

- ARAŞTIRMA MAKALESİ -

## VERGİ REFORMU MU? YOKSA VERGİ DEFORMU MU? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine

Coşkun Can AKTAN<sup>1</sup>& Ufuk GENCEL<sup>2</sup> & Serdar YAY<sup>3</sup>

### Öz

*Cumhuriyetin ilanından günümüze değin Türk vergi sistemi sürekli olarak hükümetler tarafından değiştirilmekte ve bu değişiklikler her zaman topluma “vergi reformu” adı altında sunulmaktadır. Bu çalışmada ülkemiz vergi sisteminde ve vergi mevzuatında yapılan muhtelif değişikliklerin bir envanteri (vergi yasalarında yapılan değişiklikler, vergi afları, geriye doğru vergilemeye yönelik yasal düzenlemeler vs.) verilmektedir. Daha sonra da bu değişikliklerin ortaya çıkardığı sorunlar (vergi deformu) ele alınmakta ve anayasal iktisat perspektifinden bazı çözüm önerileri sunulmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** *Türk vergi sistemi, vergi reformu, mevzuat değişiklikleri, anayasal vergi reformu, anayasal iktisat.*

**JEL Kodları:** *H20, H21*

**Başvuru:** *30.04.2018* **Kabul:** *26.02.2019*

### TAX REFORM OR TAX DEFORM?

#### On the Distortion of Endless Legislation in the Turkish Tax System

### Abstract

*The Turkish tax system has been continuously changed by the governments since the proclamation of the republic, and these changes are always presented to the society under the name of “tax reform”. In this study, an inventory of various changes in the Turkish tax system and tax legislation (amendments in tax laws, tax amnesties, legal regulations towards backward taxation etc.) are given. Then, the problems (tax deform) stemming from these changes are discussed and some solutions are offered from the perspective of constitutional economics.*

**Keywords:** *Turkish tax system, tax reform, legislation changes, constitutional tax reform, constitutional economics.*

**JEL Codes:** *H20, H21*

1 Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ccan.aktan@deu.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0003-4294-2314>

2 Doç. Dr., İzmir Demokrasi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü ufuk.gencel@idu.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0001-9345-2572>

3 Arş. Gör. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü serdaryay@sdu.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0002-8726-744X>

## 1.GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan bu yana “bitmeyen senfoni” her yıl tekrarlanmakta ve toplum bu senfoniye dinlemeye ve izlemeye davet edilmektedir. Hemen her hükümet değişikliğinde bir vergi reform konusu gündeme gelmektedir. Yine hemen her yıl ya da kimi zaman yıl içerisinde birden çok kez vergi mevzuatında değişiklikler yürürlüğe konulmaktadır. Adına “vergi reformu” denilen, vergi sisteminde ve vergi mevzuatında yapılan değişiklikler kısmi bazı iyileşmeleri beraberinde getirirse de çoğunlukla vergileme ilkelerini ihlal ederek vergi sistemini ve mevzuatını tahrip etmektedir. Vergi reformu olarak yapılan bu değişiklikler deyim yerindeyse bir “vergi deformu”na<sup>4</sup> dönüşmektedir.

## 2. YÖNTEM

Çalışma, tarama modelinde betimsel bir araştırma niteliğindedir. Betimleyici araştırmalar, ilgi duyulan konu ya da etkinliklerin bir betimlemesini, tasvirini elde etmeyi amaçlayan araştırmalardır. Bu araştırma tipinde çalışılan olgu ya da örneklem hakkında elde edilen veriler betimlenerek temel özellikleri tasvir edilir. Betimsel araştırmalar verilen bir durumu olabildiğince tam ve dikkatli şekilde tanımlar. Bu araştırma ile ‘Türk Vergi Sisteminde sürekli olarak yapılan değişikliklerin vergi istikrarı ve etkinliği üzerindeki etkileri amaç, kapsam ve yöntem açısından analiz edilmeye çalışıldığından, betimsel tarama modeli kullanılmıştır. Çünkü tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlayan araştırmalara uygun bir modeldir (Karasar, 2006: 77).

## 3. BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde, ilk olarak Türk vergi sisteminin ve vergi reformlarının kısa bir tarihçesi verilecek, daha sonra vergi sisteminde ve vergi mevzuatında yapılan muhtelif değişikliklerin (vergi yasalarında yapılan değişiklikler, vergi afları, geriye doğru vergilemeye yönelik yasal düzenlemeler vs.) bir envanteri sunulacak ve bu envanterin yarattığı sorunlar incelenecektir.

### 3.1. Türk Vergi Sisteminin ve Vergi Reformlarının Kısa Tarihçesi

Türkiye Cumhuriyeti, kuruluşunun ilk yıllarında Osmanlı İmparatorluğu'ndan devraldığı vergileri bir süre uygulamaya devam etmiş, daha sonraki yıllarda mevcut vergilerden bazılarını kaldırarak yeni vergiler ihdas etmiştir. 1925 yılında 552 sayılı kanunla Osmanlı Devleti'nden devralınan “*Aşar Vergisi*” kaldırılmış, hayvanlar üzerinden alınan “*Ağnam Resmi*” yerine “*Sayım Vergisi*” adıyla yeni bir vergi konulmuş, ayrıca ticari kazançlardan

4 Reform terim olarak “yeniden düzenlemek, şekil vermek” anlamına gelmektedir. Bir sistem, kurum ya da yapının, zor ve tehdit edici yöntemlere başvurulmadan uzlaşımçı yöntemlerle daha iyi ve arzulanır olanın getirilmesi eylemi olarak ifade edilir. Bununla birlikte vergileme alanında sıklıkla yapılan değişikliklerin, sistemi daha iyi ve arzulanabilir hale getirmediği aksine, istikrar ve idealden uzaklaştırdığı görülmektedir. Bu nedenle vergi mevzuatında yapılan değişiklikler için iktidarlar tarafından kullanılan “reform” kavramı yerine şekil bozukluğuna uğrama, şeklini bozma, biçimini bozma, hukuk kuralının bozulmaya yüz tutması anlamına gelen “deform” kavramının kullanılmıştır.

