

İ.Ü. İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
Prof. Dr. Bedî N. FEYZİOĞLU'na Armağan

## VERGİLEMEDE İSTİKRAR İLKESİ VE TÜRK VERGİ MEVZUATI

Yard. Doç. Dr. Doğan ŞENYÜZ  
Uludağ Üniversitesi  
İktisadi İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

### I. VERGİ YAPISININ OLUŞUMU VE DEĞİŞTİRİLMESİ

Vergileme çeşitli yönleri bulunan mali bir olay olup toplumsal yapının bir parçasıdır. Bu nedenle, toplumsal yapı üzerinde etkili olan değişkenlerden hareketle, vergi yapısını belirleyen değişkenleri saptamak mümkündür<sup>(1)</sup>.

Bir ülkede ne kadar vergi alınacağı ve bu vergilerin hangi kaynaklardan sağlanacağı çok yönlü bir konudur. Bu konudaki dengenin kurulması optimal vergi yapısıyla ilgilidir. Vergi yapısının kurulması kolay bir mesele değildir<sup>(2)</sup>. Gerçekten bir vergi sisteminin bir çok amaçları kadar problemleri de düşünülmelidir<sup>(3)</sup>. Çünkü optimal vergi yapısı ülkenin ekonomik, siyasal ve sosyal yapısıyla halkın tercihlerine bağlıdır<sup>(4)</sup>. Bu faktörler arasında vergi yapısını etkileme açısından yapılan bir derecelendirmede kesin bir sıralama yapılması mümkün olmamakla birlikte, koşullara göre bazı faktörlerin diğerlerine üstünlük taşıdığı şeklinde görüşlere yer verilmektedir. Örneğin vergi ya-

- (1) Fethi HEPER, Toplumsal Yapı ile Vergi Arasındaki İlişkiler, Eskişehir İTİA. Yay. No: 126/148, Eskişehir, 1982, s. 60.
- (2) Esfender KORKMAZ, Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul Üniv. İkt. Fak. Yay. No: 489, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982, s. 27.
- (3) G.H. PETERS, Private and Public Finance, Collins Sons and Co. Ltd. London 1971, s. 164.
- (4) William E. SIMON, Reforming the Income Tax System American Enterprise Institute for Public Policy, Washington, ty. s. 19.
- (5) John F. DUE, Government Finance: Economics of the Public Sector, Fourt Edition, Richard D. Irwin Inc., 1968, s. 374.

pısının ekonomik yapıdan ziyade sosyo-politik ideolojilerin ve geleneklerin etkisi ile şekillendiği söylenebilmektedir.

Nitekim vergi yapısı, bir ekonomideki kamu hizmetleri yükünün topluma yansıma biçimini oluşturan ve siyasal karar organlarınca belirlenen bir uygulama düzenidir. Bu tanımlamanın doğal uzantısı olarak ilgili taraflar, vergi yapısının oluşumunda fevkalade duyarlıdır ve bu yapıyı etkilemek için azami çaba gösterirler<sup>(7)</sup>.

Vergilerin, çeşitli faktörlerde meydana gelen değişmelerden az veya çok etkilendiği açık bir gerçek olmakla birlikte, herhangi bir verginin ihdası ve değişikliğe tabi tutulması bir kanun meselesi olarak karşımıza çıkar. Bütün kanunların tabi olduğu yasama süreci vergi kanunları için de geçerlidir. Bu çalışmada, vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin yarattığı veya yaratabileceği etkiler, vergilemede "İstikrar İlkesi" çerçevesinde mükellefler açısından ele alınıp ortaya konulmaya çalışılacaktır. Böylelikle, vatandaşların maliye için ne düşündükleri hakkında daha çok şey öğrenmeye yardımcı olunması amaçlanmaktadır.

