyecektir<sup>23</sup>. Bir verginin yasayla konulmuş sayılabilmesi için onun ana, temel öğelerinin yasa ile belirlenmiş ve saptanmış olması gerekmektedir. Böylece vergi konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran (tarife), istisnalar, muafiyetler, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin yasalarda yer alması gerekecektir. Öyle ki, yasalar ile belirlenecek bu ana öğelere ilişkin olarak yürütmeye ve idarenin takdirine ilişkin hiçbir açık nokta bırakılmamalıdır (Güneş, 2008: s.118). Bu bağlamda yürütme organına “esasa” ilişkin düzenleme yetkisi verilmesi mümkün değilken, ancak “usule” ilişkin düzenleme yetkisi mümkün olabilecektir. (Aynı yönde görüş için bkz. Doğrusöz, 2016). Anayasa’nın yürütmeye verdiği değişiklik yapabilme yetkisinin sınırları da yukarıda izah ettiğimiz üzere, 73/4’de biza-

tahi “muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlar” olarak saymak suretiyle belirtmiştir<sup>24</sup>.

Doktrinde, Anayasa Mahkemesi’ne paralel mahiyette, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, yani tekniğe ilişkin veya uzmanlık gerektiren konularda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir şeklinde görüşler beyan edilmektedir. Ancak çoğu zaman bu görüşlerin amacı aşılıp, belirlilik ve öngörülebilir ilkelerini zedeleyecek düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Konu hakkında çok önemli bir örnek olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Vergi Sorumlusu” başlıklı 9/1. maddesi gösterilebilir ve madde hükmünde iki önemli Anayasa aykırılık söz konusudur. Buna göre, “*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve **gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir***”. Madde gerekçesinin de aynı şekilde maddenin tekrarı mahiyetinde olduğu görülen madde hükmünde, Bakanlar Kurulu’na değil, Maliye Bakanlığına yetki veriliyor olması Anayasa 73/4 bakımından ilk aykırılık durumudur. Ayrıca Maliye Bakanlığınca “gerekli görülen diğer haller”den ne anlaşılması gerektiği hiç bir şekilde anlaşılamayan, “konu, mükellef vs temel unsurların” kanunda belirlenmemiş olması sebebiyle, öngörülebilirlik ve belirlilikten yoksun olan bu ifade de, kanun yapım teorisi ve sürecine verilmesi gereken önemi bir kez daha vurgular niteliktedir.

23 Çağan, böyle bir düzenlemenin yerinde olduğunu vurgulamış ve bunu ortaya koymak açısından, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale edebilme zorunluluğu gerekçesinin yanı sıra, yasama organına göre yürütme organının baskı gruplarının daha az etkisi altında olması sebebiyle, vergi reformlarını başarıya ulaştırma şansının daha yüksek olduğu gerekçesini de ileri sürmüştür. (Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi: s.173-174) Ancak bu gerekçe kanımızca son derece tartışmalıdır ki, reformu düzenleyecek ve bunun mahiyetini belirleyecek olan Meclis’tir, üstelik baskı gruplarından hangi kurumun nasıl etkileneceği döneme ve duruma göre değişebilecek bir husustur (Yılmaz ve Biyan, 2016: 349, Dipnot 49).

24 Nitekim “yukarı ve aşağı sınır” ile kastedilen sayısal anlatımlar olup, söz konusu sayısal anlatımlar ancak “indirim ve oranlar” konularında uygulama alanı bulabilmektedir. Bunun ötesinde değişikliğin yapılabileceği diğer konular olan “muafiyet ve istisna” ya da “kişinin ve konunun vergi dışı tutulması” durumlarının “aşağı ve yukarı sınırlarının tespitinin” nasıl yapılacağı belirsizdir. Yani kişinin ve konunun vergi dışı tutulması olan “muafiyet ve istisna” konularında sayısal bir sınırın belirlenmesi mümkün görünmemektedir. Güneş’in de çok doğru bir şekilde vurguladığı gibi, muafiyetlerde ve istisnalarda değişiklik yapılması demek, olmayan bir muafiyet ya da istisnayı yasaya koymak veya olan bir istisnayı ya da muafiyeti yasadaki çıkartmak anlamına gelecektir ki, bu durum “değiştirme” kavramının boyutlarını aşan bir durum olarak karşımıza çıkmakta, aşırı bir yetki devri görünümü kazanmaktadır (Yılmaz- Biyan, 2016: 355).