“*Temettü Vergisi*” adıyla alınan verginin yerine 1926 yılında “*Kazanç Vergisi*” getirilmiştir. Yine bu dönemde “*Umumi İstihlak Vergisi*” adı altında bir genel tüketim vergisi konulmuş, bu vergi aynı yıl içinde “*Muamele Vergisi*” adıyla uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca “*Hususi İstihlak ve Eğlence Vergisi*” getirilmiştir. 1929 Büyük Depresyonu’nun ardından ülkemizde kazanç vergisi matrahı üzerinden “*İktisadi Buhran Vergisi*”, “*Muvazene Vergisi*” ve “*Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi*” ihdas edilmiştir. İkinci Dünya Savaşı dolayısıyla artan harcamaları finanse etmek için bazı yeni vergiler konulmuş, mevcut vergi oranlarının bir kısmı ise artırılmıştır. Örneğin, “*Varlık Vergisi*”, “*Toprak Mahsulleri Vergisi*”, “*Aynı Muamele Vergisi*” ve “*İhracat Vergisi*” adıyla yeni vergiler getirilmiş, ayrıca şeker üzerine “*İstihlak Vergisi*” konulmuştur. 1942 yılında yürürlüğe konulan Varlık Vergisi, savaş döneminde oluşan aşırı kazançları bir defaya mahsus olmak üzere vergilendirmeye yönelik bir olağanüstü vergidir. İki yıl süreyle uygulanan Toprak Mahsulleri Vergisi ise esasen aşar vergisinin geri getirilmesi anlamını taşımıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise varlık vergisi, toprak vergisi, ihracat vergisi ve istihlak vergisi kaldırılmıştır (Bulutoğlu, 1966: 5-9).

Batı’da uygulanan modern vergilerden oluşan vergi sistemi, Türkiye’de 1950’li yıllarda uygulanmaya başlanmıştır. İlk olarak, 1950 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu, 1957 yılında ise Gider Vergileri Kanunu uygulamaya konmuştur. Vergilerin tahsiline ilişkin olarak da Tahsili Emval Kanunu, yerini 1953 yılında yasalaştırılan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’na bırakmıştır. 1950 yılı başında yürürlüğe giren Esnaf Vergisi başarısız olmuş ve 1955’te kaldırılmıştır.

1950’li yıllarda getirilen vergiler ülkemizde modern bir vergi sistemi oluşturmaya yönelik ilk ciddi girişim olarak nitelendirilebilir. 27 Mayıs 1960 askeri ihtilalinden sonra mevcut vergi yasalarından bir kısmının yeniden yazımı gerçekleştirilmiştir. 1961 yılında Maliye Bakanlığı’nın girişimi ile üniversite ve özel kesim temsilcilerinin de katılımı ile Vergi Reform Komisyonu kurulmuş ve komisyonun görevleri şu şekilde tespit edilmiştir (Nadaroğlu, 1992: 420):

*“...Yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek ve bilhassa girilen reformu korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen şartlara ve münasebetlere intibak ettirmek üzere, kompetan bir reform heyetinin devamlı ilmi çalışmalarına ihtiyaç duyulmuş ve bu misyonu ifa etmek üzere, İstanbul’da 1961 yılında tam salahiyyetli Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur.”*

Vergi Reform Komisyonu, mevcut vergi sisteminin çeşitli yönlerden iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmuştur. Komisyonun önerileri çerçevesinde yatırım indirimi, servet beyanı, uzlaşma, yeniden değerlendirme, hızlandırılmış amortisman, ihracatta vergi iadesi ve benzeri vergi güvenlik müesseseleri ile vergi teşvik tedbirleri getirilmiştir. Bu dönemde zirai kazançlar kısıtlı olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Her ne kadar komisyonun temel amaçlarından biri “*vergi kanunlarını hem yükümlüler için hem de uygulayıcılar için kolay anlaşılır, rasyonel, açık ve basit hale getirmek*” şeklinde belirlenmişse de 1960 ve 1970’li yıllarda vergi yasalarında yapılan düzenlemelerle vergi sistemi son derece karmaşık bir hale gelmiştir<sup>5</sup>. Bu dönemde; Veraset ve İntikal Vergisi

5 Bu dönemde mevcut vergilerde yapılan değişikliklerin yanında yeni ihdas edilen vergiler, vergi sisteminin

Kanunu (VIVK-1959), Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu (MTVK-1963), Emlak Vergisi Kanunu (EVK-1970), Damga Vergisi Kanunu (DVK-1964) ve Harçlar Kanunu (1964) yürürlüğe girmiştir.

1970'li yılların başlarına kadar vergi sisteminin reform çalışmalarında yabancı uzman ve bilim adamlarının görüşlerine de başvurulmuştur. 1961 yılında iki Alman bilim adamı (G. Schmolders ve P. Senf), 1962 yılında ünlü İngiliz iktisatçı Nicholas Kaldor, 1972 yılında da Amerikalı maliyeci Carl S. Shoup Türkiye'ye davet edilmiştir. Bu uzmanların vergi sistemi ile ilgili çeşitli önerileri olmuştur<sup>6</sup> (Nadaroğlu, 1992: 420).

1980'li yıllara gelindiğinde Türk vergi sisteminde mevcut vergiler aynı kalmakla birlikte, vergi sistemindeki sorunların giderek arttığı açık biçimde görülmeye başlanmıştır. 1980'li yıllarda enflasyon dolayısıyla vergi tarifelerinde sık sık değişiklikler yapılmış, ayrıca vergi istisna ve muafiyetleri yaygınlaştırılmıştır. Servet beyanı kaldırılmış, gelir vergisinin tevkifat alanı genişletilmiştir. Bu dönemde vergi sisteminde yapılan en önemli değişiklik, 1985 yılında katma değer vergisinin yürürlüğe konulması olmuştur.

1990'lı yılların en önemli vergi düzenlemesi, Vergi Reformu adı altında 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı Kanundur. Bu kanunla gelirin tanımında "Kaynak Teorisi"nden ayrılarak, "Safi Artış" (Net Artış) teorisine geçilmiş, "Mali Milat" kavramı getirilerek kişilerin servetlerinde meydana gelen artışların vergilendirilmesi sağlanmıştır. 4369 sayılı Kanunla getirilen bir diğer önemli değişiklik ise, ticari kazançlarda "götürü usul" ün kaldırılıp bunun yerine "basit usul" ün getirilmesidir. 4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerin temel ilkeleri; vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerinin arttırılması olarak belirlenmiştir (Demirli, 2011: 279).

Avrupa Birliğine üyelik sürecinde üye devletlerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması amacıyla 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi ihdas edilmiştir. 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1949 yılından bu yana uygulanan eski kanun yenilenmiştir. 14/03/2007 tarihinde 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun kabul edilmiştir.

2000'li yıllarda Dolaylı vergiler alanında gerçekleştirilen en önemli ve olumlu değişiklik 2002'de yürürlüğe giren 4760 sayılı Yasa ile kabul edilen, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

---

yapısını önemli ölçüde değiştirmiştir.