## II. VERGİLEME İLKELERİ ve İSTİKRAR İLKESİ

### A. GENEL OLARAK VERGİLEME İLKELERİ

Vergiler başta mali, ekonomik ve sosyal olmak üzere pek çok amaçlar için kullanılmaktadır<sup>(8)</sup>. Vergileme ile amaçlanan amaçlara ulaşılabilmesi, öncelikle herbiri ayrı açılardan olmak üzere bazı kurallara uyulmasını gerektirir. Vergileme ilkeleri adı da verilen vergilemede uyulması gereken kurallar bütünü günümüze kadar çeşitli açılardan ayrımlara tabi tutulmuştur.

Vergileme ilkelerinin belirli açıdan değerlendirilmesi, vergilerin o açıdan taşınması gereken üstün vasfını ortaya koymaktadır. Vergilemede belirli bir amaç için geçerli olabilecek bir ilke, başka bir amaç için geçerli olabilecek bir ilke, başka bir amaç için geçerli olamayabilecektir. Bu durum bizi, farklı amaçların gözetilmesi halinde farklı vergileme ilkelerinin hakim kılması nedeniyle "ilkelerarası çatışma"ya götürmektedir.

Ancak uygulamada hiçbir vergi sisteminde bütün ilkelere aynı anda tam olarak uyulması beklenemez. Bütün bunlara rağmen, günümüzde aşırılıklara kaçmayı engelleyen ilkeler vergilemenin anayasal normları haline gelmiştir. Bu normlara uygun hareket edilmesi gerek mevzuat, gerekse uygulama açısından başarılı sonuçların alınmasına yardımcı olur.

m

(6) HEPER, a.g.e., s. 28.

(7) Ömer Faruk BATIREL, Adnan TEZEL, İzzettin ÖNDER, Süleyman ÖZMUCUR, Türk Vergi Gelirlerini Arttırma Yolları Alternatifler ve Beklentiler, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1989-15, İstanbul 1989, s. 11.

(8) Aşağı yukarı bütün kamu maliyesi ve vergi teorisi kitaplarında yer alan bu amaçlar için Bkz. Nihat EDİZDOĞAN Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 2. b, Ekin Kitabevi, Öner Ofset ve Tipo Tesisleri, Bursa, 1991, ss. 60-65.

## B. İSTİKRAR İLKESİNİN NİTELİĞİ

Vergileme ilkeleri, çeşitli yazarlara<sup>(9)</sup> verginin aşamalarına<sup>(10)</sup> ve fonksiyonlarına<sup>(11)</sup> göre çeşitli ayırimlara tabi tutulmuştur. Bu ayırimlarda yer alan vergileme ilkelerinden biri de "istikrar ilkesi"dir. Vergileme ilkeleri ile ilgili yapılan bir sınıflamada<sup>(12)</sup>. İstikrar ilkesi, yasa tekniği ile ilgili ilkeler başlığı altında ele alınmıştır.

İstikrar ilkesinin yasa tekniği ile ilgili bir ilke olması, vergilerin kanuna dayanarak alınması gerçeğine dayanmaktadır. İstikrar ilkesi, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi nisbetlerinin mümkün merteye az değiştirilmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>(13)</sup>. Neumark, vergi hukukunun sürekliliği ilkesi adı altında ortaya koyduğu istikrar ilkesini vergi kanunları ve vergi yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının, sadece büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi olarak belirtilmektedir<sup>(14)</sup>. Yukarıdaki iki tanımlamadan da anlaşılacağı üzere istikrar ilkesi, vergi kanun ve düzenleyici işlemlerinin çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi demek değildir. Aksine, yeri geldiğinde belirli bir program çerçevesinde vergilerde değişiklikler yapılabilmesi öngörülmektedir. Nitekim bu çalışmanın vergi yapısının oluşumu kısmında açıklandığı üzere, ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle vergilerde değişiklikler yapılması doğal görülmektedir. Önemli olan, yapılan değişikliklerin gelişigüzel, olur olmaz sebeplerle ve rastgele zamanlarda yapılmamasıdır.