Ayrıca Bakanlar Kurulu'na oranlar ve tutarlar konularında yetkiler tanınırken ve bunlar kullanılırken, münhasıran yasama organına tanınmış olan vergi koyma ve vergi kaldırma yetkilerinin kullanılması sonuçları ortaya çıkmamalıdır. Dolayısıyla yasayla Bakanlar Kuruluna, vergi oranını "sıfır"a kadar indirebilme yetkisi verildiğinde, söz konusu verginin alınmaması ya da kaldırılması maddi sonucu ile karşılaşılmaktadır. Hukuki prosedür gereği var olan bir verginin sıfır oranda alınmasına karar verilmesi demek, uygulamada "alınmamasının" tercih edilmesi demektir. Hal böyleyken yasa ile vergi oranının alt sınırının "1" olarak belirlenmesi dahi, uygulamada doğuracağı sonuçlar itibarıyla tartışılabilir bir durumdur. Burada önerimiz, oran konusunda Anayasa'nın ilgili hükmünde sınırların daha net ve kalın çizilerek Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi şeklinde olacaktır. Buna göre, Anayasada "yasada belirlenen alt ve üst sınırların % 50'sini aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir" gibi bir düzenleme ile Bakanlar Kurulunun hareket alanı daraltılarak, aşırı vergilendirme ya da hiç vergilendirmemeye yol açacak uygulamaların önüne geçilebilir (Yılmaz –Biyar, 2016: 356)

### 3.9. 2017 yılı Anayasa Değişikliğinin Kanun Yapma Tekniğine Etkisi

Vurgulanması gereken bir başka husus ise 6771 Sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile (RG: 11 Şubat 2017/29976) Anayasa'da yapılan değişikliklerin konumuzla ilgili hususlara olası etkileridir.

Anayasa 87 uyarınca kanun teklif etmeye Bakanlar Kurulu ve milletvekilleri yetkili kılınmış, kanun tasarı ve tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usul ve esaslarının içtüzükle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. İlgili maddede yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu ibaresi kaldırılarak kanun teklif etmeye sadece milletvekilleri yetkili kılınmıştır. Kanun tasarısı ifadesi de kaldırılarak sadece kanun tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usul ve esaslarının içtüzükle düzenlenmesi mümkün hale getirilmiştir. Ancak Anayasa 161'inci maddede öngörülen değişikliklerle sadece Bütçe Kanunu'nu ile Kesin Hesap Kanununun Cumhurbaşkanı'nın Meclis'e teklif edeceği hükme bağlanmaktadır. Bu durumda sadece vergi kanunu tek bir milletvekilinin teklifi ile kanunlaşma sürecine başlayacaktır. Yürütmenin kanun teklif etme yetkisinin bulunmadığı durumda vergi kanunu tekliflerin meclis bünyesinde hazırlanabilmesi için Meclis'in vergi politikası oluşturma ve kanun tasarısı hazırlama kapasitesine sahip olması gerekecektir.

Anayasanın vergi ile ilgili en önemli maddelerinden biri olan 73/4 hükmünde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler, yapılan değişiklik ile Cumhurbaşkanına verilmiştir. Dolayısıyla yeni düzenlemede "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına" verilebilecektir. İlgili madde Cumhurbaşkanı göreve başladığında yürürlüğe girecektir.