6 Schmolders ve Senf'e göre "tarım kesimi ile küçük esnaf ve iş sahiplerini kapsayan geniş bir kitle kamu giderlerine sadece dolaylı vergiler yoluyla katılmaktadır. Bu nedenle dolaylı vergilerin genel vergiler içindeki payı artırılmamalıdır." Kaldor; tarımın gelir vergisi içine alınmasına karşı çıkmıştır. Tarımda potansiyel hasılların vergilendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Vergi adaletinin sağlanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için servete dayalı vergiler konmalı, maaş ve ücretliler aleyhine ve servet sahipleri lehine olan sermaye kazançları muafiyetleri kaldırılmalıdır. Serbest meslek kazançları maktu bir vergiye tabi tutulmalıdır. Kurumlar vergisi oranı %40'a çıkarılmalı ancak kaynaktan tevkifat sistemi karlar için 1/3 olmalıdır. Ölen kişinin servetinin tümü üzerinden "tereki vergisi" alınmalıdır. Sadece sosyal konutlar için Bina Vergisi muafiyeti olmalıdır. Gelir vergisi oranları düşük gelirler için indirilmeli, yüksek gelirler için artırılmalıdır. Asgari geçim indirimi yükseltilmelidir. Yatırımlar için sağlanan vergi avantajları sadece büyük işletmeler için değil küçük işletmeleri de kapsayacak şekilde olmalıdır (Giray, 2010: 280-281)

Kanunu'dur. Yapılan bu değişiklikle vergi sistemimizde yer alan 16 değişik vergi, fon, harç ve pay<sup>7</sup> kaldırılarak yerine ÖTV getirilmiştir. Öte yandan yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 sayılı Kanun) 2006 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur. Yeni kanunda en dikkat çeken değişiklikler arasında Kurumlar vergisi oranının %30'dan %20'ye düşürülmesi gelmektedir (Sakınç & Aybarç, 2016: 12).

### 3.2. Türk Vergi Sistemindeki Mevzuat Değişiklikleri

Türkiye'de vergi reformları hiç bitmeyen bir senfoni misali sürekli gündemdedir. 1950'li yıllarda vergi sisteminde Batı ülkelerinde uygulanan modern vergilerin yürürlüğe konulmasından sonra vergi reform istekleri sürekli gündemde olmuştur. Bu reform istekleri her yeni hükümet tarafından vergi kanunlarında değişiklikler yapılarak karşılanmıştır. Vergi kanunlarında yapılan bazı değişiklikler her defasında hükümetler tarafından kamuoyuna “vergi reformu” olarak takdim edilmiş ve bu alışkanlık tüm hükümet dönemlerinde devam etmiştir (Aktan, 2009). Vergi mevzuatında yapılan bu değişiklikler hem mükelleflerin hem de konunun uzmanı maliyecilerin mevzuatı takip edilmesinde ve uygulamanın şekillendirilmesinde önemli sorunlara neden olmaktadır. Bu sorun yumağı içinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu beklemek anlamsız olacaktır.

Tablo- 1'de Türkiye'de 1960-2017 yılları arasında vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin bir envanteri verilmiştir. Tablodaki veriler Türk vergi yasalarında çok sık değişiklikler yapıldığı tezini açık biçimde ortaya koymaktadır<sup>8</sup>. Tablo 1'e göre Türkiye'de vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapıldığı net olarak görülmektedir. 1960-1970 yılları arasında 52, 1980-1990 döneminde 126, 1990-1997 döneminde 38, 1997-2002 döneminde 40 ve son olarak mevcut iktidarın yönetiminde olduğu 2002-2017 döneminde 141 adet değişiklik yapılmıştır. 1960 yılından itibaren vergi kanunlarında toplamda 397 adet değişiklik yapılmıştır<sup>9</sup>.

Yapılan değişikliklerin vergi reformu niteliği taşıyabilmesi için ideal vergileme ilkelerine yönelik olması gerekmektedir. İdeal bir vergi sisteminin sahip olması gereken vergileme

7 Akaryakıt Tüketim Vergisi, Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı, Taşıt Alım Vergisi, Çevre Kirliliği Önleme Fonu, Trafik Tescil Harçları, Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Toplu Konut Payı gibi...

8 Yapılan bir başka araştırmaya göre ülkemizde 1980-1990 arasındaki on yıllık dönem zarfında Gelir Vergisi Kanunu'nda 16 kez, Kurumlar Vergisi Kanununda ise toplam 14 kez değişiklik yapılmıştır. 1985 yılı başından itibaren yürürlüğe konulan Katma Değer Vergisi Kanununda ise toplam 9 kez değişiklik yapılmıştır. Bakanlar Kurulu Kararı ile de bu vergi kanunlarında en az yirmi kez değişiklik yapılmıştır. 1980-1990 yılları arasında Gelir Vergisi Kanunu'nda 35; Kurumlar Vergisi Kanununda ise 24 kez, Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklik yürürlüğe konulmuştur. Katma Değer Vergisi Kanununda Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan değişiklik sayısı ise 20'dir. Bu veriler ülkemizde vergi hukukunun ne denli sık değiştiğini açık olarak ortaya koymaktadır. Bkz: Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, İÜ. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan, 1991/1992, s. 214. Türkiye'de mevcut iktidarın göreve geldiği 2002 tarihinden ibaren ise vergi yasalarında toplam 141 adet değişiklik yapılmıştır.

9 Mevzuatta yapılan değişiklikler sadece yasalarda yapılan değişikliklerle sınırlı değildir. Anayasanın 73. maddesine göre “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” ancak “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” Bakanlar kurulunun ilgili tarihlerde yaptığı değişiklikler de dikkate alınırsa mevzuatta istikrardan söz edilmesi söz konusu değildir.

ilkelerinden birisi de sistemin basit ve herkes tarafından anlaşılabilir olmasıdır. Yapılan değişiklikler sistemi bu ilkedan uzaklaştırmaktadır. Vergi mevzuatında açıklık ve anlaşılabilirliğin sağlanmasında mevzuatta kullanılan dilinin de sade olması beklenmektedir. Ancak, vergi mevzuatında çok fazla değişiklik yapılmasına karşın dil anlamında gerekli sadeleştirmeler yapılamamıştır<sup>10</sup>. Vergi sisteminin açıklık ve anlaşılabilirliğin sağlanmasında yükümlülük sayısının da sınırlı tutulması gerekmektedir. Ancak, bu gereklilik yapılan değişikliklerde göz ardı edilerek yeni yükümlükler getirilmiştir. Örneğin Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre yürürlükte vergi, ek vergi, resim, harç, pay, vergi cezası ve idari para cezası isimleri altında 494 adet mali yükümlülük bulunmaktadır<sup>11</sup>. Vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması sistemi istikrarsızlaştırdığı gibi başka sorunlara da yol açmaktadır.