Bir verginin yaşam süresinin ne olacağı siyasal irade meselesi olmasına rağmen eski verginin iyi bir vergi olduğunu Von MISER vergiyi ayakkabıya benzeyerek "eski ayakkabı ile rahat yürünür" veciz ifadesi ile ortaya koymaya çalışmıştır<sup>(15)</sup>. Ancak bu eskilik, verginin ekonomik, sosyal ve siyasal koşullara uyum sağladığı zaman geçerlidir. Bu koşullarda değişimler meydana geldiğinde vergilerde değişiklik yapılması kaçınılmazdır. Yoksa bu ilke, verginin yaşam süresinin belirli bir mali dönemi kapsamı biçiminde standartlaştırılması olarak hiçbir zaman düşünülmemelidir<sup>(16)</sup>.

(9) Bu konuda bkz. İlhan ÖZER, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, TODAİE Yay. No: 163, Doğan Basımevi, Ankara, 1977, ss: 60-75.

(10) Bkz. Coşkun Can AKTAN, "Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler" Maliye Yazıları, Mayıs-Haziran 1990, s. 40.

(11) Bkz. Aykut HEREKMAN, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1986, s. 158.

(12) Bkz. HEREKMAN, Yazar adı geçen bu eserinde istikrar kelimesi yerine "kararlılık" kavramını kullanmayı tercih etmiştir.

(13) ÖZER, a.g.e., s. 66.

(14) Salih TURHAN, Vergi Teorisi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yay. No: 397, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977, s. 315.

(15) Zeki KURUCA, "Vergi Kaçakçılığı", Maliye Enstitüsü Konferansları, 1965, AÜSBF, Maliye Enstitüsü Yay. No: 23, Sevinç Matbaası, 1966, s. 205.

(16) James M. BUCHANAN, Public Finance in Democratic Process, The University of North Carolina Press, Chapel Hill, 1967, s. 59.

İstikrar ilkesinin ne olduğuna ilişkin açıklamalara bu ilkenin başka bir vergileme ilkesi olan "belirlilik ilkesi" ile karıştırılabilir olduğunu belirterek devam etmek istiyoruz. Bi iki ilke her ne kadar ilk bakışta birbirine benzerlerse de birbirinden farklıdır. Adam Smith'in ikinci vergileme ilkesi olarak ortaya koyduğu belirlilik (kesinlik) ilkesi; herkesin ödeyeceği verginin keyfi değil belirli, açık ve kesin olması olarak tanımlanmaktadır<sup>(17)</sup>. Böylelikle verginin ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek miktarı yükümlü için olduğu kadar diğer bütün herkes için de açık ve belirli olmalıdır<sup>(18)</sup>. Vergi hukukunda kıyas yasağının bulunması da belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşır<sup>(19)</sup>. Vergiler ülkemizde Kanun ile konulur. Kanunlar ise kimlerin veya hangi konuların vergi dışı kalacağını belirlemiş bulunduğundan bu konuda idare keyfi kayırmalara yönelemez<sup>(20)</sup>.

Oysa, vergilemede istikrar ilkesi yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere belirlilik ilkesinden farklı olarak vergi mevzuatının değiştirilme sıklığının sahip olması gereken esasları ortaya koymaya yöneliktir.

### III. İSTİKRAR İLKESİNİN ÇEŞİTLİ AÇILARDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### A. MÜKELLEF PSİKOLOJİSİ AÇISINDAN

Vergilendirmede istikrar ilkesine uyulması halinde vergi hukukunda daimilik sağlanmış olur. Vergi hukukunda daimiliğin sağlanması mükellef psikolojisi açısından gayet uygun düşmektedir. Gerek reform düzeyinde gerekse daha basit düzeyde olsun psikolojik faktörler sürekli gözönünde tutulmalıdır. Vergilerde gerçekleştirilen sık değişiklikler kişilerin vergiye karşı davranışlarını olumsuz yönde etkilemesi yanında, mali ahlakları üzerinde de etkili olur. Vergiye karşı gelmede önemli olan mali yüklerin değil, mükelleflerin mali ahlaklarının olduğu ortaya konmuştur<sup>(21)</sup>. Bununla birlikte yeni bir verginin çıkartılarak ilan edilmesi halinde, kural olarak insanlar belirli bir fikirle davranışlarını, belirli ölçüde verginin baskısından kaçınma şeklinde değiştirmeye yönelir<sup>(22)</sup>.