Diğer yandan Anayasa'nın 104'üncü maddesinde yapılan değişikliklerle Cumhurbaşkanının, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabileceği, temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi haklar ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemeyeceği de hükme bağlanmaktadır. Ayrıca Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda, kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümlerinin uygulanacağı, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümsüz hale geleceği de hükme bağlanmaktadır. Bu durumda Cumhurbaşkanı siyasi haklar konusunda doğrudan düzenleme yapamayacak, diğer yandan 73/4 kapsamında indirim, istisna, muafiyet ve oranlar konusunda vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde düzenleme yapabilecek hale gelecektir.

Son olarak önemli noktalardan biri de, Anayasa'nın 148'inci maddesinde öngörülen değişikliklerle Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetkileri arasına Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleme ve bireysel başvuruları karara bağlama görev ve yetkilerinin de dâhil edilmesidir. Anayasa'nın 150'nci madde için öngörülen değişikliklerle de kanunlar ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ile birlikte Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin de Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanı'na, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere bırakılmaktadır. Ayrıca 152'nci maddede öngörülen değişikliklerle de bir davaya bakmakta olan mahkemenin, uygulanacak Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa

Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakabileceği de hükme bağlanmaktadır.

Bu durumda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kullanılacağı düşünülmüşse, buna karşı davaların ancak Anayasa Mahkemesi'nde açılabilmesi ve dava açma yetkisinin önemli ölçüde sınırlandırılması söz konusu olacaktır. Vergi ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'na karşı davalar Danıştay'da açılabilirken, artık bu söz konusu olamayacaktır. Her ne kadar Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinde Bakanlar Kurulu Kararlarına karşı ilk derece mahkemesi olarak dava açılacağı belirtilmişse de Anayasa değişikliğinin yürürlüğe girmesiyle bu hüküm esas alınarak, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine karşı Danıştay'da doğrudan dava açılmayacaktır.

#### 4. SONUÇ

Vergilendirmenin temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu da kanunların sağlıklı bir şekilde yürürlüğe girip girmediği, hangi usul ve esaslar çerçevesinde düzenlendiği, hangi aşamalardan geçtiği vb. hususları vergi hukuku açısından önemli hale getirmektedir. Esas olan demokratik yönetimin ve hukukun üstünlüğünün sağlıklı işlemesi olduğuna göre, parlamento hukuku konusu olan yasaların yapımı esnasında kat edilen aşamaların da detaylıca incelenmesi vergilendirmede kanunilik ilkesinin tamamlayıcısı konumundadır.

Parlamento hukuku, kapsamı açısından parlamentonun kuruluş ve işleyişine ilişkin doğrudan düzenlemeler getiren hukuk metinlerini konu edinmektedir. Parlamento hukukunun önemli bir konusunu "kanun yapma yetkisi (kanun yapım tekniği)" oluşturmaktadır. Hukuk düzeni içine sokulan yaşama dair herhangi bir konu, durum ya da olayın görünümü, anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname gibi çeşitli şekil ve adlarla olabilmektedir. Bu itibarla, vergi hukukunda kanunilik ilkesinin önemi ve bundan dolayı katı uygulanma zorunluluğu, parlamento hukuku bağlamında (vergi) kanunlar(ın)ın Meclisten geçmesi süreci ve prosedürü kadar; öneri taslak hazırlama aşamasında yapılması gerekenleri, yapılanları, ihmal edilenleri ve buna ilişkin süreci de önemli hale getirmektedir.

Kanun yapma tekniği, kanun yapımı sürecinde kullanılan tüm yöntemleri, yani uyulması gereken usulü

ve izlenmesi gereken yolları ihtiva eden bilimsel bir süreçtir. Bu süreç, teknik ve uzmanlık gerektiren konuları ihtiva eden Vergi Kanunları açısından çok daha önemli ve özellikle üzerinde durulması gereken bir konudur. Öyle ki bu aşamada, akademisyenler, uzmanlar, kurum ve kuruluşların uzman temsilcileri, STK'lar vs. kanunun etki alanı içerisinde olacak taraflar kurul veya konsey ya da komisyonlarda yer alarak; tüm muhtemel düzenlemeleri ve ayrıntıları, hem yargı hem de idarenin görüşleri bağlamında, ulusal ve evrensel hukuk kurallarını da dikkate almak suretiyle, öneri olarak sunarlarsa, yürütmeye çok daha az konuda düzenleme yapma yetkisi verilmesinin yolu çizilmiş olur. Böylece de yasamanın asli görevi olan yasa yapımı tamamlandıktan sonra, sadece usule ilişkin olabilecek nitelikte ve çok dar bir alanda yürütmeye hareket alanı bırakılabilecektir. Aksi durumda, mükellefler açısından sorunlu bir alan olarak karşımıza çıkacak şekilde yürütmenin hareket alanı genişleyebilecektir.