**Tablo- 1: Türkiye’de Vergi Yasalarında Yapılan Değişiklikler (1960-2017)**

Vergi Türleri	1960-1970	1980-1990	1990-1997	1997-2002	2002-2017
Gelirden Alınan Vergiler					
• Gelir Vergisi Yasası	20	20	5	4	20
• Kurumlar Vergisi Yasası	5	14	7	3	16
Servetten Alınan Vergiler					
• Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası	-	7	2	3	3
• Veraset ve İntikal Vergisi Yasası	4	8	1	2	3
Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler					
• Katma Değer Vergisi Yasası	-	5	7	5	23
• Taahhüt Alım Yasası	-	3	2	1	-
• Akaryakıt Tüketim Vergisi Yasası	-	-	1	2	-
• Özel Tüketim Vergisi Yasası	-	3	-	1	8
• Banka ve Sigorta Vergileri Yasası (Gider Vergileri)	-	10	1	4	9
• Damga Vergisi Yasası	-	-	-	-	-
• Harçlar Yasası	4	10	1	4	9
	6		5	3	12
Vergi Usul Yasası	6	14	2	2	13
Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Yasa	4	7	3	3	14
Belediyeler Tarafından Tarh ve Tahakkuk Ettirilen Vergiler					
• Emlak Vergisi	3	8	-	3	4
• Belediye Gelirleri Yasası	-	7	1	-	5
• Şans Oyunları Vergisi	-	-	-	-	2
<b>TOPLAM</b>	<b>52</b>	<b>126</b>	<b>38</b>	<b>40</b>	<b>141</b>
Not: Sayılar ilgili yasalarda değişiklik yapan yasa adedini ifade etmektedir.					

**Kaynak:** 1997-2017 yılları Maliye Bakanlığı verilerinden yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur. 1997 öncesi yıllar ise (Seviğ, 1998: 59)’dan alınmıştır.

<sup>10</sup> Örneğin VUK’da halen Maliye ve Gümrük Bakanlığı ifadeleri kullanılmaktadır. Oysa Gümrük Teşkilatı, Maliye Bakanlığı bünyesinden 1993 yılında ayrılmıştır (Örn: bkz: VUK m. 227).

<sup>11</sup> (Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-turu-kodlari> E.T. 14.11.2017).

### 3.3. Türk Vergi Sisteminde Bir Başka Bitmeyen Senfoni: Vergi Afları

Vergi affı, devletin tek taraflı olarak bazı vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tahsilinden ve/veya vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir.

Vergi borcunu kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve sıklıkla başvuru vergi afları da vergi mevzuatını sürekli değişen yasalar kadar istikrardan uzaklaştırmaktadır. Anayasanın 73. maddesinin “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü gereği vergi vb. mali yükümlülükleri kaldırma yetkisi TBMM’ye verilmiştir. Temsili demokrasilerde halkın iradesi ile seçilen milletvekillerinin olduğu meclisler tarafından yasalar kabul edilmektedir. Bununla birlikte genellikle daha fazla vekili olan partilerden oluşan hükümetler tarafından hazırlanan yasa tasarıları meclis tarafından kabul edildiği için yasalar iktidar partisinin eğilimleri doğrultusunda belirlenir. Bu nedenle meclis tarafından kabul edilecek olan bir mali af, genellikle hükümetin görüşünü yansıtmaktadır.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarının politik gereklilik yanında sıkça uygulanmasının en önemli nedeni yetersiz kamu geliri tahsilatı sonrasında gereksinim duyulan acil gelire kavuşmaktır. Ancak kısa dönemde oluşan tahsilat artışı, bilinçli olarak geciktirilmiş vergi borçlarından oluşmaktadır. Afların dürüst mükellefleri de “af kollayan” mükellef tipine dönüştürmesi, uzun dönemde vergi gelirlerinde azalmaya yol açmaktadır (Savaşan, 2006: 44). Mali (vergi) aflar, vergiye gönüllü uyumu azaltacağı için uzun dönemde vergi gelirlerinde ciddi azalma, yeni af beklentilerinin oluşması, dürüst mükelleflerde adaletsizlik algısı oluşması (Alm, 1998: 3), vergi cezalarının etkinliğinin azalması sonucu vergi suçlarında artma gibi çok ciddi olumsuz etkileri bulunmaktadır.

Cumhuriyet tarihinde aflara sıklıkla başvurulmuştur. Cumhuriyet döneminde yıllara göre başvuru vergi afları Tablo 2 ve Tablo 3’de verilmiştir. Tablo-2 de 1923-2000 yılları arasındaki vergi afları gösterilmiştir.

**Tablo-2 Türkiye’de Vergi Afları (1923-2000)**

Tarih	Vergi Affına İlişkin Kanun
29.9.1920 (*)	29.9.1920 tarihli ve 30 sayılı Kanun
17.05.1924	Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında Kanun
05.08.1928	Elviye Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
25.03.1934(*)	42395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun geçici 1’inci maddesi.
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
15.03.1944(*)	4539 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 sayılı Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği

**Kaynak:** Ankara Ticaret Odası, Aflar Tarihi Raporu, İnternet erişim: [www.ato.org.tr](http://www.ato.org.tr). (24.12.2003). (Not: Bu kaynak internet erişiminden kaldırılmıştır).

(\*) Tarafımızdan yapılan eklemeler

Ülkemizde ilk vergi affı 29.9.1920 tarihli ve 30 sayılı kanundur. Bu kanunda 1919 yılı da dâhil olarak geriye yürütülerek, geçmiş yıllara ait aşar bedelinden borcu bulunan mültezimlerin anaparadan olan borçlarını 1921 yılı şubat ayı sonuna kadar tamamen ödemeleri durumunda ödenmemiş borçlarının faizden kaynaklanan kısmının affedileceği düzenlenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 333). Bu ilk vergi affını pek çok vergi affı takip etmiştir. 1923-2000 yılları arasında toplamda 34 ayrı vergi affı yürürlüğe konulmuştur<sup>12</sup>.

12 Türkiye'de aflar sadece vergi konusu ile sınırlı değildir. Af müessesesi sıklıkla başvurulmuş bir uygulama olmuştur. Örneğin Ankara Ticaret Odası'nın (ATO) 'Aflar Tarihi' konulu raporunda şu bilgilere yer verilmiştir: "5 Aralık 1921 yılında Fransızlar tarafından işgal edilen topraklarda işlenen suçlara ilişkin affı 1922, 1923 ve 1924 afları izledi. 1933 yılında Cumhuriyetin 10. Yılı, 1960 yılında 27 Mayıs İhtilali ve 1974 yılında Cumhuriyetin 50.yılı nedeniyle yapılan dört başı mamur aflarla birlikte tam 10 genel af ve 4 genel affa ek yasa çıkarıldı. 2000 ve 2002 yıllarında çıkarılan şartlı salıverme ve cezaların ertelenmesine dair yasalar da buna eklendiğinde neredeyse 6,5 yılda bir genel af çıkarıldı. Ankara Ticaret Odası'nın (ATO) 'Aflar Tarihi' konulu raporunu göre öğrenci affı, Türkiye'nin gündemine ilk kez 1983'de girmiştir. İlk öğrenci affının yapıldığı 1983'ten bu yana geçen 20 yıl içerisinde neredeyse her iki yılda bir öğrenci affının yapılmıştır."