(17) Tanım için bkz. TURHAN, a.g.e., s. 293. ÖZER, a.g.e., s. 71. EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 140-141.

(18) Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, 5.b., Met-Er Matbaası, İstanbul, 1983, s. 352.

(19) Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku Cilt: 1, 3. b. Yargı Yayınları, Ankara, 1987, s. 67.

(20) Veysi SEVİĞ, Vergileme Yetkisinin Kullanımında Yargısal Denetim (Türkiye Modeli Üzerine), Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 33. Seri, İstanbul, 1990, s. 77.

(21) Günter SCHMÖLDERS, Psychologie ders Finances et de L'impôt, Presses Universitaires de France, Paris, 1973, s. 118.

(22) Arthur C. PIGOU, A Study in Public Finance, Mc. Millian Co. Ltd., London, 1962, s. 55.

Uygulamada uzun süre kalan bir vergi mükelleflerin vergiye karşı direnme ve tepkilerini körletir. Değişiklikler ise yükümlülerin körleşmiş duygularını harekete geçirir. Böyle bir durum, vergilemenin psikolojik yükünü artıran bir faktör olarak karşımıza çıkar. Sonuçta vergilerin sık sık değişmesi ödenen verginin üzerinde bir yükün oluşmasına sebep olmaktadır. Hele her bir mükellefin eğitim, kültür, vergi ahlakı, kamu harcama programlarına farklı bakışı vb. durumları dikkate alındığında psikolojik vergi yükünde önemli artışlar meydana gelebilir. Gerçekten, vergi yükü bireysel değerlere göre değişme gösteren özelliğe sahiptir.

## B. VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN

Vergi sistemlerinin oluşturulması, bunları belirleyen faktörlerin karışıklığı dolayısıyla oldukça karmaşıktır. Vergi sisteminin oluşturulması kadar bunların kanuni düzen içinde ifadesi ve prosedüre bağlanması da zordur. Esasen, vergi kanunları ve tekniğinin karışıklığı ülkemize has konu değildir. Vergilemede karışıklık evrensel bir özelliktir. Nitekim ABD, İsviçre ve Rusya gibi ülkelerin mali durumlarına baktığımızda aynı durumu görmek mümkündür<sup>(23)</sup>.

Vergi kanunlarında bazen reform adı verilerek yapılan düzenlemeler – vergi yükünde değişiklikler yaratmasının ötesinde– her defasında vergilerin tarh, tebliğ, tahsiline ilişkin yeni formalitelerin öğrenilmesini ve uygulanmasını gerektirecektir. Geleneksel formalitelerin uygulanmasını kabul eden mükellefler her türlü yeni formaliteye karşı çıkmaktadırlar. Gerçekten eski vergi ve bu verginin formalitelerine alışmış olan mükellefler için yenileri, pekçok külfet ve sorunu da beraberinde getirmektedir. Bunlarla birlikte değişikliklerin kanun bütününe uyumlu olacak şekilde yapılması da şarttır. Tek bir değişikliğin, kanunun ruhunu gözardı etmesi müesseselerin bütünlüğünü bozma tehlikesini yaratabilir. Böyle bir bütünlüğün bozulması uygulamayı ve vergi tekniğini anlamsız hale sokar.