Türk Hukukunda kanun yapılması sırasında uyulması gereken usul ve esaslar başta Anayasa olmak üzere, TBMM İç Tüzüğü kapsamındaki düzenlemeler çerçevesinde belirlenmiştir. Anayasa 88 ve 89. maddeleri ile TBMM İç Tüzüğü'nün 73 ve 91. maddeleri arasında yapılan düzenlemeler yanında, Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik de pozitif hukuk açısından bağlayıcı metin olarak karşımıza çıkmaktadır. Buradaki düzenlemeler ışığında ve uygulamadaki aksaklıklar da göz önüne alınarak aşağıdaki tespit ve sonuçlara varılmıştır:

- Kanunların ön hazırlık sürecinde alanında uzman akademisyenler, yazarlar, hukukçular, dil bilimciler gibi gerekli pek çok alandan kişinin ortak ve koordine şekilde hareket ettirilmesi şarttır. Halkın katılımının sağlanması için sivil toplum kuruluşlarının, mesleki kuruluşların vb. görüşlerinin alınması son derece hayatidir. Demokrasilerde meclisler kanun yaparken sivil toplum ile müzakere yapmak zorundadırlar ve bunun için yaratılan araçlara da önem vermelidirler. Sadece halkın temsilcilerinin tartışma yapması demokrasinin gerçek anlamda yürütülmesini sağlamamaktadır. Akademisyenlere, uzman uygulamacılara ve sivil toplum kuruluşlarına bugün için yeterince söz verilmemektedir. Ayrıca plan ve bütçe komisyonu görüşmeleri esnasında bir karmaşa, kontrol dışı durumlar ve keşmekeş yaşandığı da anlaşılmaktadır.

- Torba Kanun uygulamaları vergi kanunlarının sağlıklı bir şekilde yürürlüğe girmesine izin vermemekte, ilgili tarafların tartışmadığı ve görüş vermediği şekilde vergisel düzenlemeleri yürürlüğe girmesine

neden olmaktadır. Bu da gerçek anlamda kanunilik ilkesinden uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Yapılan düzenlemeler her ne kadar kanun metninde yer alsada temel hukuk ve vergi ilkelerini sağlamamakta, kanunların taşınması gereken hukuki ölçütlerden uzak kalmaktadır. Üstelik torba kanunlar aynı zamanda belirlilik ve istikrar ilkelerini de derinden etkilemektedir.

- Yasalaşma sürecinde sıklıkla tercih edilmeye başlanılan teklif görünümü tasarılar da vergilendirmede kanunilik ilkesinin sağlıklı işlememesine neden olmakta, düzenlemelerin Bakanlar Kuruluna sevk edilmeksizin doğrudan milletvekilleri aracılığı ile meclis gündemine getirilmesi sağlanmaktadır. Böylece demokratik kurallar bertaraf edilmektedir.

- Kanun yapma tekniği ile de ilgili ve bunun bir sonucu olarak vergi hukukunda yapılan uygulamalardan birisi de, sık mevzuat değişikliği konusudur. Sıkça yapılan kanuni değişiklikler, özellikle uygulama açısından büyük sorun yaratmaktadır. Konunun uzmanları dahi mevzuatı izlemekte zorlanmakta, mükelleflerin hata yapma olasılığı artmakta ve en önemlisi vergi hukukunun kalıcı kurallardan uzaklaşılmasına neden olmakta ve içtihatların gelişmesine engel olunmaktadır. Kanunlar sık değiştirilmemelidir. Gerçekten ihtiyaç olduğunda, amaca uygun, toplumun desteklediği kanunlar yürürlüğe sokulmalıdır.