2000 yılı ve sonrasındaki vergi aflarına ilişkin yasal düzenlemeler ise Tablo 3’de bir liste halinde sunulmuştur. 2000- 2017 yılları arasında ülkemizde toplam 9 Adet vergi affına yönelik yasal düzenleme yapılmıştır. Vergi aflarına bu kadar sıklıkla başvurulması vergi mükelleflerinde sürekli “yeniden af çıkar” beklentisinin yer etmesine, böylece mükelleflerde aynı senfoninin devam edeceği ve hiç bitmeyeceği algısının yerleşmesine neden olmuştur.

Vergi affı uygulamalarının olumsuz etkileri, kalkınma planları hazırlanırken de değerlendirilmiş ve hükümetler tarafından kabul edilmiştir. Buna rağmen 4. Beş Yıllık Kalkınma Planında (1979-1983) “*Kamu alacaklarının ertelenmesi ve taksitlendirilmesi nesnel ölçütlere bağlanacak ve yükümlülere bu yolun sürekli bir ek finansman kaynağı olarak kullanılması önleneyecektir*” ifadesine rağmen bu dönemde 3 adet vergi affı çıkarılmıştır. Yine 8. Kalkınma planında (2001-2005) “*vergi affı uygulamasını gerektirmeyen ortam oluşturulacaktır ve af beklentilerinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak düzenlemeler gerçekleştirilecektir.*” ifadesine rağmen bu dönemde de 3 adet vergi affı çıkarılmıştır<sup>13</sup>.

**Tablo-3 Türkiye’de Vergi Afları (2000-2017)**

06.02.2001	414 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
22.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnemede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

**Kaynak:** Yazarlar tarafından resmî gazeteler incelenerek derlenmiş ve düzenlenmiştir.

### 3.4. Türk Vergi Sisteminde Bir Başka Vergi Deformu: Geriye Doğru Vergileme

Geriye doğru vergileme (retroactive taxation), hükümetler tarafından çıkarılan yasalar çerçevesinde daha önce yürürlükte bulunan vergi ve mali yükümlülüklerle ilave yeni bir vergi ve mali yükümlük getirilmesi veya mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması şeklinde tanımlanabilir (Aktan & Gencel, 2003).

Geriye doğru vergilemeden söz edebilmek için şu şartlardan herhangi birisinin

13 Rüknettin Kumkale, “Cumhuriyet Tarihimizde Çıkarılan Vergi Afları”, <http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari/> (E.T. 15.11.2017)

gerçekleşmiş olması gerekir:

- Yürürlükte olan bir vergi ve mali yükümlülüğe ilave ek vergi ve mali yükümlülük getirilmesi ve bu verginin daha önceki mali yıllarda elde edilen gelire, servete ve harcamalara uygulanması; örneğin, uygulanmakta olan şahsi gelir vergisine ek olarak “ek gelir vergisi” adı altında bir vergi konulması ve bu verginin daha önceki yıllarda elde edilen gelirler (kazançlar ve iratlar) üzerinden alınması.
- Geriye doğru vergilemeden söz edebilmek için mutlaka daha önce yürürlükte olan bir vergi yasasının mevcut olması gerekir.
- Önceki yıllarda yürürlükte olan vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında artışlar yapılması ve vergi yükümlülerinin ek olarak hesaplanacak vergileri ve mali yükümlükleri ödemeye zorlanması; örneğin, önceki yıl gelirleri üzerinden yüzde 25 oranında alınan bir düz oranlı gelir vergisinin, yeni çıkarılan bir yasayla yüzde 30 oranına yükseltilmesi ve aradaki yüzde 5 farkın ödenmesinin talep edilmesi,

Burada dar anlamda tanımlamaya çalıştığımız geriye doğru vergileme kavramı daha geniş anlamda şunu ifade etmektedir. Daha önce yürürlükte olmamakla beraber yeni bir vergi yasası ile geriye doğru bazı vergiler ve mali yükümlülükler konulabilir. Örneğin, bir ülkede sadece gelir üzerinden alınan bir verginin mevcut olduğunu, servet üzerinden alınan bir verginin olmadığını varsayalım. Hükümet, servet üzerine yeni bir vergi koymakla esasen bir anlamda daha önce vergisi ödenmiş “biriktirilmiş gelirin” bir kısmına deyim yerindeyse el koymaktadır. Eğer, vergi yükümlüleri daha önce servet vergisi adı altında bir vergi olsa idi, belki de servet biriktirmek yerine tüketimi tercih edebileceklerdi. Ancak, daha sonra biriktirilmiş gelir (servet) üzerinden bir vergi talep edilmesi bir anlamda geriye doğru vergileme anlamına gelmektedir (Aktan & Gencel, 2003).

Tablo-4 içerisinde Türk vergi sisteminde geriye doğru vergilemeye yönelik başlıca uygulamalar gösterilmiştir. Tablodan çok açık olarak görülebileceği üzere, Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze hükümetler pek çok kez geriye doğru vergilemeye yönelik düzenlemeler yaparak vergilemede temel “hukuki güvenlik ilkesi”ni ihlal etmişlerdir. Cumhuriyet tarihimizde bu konuda ilk örnekler 1837 ve 1839 sayılı kanunlardır. 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu 04.07.1931 tarihinde kabul edilmiş olmasına rağmen 43’üncü maddesi uyarınca söz konusu kanunların 01.06.1931 tarihinden geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır<sup>14</sup>. Yine 1839 Sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu 06.07.1931 tarihinde kabul edilmesine rağmen Kanun’un 28’inci maddesi kanunun 1.6.1931 tarihinden itibaren geçerli olduğunu hükme bağlamıştır<sup>15</sup>.

14 15.07.1931 Tarih ve 1849 Sayılı RG.

15 14.07.19w31 Tarih ve 1848 Sayılı RG.