## C. VERGİ İDARESİ AÇISINDAN

Vergi kanunlarının uygulandığı mükellefler ile vergi kanunlarını uygulayan maliye (vergi idaresi) arasında iyi ilişkilerin oluşturulup taraflar arasında olumlu havanın hakim kılınması, iyi bir vergi yönetiminin özelliklerinden biridir. Bu nedenle, yükümlülerin vergi idaresi ile ilişkileri önemli olmaktadır. Bu noktada mükelleflerin amaçları ile vergi idaresinin amaçlarını uyumlaştırmak gerekir.

Vergilerde gerçekleştirilen sık değişmeler mükellefler açısından olduğu kadar maliye idaresini de yeni bir uygulama ile karşı karşıya bırakmaktadır.

(23) Lucien MEHL, Science et Technique Fiscales, Presses Universitaires de France, Paris, 1959, s. 321.

Sık sık yeni bir uygulamanın getirilmesi vergi idaresini bıkkınlığa itme tehlikesini ortaya çıkartır. Oysa bütün örgütlerde olduğu gibi vergi idaresinin etkinliği de büyük ölçüde idarenin gayreti ve inatçılığına bağlıdır.

Kanunların hızlı değişikliği, vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmeye bazı sıkıntılara düşmesine yol açar: Çünkü, kanun yapılırken öngörülme-yen pek çok unsurlar uygulama sırasında ortaya çıkar, idare, en kısa sürede bu konuda çıkaracağı tebliğ, genelge, mukteza ve açıklamalarla konuları aydınlatmalıdır. Ülkemizde zaten iş şükü yüksek olan vergi idaresine her değişikliğin yeni yükler getirebileceği de unutulmamalıdır.

#### D. HUKUKİ VE MALİ GÜVENLİK AÇISINDAN

Vergi kanunlarının sık sık değişmesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden de önem taşır. Kişiler yürürlükteki hukuk kurallarına güvenmek isterler. Geleceğe yönelik planlarını bu güven ortamı üzerine inşa ederler. Her işletme ve mükellef işletmesinin yönetimi sırasında geleceğe yönelik bazı planlar yapıp, kararlar almak ve uygulamak durumundadır. Bu kararların bazıları doğrudan mali ve finansal nitelikte bazıları ise mali ve finansal kararlara bağlı dolaylı kararlardır. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mali ve finansal planlar üzerinde etkili olur. Bu durumda da mükelleflerin mali ve finansal planlamalarında sapmalar meydana gelmesi kaçınılmaz olmaktadır. Sonuçta firma yatırımlarının planlandığı şekilde uygulamaya aktarılması tehlikeye düşer.

Mükellefler çok uzun vadede olmasa bile orta vadede vergisel mükellefiyetlerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler. Beklenmedik bir zamanda vergi matrahında kanuni değişikliklerle artışlar sağlanması dolayısıyla vergi yüklerinde beklenmedik artışların olması vergi hukukunu belirsizliğe iter. Belirsizlik ise mevcut yatırımları tehlikeye düşürmesi yanında müteşebbislerin yatırım şevklerini kıran önemli bir faktör olarak karşımıza çıkar.

Vergilerde kısa sürelerle değişiklikler yapılması, hissedilir biçimde kanunların geriye yürüme problemini de beraberinde getirmektedir. Kanun koyucunun geçmişe yürür düzenlemelerle vergi yükünü ağırlaştırması durumunda, vergi yükümlüleri devlete karşı güvenlerini yitirirler. Öte yandan vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi ekonomik ve ticari hayatın istikrarı ve belirsizliğini de bozar<sup>(24)</sup>. Esasen bazı istisnai durumlar hariç<sup>(25)</sup> bütün kanunların geriye yürütülememesi hukukun genel bir kuralıdır. Bu nedenle bütün kanunlar için geçerli olduğu gibi geriye yürümezlik, vergi kanunları için de geçerlidir. Ancak yüksek enflasyon ve ekonomik buhranla mücadele

(24) Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, 2. b. Gazi Üniv. İkt. İd. Bil. Fak. Yay. No: 49 Ankara, 1988, s. 47.