- Kanun yapma süreçlerinde kanunların dilinin ve sistematığının de yeterince dikkate alınmadığı tespit edilmiştir. Özellikle karışık, uzun, birbiri ile bağlantı kurulmasında zorluk çekilen, “gibi” “ve benzeri” şeklindeki edatlarla tamamlanmaya çalışılan, anlatım bozukluğuna sahip cümlelerle dolu olan, aynı konuda farklı terimler kullanarak olayları açıklamaya çalışan kanuni düzenlemelerin uygulanması zordur ve yorum farklılığı yarattığı açıktır. Aynı konularda farklı terimlerin kullanılması bilim insanları, yargı mensupları gibi konuyla doğrudan ilgilenen uzman kişiler açısından sorun olarak görülmesi de uygulama aşamasında yanlış, farklı, anlaşılmaz yorumlara mahal olabilecek durumlardan kaçınılmalıdır. Kanun dili mümkün olduğu kadar açık, anlaşılır ve kısa olmalıdır. Kanun maddelerine bakıldığında ya da hali hazırdaki taslaklar incelendiğinde, bu durumun tam aksinin olduğu rahatlıkla ifade edilebilir.

- Kanunlar yürürlüğe girerken “gerçek” gerekçeleri ile birlikte hazırlanarak yayımlanmalıdır. Son yıllarda yapılan düzenlemelerde genel gerekçelerin yeterince açık olmadığı görülmekle birlikte; özellikle madde gerekçelerinin neredeyse hiçbir açıklama taşımadığı, kanun maddesinin neredeyse sadece tekrarından ibaret

olduğu görülmektedir. Bu da kanunilik ilkesinin amacına uymamaktadır.

- Vergi kanunlarında yapılan önemli hatalardan birisi de Bakanlar Kuruluna ve hatta Maliye Bakanlığı’na verilen yetkililerdir. Anayasa’nın 73/4 hükmü kapsamındaki konuların dışına çıkılarak, zaman zaman Bakanlar Kuruluna yetki verildiği fark edilmektedir. Öte yandan Anayasal açıdan hiçbir konuda yetki verilmesi mümkün olmayan Maliye Bakanlığı’na aşırı yetki verilmesi, vergilendirmedeki asli unsurları kapsayacak şekilde yetki devrine müsaade edilmesi, kanunilik ilkesinin temellerini sarsmaktadır. Her bir düzenlemenin herhangi bir kısıtlama olmaksızın zorunlu hale getirilmesi gerekip gerekmediği, yetkili makamlara ve diğer kanun uygulayıcılarına karar verme imkanı verilip verilmeyeceği ve istisnaların mümkün olması gerekip gerekmediği iyi analiz edilmelidir.

## KAYNAKÇA

- Aliefendioğlu, Y. (2001), “Hukuk, Hukukun Üstünlüğü, Hukuk Devleti”, Ankara Barosu Dergisi 2001, Sayı:2, ss.29-68.

- Anayasa Mahkemesi Kararları, Esas Sayısı: 1987/23, Karar Sayısı: 1987/27, Karar Günü: 09.10.1987, 14.10.1987 tarih, 19604 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

- Anayasa Mahkemesi Kararları, Esas Sayısı: 1990/39, Karar Sayısı: 1991/21, Karar Günü: 11.07.1991, 23.05.1992 tarih, 21236 sayılı **T.C. Resmi Gazete**.

- Aslan, C.B. (2017), *Vergi Uygulamasında Torba Kanunlar*, Siyasal Kitabevi, 2017.

- Araç, İ. - İba, Ş. (1994). “Türkiye’de Yasa Önerisi Hazırlama ve Norm Koyma Tekniği ve Yasamacı Mesleğin Nitelikleri Üzerine”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 58, Sayı:3, ss.35-59.