**Tablo- 4 Türkiye’de Başlıca Geriye Doğru Vergileme Uygulamaları (1931-2000)**

Yıl	Mevzuat ve Geriye Doğru Uygulamaya Dair Hükümler
1931	4.7.1931 tarih ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu (m.43) 1.6.1931 tarihinde geçerli olduğu hükme bağlanmıştır.
1931	6.7.1931 tarih ve 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanununun (m.28) 1.6.1931 tarihinde geçerli olduğu hükme bağlanmıştır.
1959	7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi 8.6.1959 tarihinde yürürlüğe girdiği halde kanun metnine konan bir geçici madde ile 1.3.1957 tarihinden sonra gerçekleşen ölüm ve intikaller dolayısıyla yapılmış olan tarihyatın yeni kanun hükümlerine göre düzeltilmesi ve bu düzeltmeye göre fazla alınmış vergilerin varsa mükelleflerine ret ve iade olunacağı hükme bağlanmıştır. Böylece kanun iki seneden fazla bir süre geriye yürümüştür.
1960	Kurumlar vergisinde 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı kanunla (Geçici m.2) vergi oranı %10’dan %20’ye çıkarılmış ve bu yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağı kabul edilmiştir.
1969	Kurumlar vergisi oranı 27.3.1969 tarihinde 1137 sayılı kanunla (geçici m.3) %25’e çıkartılmış ve yeni oranın, kurumların 1968 yılı kazançlarına uygulanacağı hükme bağlanmıştır.
1980	Kurumlar Vergisi Kanununu değiştiren 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı kanunun geçici 1. maddesinde bu kanunla değiştirilen vergi oranlarının (m.25) kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağı belirtilmiştir. Geçici 6. maddede de kanunla kabul edilen yeni vergi kesintisi oranlarının kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 1980 ve daha önceki yıllara ait kurum kazançlarından nakden veya hesaba ödenen veya tahakkuk ettirilen iratlar için de geçerli olacağı hükme bağlanmıştır. Gelir vergisi kanununun 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla eklenen geçici 9. maddesinde, kurumların 1980 takvim yılı karlarından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımlarına, Gelir Vergisi Kanunu’nun değişik 111. Maddesinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.
1980	26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı “197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, motorlu taşıtlar vergisi tarifelerini değiştirmiş ve verginin tarh zamanı mali yılın ilk ayı (Mart) geçmesine rağmen, ikinci taksit ödeme süresi dolmadığından bu değişik tarifelerin, ikinci taksit bakımından geçerli olması hükme bağlanmıştır. İki taksidi birden ödeyenler ikinci taksit için yeni kanunla oluşan vergi farkını ödemekle yükümlü tutulmuşlardır (Geçici m.3).
1993	3986 sayılı yasa ile Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi yeni vergiler ve/veya ek mali yükümlülükler getirilmiştir. Örneğin, 3986 sayılı yasanın 5. Maddesinde bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden bir defaya mahsus olmak üzere Net Aktif Vergisi alınacağı belirtilmiştir. İlk gruptaki mükelleflerden 1993 yılı bilançolarındaki net aktifleri veya aynı dönemdeki gayri safi hasılatları üzerinden verginin net aktif değerinin yüzde 1,5; gayri safi hasılatın ise binde 0,5’i oranında alınacağı; bu ikisinden hangisi yüksek ise o miktarın ödeneceği belirtilmiştir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise 1993 hesap dönemine ait envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar veya bunların 1993 hesap dönemi gayri safi hasılatları üzerinden yine yukarıda belirtilen oranlarda vergi ödeyeceklerdir. Serbest meslek erbabı mükellefler ise gayri safi hasılatlarının yüzde 2’si oranında vergi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. İlgili yasada her mükellefin ödeyeceği net aktif vergisinin 10 Milyon TL’den az olamayacağı da karara bağlanmıştır.

1999	<p>26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı yasa da geriye doğru vergileme açısından bir başka örnektir. Söz konusu kanunun amacı 17 Ağustos ve 12 Kasım tarihlerinde meydana gelen depremin yol açtığı ekonomik kayıpların giderilmesi olarak belirtilmiştir. Söz konusu yasa ile yeni bazı vergiler getirilmiş, ayrıca bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılarak yeni birtakım mükellefiyetler getirilmiştir. Söz konusu 4481 sayılı yasa ile getirilen yeni bazı vergiler şunlardır: Ek Gelir Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Götürü Ticari Kazanç Vergisi, Ek Götürü Serbest Meslek Kazanç Vergisi, Ek Ücret Gelir Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Ek Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Özel İşlem Vergisi, Faiz Vergisi. Söz konusu yasanın 2. Maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 1998 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden yüzde 5; 1998 yılı ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin, 1998 yılına ilişkin götürü matrahları üzerinden yüzde 5; ücretlilerin elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden yüzde 5 vergi ödenecektir.</p> <p>Söz konusu kanunun 16. Maddesinde ise faiz vergisi adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiş bu vergi de geriye doğru vergileme öngörmüştür. 16. Madde şu şekildedir: “1.1.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 1.2.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan Devlet İç Borçlanma Senetlerinden (Özel Tertip Devlet Tahvilleri ve döviz cinsinden tahviller hariç) İskontolu tahvil ve bonolara ödenen faizlerden, 1.2.1999 tarihinden itibaren;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>-Vadesine 1-91 gün kalanlarda yüzde 4,</li><li>-Vadesine 92-183 gün kalanlarda yüzde 9,</li><li>-Vadesine 183 günden fazla kalanlarda yüzde 14,</li><li>-Üç yıl vadeli değişken faizli üç ayda bir kupon ödemeli tahvil faizlerinden yüzde 19 oranında ödemeyi yapanlar tarafından faiz vergisi kesilir.”</li></ul> <p>Maddenin son fıkrasında ise “1.12.1999 tarihinden sonra ihraç edilmiş bulunan Devlet iç borçlanma senet faizleri bu vergiye tabi tutulmaz” hükmü yer almaktadır. Dikkat edilirse 4481 sayılı yasa ileriye doğru herhangi bir “faiz vergisi” yükümlülüğü getirmemekte, tam aksine geriye doğru bir vergileme öngörmektedir.</p>
------	---

**Kaynak:** Coşkun Can Aktan ve Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, DEÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, Ocak-Mart 2003. s. 1-22.