(25) Bu konuda bkz. Mesut ÖNEN, Hukukun Temel Kavramları İstanbul 1985, ss. 180-184; Şeref GÖZÜBÜYÜK, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 3. b. S. Yay. Ankara 1973, s. 61.

ile savaş ve bunalım gibi olağanüstü durumlarda ortaya çıkan bazı haksız savaş ve spekülasyon kazançlarını vergilendirmek için vergi kanunlarının geriye yürütmesi uygun görülebilir. Bu konuda Prof. Dr. Şerafettin AKSOY devletin içinde bulunduğu haller dolayısıyla, vergi kanunlarını isteyerek geçmişe yürütmesini doğal hakkı olarak görmektedir<sup>(26)</sup>. Vergi Kanunlarının uygulanması vergi doğuran olayla ilişkilendirilmiştir. Vergi doğuran olay kavramı vergi alacağının doğup doğmadığını ve doğmuşsa, doğduğu tarihi saptamak bakımından son derece önem taşımaktadır<sup>(27)</sup>. Verginin tarihi ve tahsilinin gerçekleşmediği gerekçesine dayandırılarak yürürlüğün başlangıcının belirlenmesi gerçek geriye yürümelere yol açabilmektedir. Türk Maliye Tarihinde geriye yürümezlik ilkesinin açıkça çığnendiği örneklerle rastlamak mümkündür<sup>(28)</sup>.

Geriye yürümezlik ilkesi hakkında 1982 Anayasasında açık bir kural yoktur. Buna rağmen, Anayasa Mahkemesi geriye yürütülen vergi yasalarını hukuk devleti ve ölçülülük açılarından yargısal denetime tabi tutabilir<sup>(29)</sup>. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 3505 sayılı kanunun iptali istenen ve Gelir Vergisi Kanunundaki hayat standardı esasını düzenleyen 18. maddesi yönünden önüne gelen "Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği Bakımından İnceleme" kamu yararı, hukuksal güvenlik ve ölçülülük normlarına uygun denetim ortaya koymuştur. Mahkeme kararında<sup>(30)</sup> esasen geriye yürümenin varlığının inkar etmemekle birlikte ölçülülük, kamu yararı ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri normlarına göre değerlendirmesi yanında uygulama için yeterli zamanın tanınması gerektiğini belirterek maddenin geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceğini kesin ifade yerine, içerisinde açıkça geriye yürümenin izlerini taşıyan fakat ağırlığını geriye yürümeye veren bir karar vermiştir.

Kanımızca, vergi doğuran olayın -en azından büyük bir kısmının- gerçekleşmesinden sonra geçmişe bağlayacak şekilde çıkartılan bütün hükümlerin geriye yürüme olarak değerlendirilmesi gerekir. Kanuna bağlı bir kural olmamakla birlikte genel kabul görmüş vergicilik ilkesine dönüşen "geriye yürümeye" özen gösterilmeli, aykırı uygulamalardan kaçınılmalıdır.

#### IV. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA DEĞİŞME SIKLIĞI

Türkiye ekonomisi 1980'li yıllardan itibaren hızlı bir değişim içine girmiştir. Bu değişimi pek çok alanda olduğu gibi mali alanda da görmek müm-

(26) Şerafettin AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1982, s. 24.

(27) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yay. İstanbul, 1982, s. 17.

(28) Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 14. b. Savaş Yay. Ankara, 1990, ss: 40-41; Özhan ULUATAM, Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s. 66; BULUTOĞLU, a.g.e., s. 25. ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., s. 69, KIRBAŞ, a.g.e., s. 48; AKSOY, a.g.e., ss. 25-26.

(29) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., s. 70.

(30) 6 Nisan 1990 tarih 20484 say. Resmi Gazete ss. 33-34.

kündür. Vergi yapısının yeniden oluşturulması amacıyla bazılarına vergi reformu hüviyeti verilen bir dizi değişiklikler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanununda yapılan kapsamlı ve seri değişiklikler ile Katma Değer Vergisinin ve bazı fonların getirilmesi bu konuda verilebilecek örneklerdendir.