- Bakırcı, F. (2015). “Yasama Sürecinin Hızlandırılması ve Sakıncaları”, *Uluslararası Yasa Yapma Tekniği Sempozyumu-27-28 Mart 2015*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Şubat 2016, Ankara, ss.21-61.

- Birkert, E. (2015). “Yasama Almanya ve Baden-Württemberg’deki Yöntemi ve Uygulaması”, *Uluslararası Yasa Yapma Tekniği Sempozyumu-27-28 Mart 2015*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Şubat 2016, Ankara, ss.163-176.

- Çağan, N. “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf), ss.171-182.

- Dâver, B. (1961). “Kanunla İlgili Meseleler”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:16, Sayı:4, ss.217-246.
- Doğrusöz, B. (05.05.2016) “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, *Dünya Gazetesi*, <http://dunya.newspaperdirect.com/epaper/viewer.aspx#>.
- Emre, C. (1991). “Türkiye’de Bürokratik İşlemlerin Basitleştirilmesi ya da Yazçizciliğin Azaltılması: Genel Bir Değerlendirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:46, Sayı:3, ss.209-276.
- Ergül, O. (2013). “Kanun Yapma Tekniği ve Torba Kanun Uygulaması Çalıştayı”, *Ankara Barosu Yayını*, ISBN: 978-605-9050-13-5, ss. 1-104.
- Ergün, E. (2015). “Yasa Yapma Süreci”, *Uluslararası Yasa Yapma Tekniği Sempozyumu-27-28 Mart 2015*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Şubat 2016, Ankara, ss.71-84.
- Güneş, G. Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2008.
- İba, Ş. (2002). “Türk Parlamento Hukuku Açısından Son Anayasa Değişiklikleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 51, Sayı 1, ss.79-95.
- İba, Ş. (2011) “Ülkemizde “Torba Kanun” ve “Temel Kanun” Uygulamaları”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2011/1, ss.197-202.
- Karakoç, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Bası, Ankara: 2014.
- Kaplan, İ. (1992). “Kanun Yapma San’atı ve Tekniği”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 47, Sayı:1-2, ss.99-101.
- Merdanoğlu, H. (1994). “Hukuk Metinlerimizin Sorunları ve Çözüm Yolları”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 1, ss.107-127.
- Özalp, N.Y. (2006). “Türkiye’de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu mu?”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 61, Sayı:1, ss.267-295.
- Özdemir, B. (2010). “Mevzuatı Muhafazadan Mevzuat Yönetimine”, *Yasama Dergisi*, Sayı:15, ss.49-64.
- Sanlı, E. (2015). “Kanun Yapma Tekniği”, *Uluslararası Yasa Yapma Tekniği Sempozyumu-27-28 Mart 2015*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Şubat 2016, Ankara, ss.63-69.
- Serozan, R. (2003). “Hukukta Yöntem”, *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, Aydın Zevkiler’e Armağan (Özel Sayı), Cilt:3, ss.2423-2440.
- Tank, M. (2011). “Meclisin Kanun Yapma Usulü ve Düzenleyici Etki Analizi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Yıl:2, Cilt:1, Sayı:6, ss.141-180.
- Teziç, E. (2015). “Torba Kanun”, *Uluslararası Yasa Yapma Tekniği Sempozyumu-27-28 Mart 2015*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Şubat 2016, Ankara, ss.335-342.
- Yavaşlar, F.B. (2013). “Usulsüzlük Kabahatlerinin Vergisel Düzeni Sağlamaya Uygunluğu Sorunu”, *Uluslararası Bakış Açısıyla Türk Vergi Ceza Hukuku Sistemi Sempozyumu*, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 22 Mart 2013, İstanbul.
- Yılmaz, G- Biyan, Ö. (2016). “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 38, Sayı: 2, Aralık 2016, ISSN: 2149-1844, ss/pp. 335-360 DOI: 10.14780/muiibd.281421, ss.335-360.
- Yılmaz, G. – Biyan, Ö. (2017). “Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyan Edilecek Mi? Edilmeyecek Mi?”, *Vergi Sorunları*, Nisan 2017, Sayı:147.