Geriye doğru vergileme konusunda 1994 ve 1999 yıllarında yürürlüğe konulan iki uygulamayı burada kısaca analiz etmekte yarar görüyoruz. 1994 yılında yürürlüğe konulan 3986 sayılı yasa ile 1999 yılında yürürlüğe konulan 4481 sayılı yasa geriye dönük olarak bazı ek mükellefiyetler getirmiştir. Yine, 3986 sayılı yasa ile getirilen *Ekonomik Denge Vergisi* ve *Net Aktif Vergisi* ile 4481 sayılı yasa ile getirilen yeni birtakım vergiler (*Ek Gelir Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Özel İşlem Vergisi, Faiz Vergisi* vs.) ihdas edilmiştir. Bu yasalar kanun yapma tekniğine aykırı olarak yürürlüğe koymuştur. Bize göre bu vergiler, özünde tamamen hukuk güvenliği ilkesini zedeleyen ve sadece ekonomik kriz nedeniyle daha fazla kamu geliri elde edebilmek amacıyla (sadece mali amaç gözetilerek) getirilmiş, yürütme organının politikasını yansıtan yükümlülüklerdir. Örneğin, 4481 sayılı kanunla getirilen Faiz Vergisinin ileriye dönük hiçbir hükmü bulunmamaktadır ve vergi tamamen geriye yönelik olarak uygulanmıştır<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> 4481 sayılı yasa ile getirilen vergiler, ülkemizin 1999 yılında yaşadığı deprem felaketinin yaralarının sarılması amacıyla yürürlüğe konulmuştur. Kamuoyunda “*deprem vergileri*” olarak bilinen bu vergilere genel olarak halkın bakışının çok olumlu olmadığı kanaatindeyiz. Depremi öne sürerek yeni mali mükellefiyetler getirilmesi, hukuk güvenliğini ilkesini zedeleyen birtakım vergiler salınarak bunların bir kısmının geriye doğru yürütülmesinin yanlış olduğunu burada belirtmek istiyoruz. Türkiye’de israf ve savurganlıkların had safhalarda olduğu pekâlâ çok iyi bilinmektedir. Hükümet, kamu harcamalarında disiplin sağlama yerine yeni vergiler koymayı tercih etmiştir.

4481 sayılı kanunla vergi mevzuatına giren vergilerden en önemlisi Özel İletişim Vergisidir. Özel İletişim Vergisi (ÖİV) 1999 yılında 4481 sayılı Kanun ile 31.12.2000 tarihine kadar uygulanmak üzere, yaşanan büyük depremin ardından depremin yol açtığı yıkımın giderilmesi için kabul edilmiştir. Bu nedenle verginin adı halk arasında “Dayanışma Vergisi” olarak anılmıştır. Bununla birlikte 31.12.2000 tarihinde yürürlükten kalkacak olan vergiye yönelik yeni düzenlemeler yapılmıştır. Öncelikle 4605 sayılı kanunla yürürlük süresi 31.12.2002 tarihine kadar uzatılmış, ardından 4783 sayılı kanun ile de bu süre bir yıl için yeniden uzatılarak 31.12.2003 tarihine ertelenmiştir. Son olarak 5035 sayılı kanunun 45. maddesinde yapılan düzenleme ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 39. maddesi olarak kalıcı hale getirilmiştir ve halen (18 yıldır) uygulanmaktadır.

Diğer vergilerin tahsilat miktarı bu vergiye nazaran daha düşük olmuştur. ÖİV tahsilatının toplam vergi gelirleri tahsilatı içindeki payı %1 ile %2 arasında seyretmektedir. Örneğin 2000 yılında ÖİV’nin toplam vergi hasılatı içindeki payı yaklaşık %1,56 iken bu oran 2010 da %1,95 ve 2016 yılında %1,08 olmuştur. ÖİV, gelirleri vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir. ÖİV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı diğer vergilere oranla daha fazla artış göstermiştir.<sup>17</sup> 2006-2015 döneminde ÖİV tahsilatları, beyana dayalı gelir vergisi, beyana dayalı kurumlar vergisi, veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi tahsilatlarından daha fazla olmuştur.

1999 yılında yaşanan deprem felaketi ülke için olağanüstü bir durum olmuştur. Yaşanan olağanüstü durum karşısında vergiler artırılmış ama felaketin ardından 18 yıl geçmiş olmasına karşın getirilen vergi (Özel İletişim Vergisi) kaldırılmamıştır.

2000’li yıllar sonrasında da geriye doğru vergilemeye yönelik yasala düzenlemeler yapılmış bunların bir kısmı yapılan itirazlar üzerine Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Örneğin, 6009 sayılı Kanun 23.07.2010 tarihinde kabul edilmesine karşın, Kanun’un Vergi Usul Kanunu’nu ilgilendiren 62’inci maddesinin d bendi uyarınca Kanun’un 8’inci ve 16’ıncı maddelerinin 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olacağı ifade edilmiş, bu cihetle Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 01.01.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılması suretiyle Kanun hükümleri geçmişe yürütülmüştür. İstanbul 2. Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yoluyla AYM’ye götürülen söz konusu düzenleme, “*mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe dönük olarak artırdığı ve zamanaşımına uğramış vergi borçlarını canlandırmasının hukuk kurallarının geçmişe yürütülmesi anlamına geldiği ve bunun Anayasa’da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmadığı*” gerekçesiyle AYM tarafından iptal edilmiştir (Ayyıldız & Ayyıldırım, 2015: 70).

Gelir vergisi stopajı teşviki, teşvik kapsamındaki illerde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin,

<sup>17</sup> Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2016.html> E.T. 10.11.2017

verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle yapılmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 01/01/2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen Geçici 73. maddesinde, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un üçüncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınacağı düzenlemesine yer verilmiştir. 5084 sayılı Kanun ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, gelir vergisinin % 80'i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirime ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanun'un geçici 73. maddesindeki düzenleme ile yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahını azaltmak suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşviki geriye dönük olarak azaltılmakta ya da ortadan kaldırılmakta, ayrıca ücretlilerin kaybının önlenmesi için de maddenin 01/01/2008 tarihine kadar geriye yürütüldüğü anlaşılmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 01/01/2008 tarihinden geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesini, hukuk devletinin gereklerinden olan kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı ilkelerini zedelediği sonucuna varan Gaziantep Vergi Mahkemesi, itiraz konusu kuralı Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına vararak iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi itiraz konusu kuralı, "yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edildiği; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallara yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kaldığı, 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapıldığı" gerekçeleriyle söz konusu düzenlemeyi iptal etmiştir (Özyolcu, 2012).

Benzer şekilde 5479 Sayılı Kanun 30.03.2006 tarihinde kabul edilmesine rağmen, Kanun'un 15'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesini yürürlükten kaldıran 2'inci maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceği öngörülmek suretiyle yatırım indirimi istisnası bakımından kanun maddesi geriye doğru yürütülmüştür. Dolayısıyla önceki Kanun'un yürürlükteki kurallarına göre 01.01.2006 tarihinde yatırım indirimi istisnası kapsamında yatırıma başlayan yükümlüler, Kanun'un 04.08.2006 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmasına kadar geçen sürede yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığını bilmemektedirler. Düzenleme hem milletvekilleri tarafından iptal davası yoluyla hem de vergi mahkemeleri ve Danıştay'ca itiraz yoluyla AYM'ye götürülmüş ve söz konusu düzenleme "yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlülerin, yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geçmişe yürütülmesi nedeniyle öngöremedikleri bir durumla karşılaşmış oldukları ve bundan dolayı yükümlülerin hukuksal güvenliklerinin zedelenmiş olduğu ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin ihlal edildiği" gerekçeleriyle AYM tarafından iptal edilmiştir (Ayyıldız & Ayyıldırım, 2015: 70).