Yukarıda belirtilen bazı münferit değişiklikler yanında Türk Vergi mevzuatı 1980 öncesine göre bazıları kapsamlı bazıları madde bazında olmak üzere pek çok değişikliğe sahne olmuştur. Kanunların değişim seyri 1980 öncesi ve 1980 sonrası olmak üzere iki dönem itibarıyla ele alındığında 1980 sonrası dönemdeki değişmelerin, Kanunlar yanında Bakanlar Kurulu Kararları da dikkate alındığında çok hızlı bir değişim sürecine girdiği görülmektedir.

Bazı temel vergi kanunları itibarıyla yapılan değişiklikler aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

Verginin Adı	1980		Kanun Değişiklikleri	Bak. Kur. Kararı Değişiklikleri
	Sonrası Dönem	Toplam Yıl		
Gelir Vergisi	1980-990	11	16	35
Kurumlar Vergisi	1980-990	11	14	24
Katma Değer Vergisi	1984-990	7	9	20

Her ne kadar bir vergi kanununun hızlı veya yavaş değiştiği veya bunların bir problem olarak görülmesi konusu izafi bir kavram olmakla birlikte; mükellefler ve vergi idarecileri açısından da geçerli olan iki tesbiti aktarmak istiyoruz.

Bu görüşlerden biri, Prof. Dr. Selahattin TUNCER'e ait olup "mevzuatın sık ve çabuk değişmesi uzmanların bile takip edemeyeceği bir durum ortaya koyuyor ve hakikaten bir vergi müşaviri olarak, uygulamacı olarak zaman zaman mevzuatı takipte acizlik gösteriyoruz" şeklinde ifade edilmiştir<sup>(31)</sup>.

Bu konudaki diğer bir görüşte Prof. Dr. Özhan ULUATAM'a aittir. Yazar kanunların hızlı değişimini Türkiye'de Vergi Hukukunun bir güçlüğü olarak görmekte ve "Vergi Mevzuatının eşi az görülen bir sıklıkla değiştirilmesi, kurallardaki değişiklikleri izlemeyi ve vergi sisteminin bütününde ortaya çıkan başlıkları ortaya koymayı alabildiğine güçleştiriyor" demektedir<sup>(32)</sup>.

Yukarıdaki iki görüşten, vergi hukukumuzun takip güçlüğüne yol açan hızlı sayılabilecek bir değişiklik hızına sahip olduğunu görürüz. Bu güne ka-

(31) Selahattin TUNCER, Çeşitli Açılardan Vergi Sorunları, IV. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Panel Tartışmaları bölümünde dile getirilen görüş, Düzenleyen ve Yayınlayan Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s. 233.

(32) ULUTAM, a.g.e., s. 5.

dar oluşmuş ve genel düşüncenin devam edeceği anlaşılmaktadır. Çünkü Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne Eylül 1990'da yayınlanan "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısında çeşitli vergi kanunlarında 63 değişiklik öngörülmektedir<sup>33)</sup>.

## SONUÇ

Vergi yapısıyla ülkenin siyasal, sosyal ve ekonomik yapısıyla çok yakın bir ilişki olup, bu ilişkinin çok yönlü olması pekçok sorunu beraberinde getirmektedir. Her ne şekilde oluşturulmuş olursa olsun, her vergi hali hazırda mükellef olan veya gelecekte mükellef olacak olan pek çok kişiyi yakından ilgilendirmektedir. Bu nedenle, ister istemez her birey vergi mevzuatı ile ilgilenmek durumundadır. Vergi bireylerin verecekleri kararlarda önemli rol oynar.

Başarılı bir vergi uygulaması mükellef psikolojisinin de gözönüne alınmasını gerektirir. Demokratik toplumlarda seçmenlerin oylarının bu konuda bir kriter olarak değerlendirilmesi düşünülebilir. Ancak, belirli açılardan olsa bile başarılı bir vergileme için uyulması gerekli ilkeler geliştirilmiştir. belirli bir tarihsel süreç içinde ortaya çıkan bu ilkelere "vergileme ilkeleri" adı verilmektedir. Bu ilkeleri hakim kılmak önemli olmakla birlikte çeşitli nedenlerle amaçların çatışması gibi- hiçbir vergi ilkelere tam olarak uyulması mümkün olmaz. Fakat bundan hiçbir zaman vergileme ilkelerinin önemsiz olduğu sonucu çıkartılmamalıdır.

Vergi kanunlarının değiştirilme sıklığına ilişkin oluşturulan ilke, istikrar ya da kararlılık ilkesi adıyla anılır. Bu ilke kanunların hiç değiştirilmemesini değil çok sık değiştirilmemesini öngörmektedir. Bu ilkeye uyulması pekçok açıdan yarar sağlaması yanında mükellef psikolojisine de uygun düşmektedir. Mükellef psikolojisi ile verginin mali etkinliği arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergilerin belirli bir dönemdeki değişme sıklığı konusunda sayısal bir sınır veya optimal bir sayı koymak mümkün değilse de, yapılan değişiklikler değişen siyasal, ekonomik, sosyal ve mali koşullara uygun olmalıdır. Bu uygunluk sağlanırken mükellefler bu alandaki meslek mensupları ve idare zor durumlarına sokulmamalıdır. Vergi yasalarının sıklıkla değiştirilmesi vergi idaresinin etkinliğini azaltırken mükellef vicdanlarını rahatsız ederek, psikolojik vergi yükünün artmasına sebep olur.

Değişiklikler yapılırken hukukun temel kurallarından biri olan "geriye yürümeme" çok özel bazı istisnai durumlar hariç hakim kılınmalıdır. Bu konuda gösterilecek titizlik hukuk devletinin oluşmasına önemli katkılarda bulunacaktır. Geriye yükümeme ise değişikliğin yapıldığı tarihten sonraki "vergi doğuran olaylara" uygulanmasıyla sağlanabilir.

(33) Bu öngörülen değişikliklerden bazıları 3689 sayılı kanunla gerçekleştirilmiştir.

Vergi Hukukunun daimiliği bu konuda hukukun kaynaklarından biri durumunda olan mahkeme içtihatlarının gelişmesine yardımcı olacağı gibi, mahkeme içtihatları da bu oranda sorunların çözümüne katkıda bulunabilecektir. Yapılacak değişikliklerin somut olaylardan yoğrularak çıkartılmış mahkeme içtihatlarını körleteceğini unutmamak gerekir.

Vergilerin hiç değişmemesini savunmak nasıl mümkün değilse sık değişmesini de savunmak mümkün değildir. Ancak, vergiler gelişen ve dinamizmde sahip toplumlarda bu gelişme ve dinamizmi takip etmek zorundadır. Bununla beraber vergilerde olur olmaz nedenlerle plansız ve programsız değişiklikler yapılmamalıdır. Değişiklikler teorik ve pratik gerekçeleri iyice araştırıldıktan sonra ciddi hazırlık çalışmalarını takiben yapılmalıdır. Ayrıca yapılacak değişikliklerin bir reform anlayışı içinde kalkınma planlarıyla ilişkili olarak hazırlanmasının ve kamuoyunda tartışılmasında yarar vardır.

Karışık ve kalabalık mevzuata sahip bulunan Türk Vergi Sistemi, istikrar ilkesi itibariyle ele alındığında 1980 sonrası için pek olumlu şeyler söylemek mümkün değildir. Bu olumsuzluk kendini daha da hissettirecek izler taşımaktadır. Değişiklikler kısa aralıklarla değil, daha makul sürelerle kapsamlı ve bir bütün olarak gerçekleştirilmelidir. Böylelikle mükellef ve vergi idaresini daha rahat bir zeminde karşı karşıya getirmek mümkün olacaktır.