### 3.5. Torba Kanun Alışkanlığı

Ülkemizde özellikle 2000’li yılların başlarından itibaren adına “torba kanun” denilen ve giderek yaygınlaşan bir uygulama söz konusudur. Temel amacı yasama sürecini hızlandırmak gibi bilinse ya da ifade edilse de Torba kanun uygulamaları birçok yönüyle hukuk devleti ile bağdaşmayan özelliklere sahip bulunmaktadır. Bu özellikleri kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür (İba, 2011: 199-200):

-Torba kanun uygulaması, geleneksel komisyon sistemini devre dışı bırakmaktadır. 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 bırakılmış komisyonların uzmanlığından yararlanmadan ve katkıları alınmadan yasalaşmış olmaktadır.

-Torba kanun görüşmelerinin, özellikle, komisyon aşamasında, yeni madde ihdasının sıklıkla görülen bir durum olduğu görülmektedir. Genel Kurulda, torba kanuna yeni madde ihdası Komisyon aşamasına göre çok daha zordur.

-Komisyona gelen ve komisyondan geçen madde sayısının yeni maddelerin eklenmesi yüzünden katlanarak arttığı görülmektedir. Böylece, torbaya daha önceden kamufle edilmek istendiği ya da kamuoyunda, ilgili kesimlerde en azından bir süre gözlerden kaçırılmak istendiği için konulmayan bir madde veya konu son anda eklenmiş olmaktadır. Bu bağlamda, torba kanunların içinde, kanundan etkilenecek kesimler açısından sürpriz olarak nitelendirilebilecek unsurlar bulunabilmektedir.

-Kanun yapım sürecinde sivil toplumun etkili bir şekilde katılması ve görüşlerini ifade etmesi, torba kanun yönteminde sekteye uğrayabilmektedir. Öte yandan, çok sayıda kanun çok sayıda bakanlığı ve kuruluşu ilgilendirdiğinden yasa yapım sürecinin teknik ilgilileri arasında gereken diyalog ve bilgi alış-verişi imkânı çoğu zaman ortadan kalkabilmektedir. Bu durum, yasama hatalarının artmasına yol açabilmektedir.

Kanun yapma tekniği; yürürlükteki mevzuatı 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 kabiliyetidir. İyi bir kanundan söz edebilmek için, bu kanunun Anayasaya, ülke gerçeklerine, genellik ve soyutluk ilkelerine ve hukuk mantığına uygun olması şartları aranır. Kişilerin veya kişilerin veya grupların çıkarları için ve belirli süre geçerli kurallar koymak, kanun yapmak bilimi esaslarıyla asla bağdaşmaz ve kanun yapma sanatına aykırı düşer. Ayrıca bu durum aynı düzeydeki kişi ve gruplar arasında eşitsizlik yaratır. Hukukun ve anayasanın “eşitlik” veya “eşit işlem” ilkesine ters düşer. Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname çıkarılırken bu ilkelere yetkili yasama ve yürütme organlarının mutlaka uyması gerekir. Aksine durum, hukuki istikrarı, toplumdaki düzeni ve güveni sarsıcı bir nitelik taşır (Kaplan, 1992:100). Yukarıda belirtilen olumsuzluklar torba kanun uygulamaları kanun yapma tekniğine uygun olmadığını göstermektedir.

Ülkemizde başlıca torba kanun uygulamaları Tablo-3 de verilmiştir. Torba kanun kapsamına bakıldığında birbiriyle ilgisi olmayan birçok konuda düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Sorun sadece bununla sınırlı olarak kalmamakta ayrıca yukarıda da ifade edildiği üzere “*torbaya daha önceden kamufle edilmek istendiği ya da kamuoyunda, ilgili kesimlerde en azından bir süre gözlerden kaçırılmak istendiği için konulmayan bir madde veya konu son anda eklenmiş olmaktadır.*” (İba, 2011: 199-200)

**Tablo- 5 Türkiye’de Başlıca Torba Kanun Uygulamaları**

Yıl	Kanun ve Kapsam
2005	21/4/2005 tarihli ve 5335 sayılı Bazı Kanun ve Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (36 maddelik bu Kanunla 53 kanun veya kanun hükmünde kararnamede 163 değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerden 21 adedi yeni, ek veya geçici madde ilaveleri şeklinde olmuştur.)
2011	13/2/2011 tarihli ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Hakkında Kanun (Toplam 234 maddeden oluşan bu kanunla, 66 ayrı kanunda ve 7 adet kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılmıştır.
2017	23.02.2017 tarihli ve 6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Toplam 26 maddeden oluşmaktadır. Bu kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121 inci maddesi yeniden düzenlenmiş ve vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca Ziraat Bankası ve Tarım Kredi Kooperatifleri tarafından kullanılan tarımsal kredi alacaklarının yeniden yapılandırılması ve ayrıca pek çok ayrı düzenleme yapılmıştır.
2017	28.11.2017 tarihli ve 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun toplam 124 maddeden oluşmaktadır. Bu torba yasa içerisinde çok sayıda kanunda değişiklik gerçekleştirilmiştir.

**Kaynak:** Yazarlar tarafından resmî gazeteler incelenerek düzenlenmiştir.

Çalışmanın bu kısmına kadar genel olarak torba kanun uygulaması ve sakıncaları özetlenmiştir. Konu vergileme açısından değerlendirildiğinde de aynı durum söz konusudur. Hükümetler normal yasama prosedürlerini izlemeden torba kanunlar ile vergi yasalarında da değişiklikler yapabilmektedir. Örneğin, 28.11.2017 tarihli ve 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda vergilere ve benzeri mali yükümlülüklerle yönelik 27 farklı düzenleme yapılmıştır<sup>18</sup>.

Sadece 28.11.2017 tarihli ve 7061 Sayılı Torba yasa içerisinde vergileme konusunda yer alan düzenlemelere bakıldığında yürütme organının ve yasama organının iradi-takdiri-ihiyari düzenlemelerinin ne derece geniş olduğunu görmek mümkündür. Vergi yasalarında torba yasalarla yapılan bu değişiklikler bir taraftan vergi mevzuatını basitlikten uzaklaştırarak daha karmaşık bir hale getirmekte, diğer taraftan da vergilemede belirlilik- açıklık-kesinlik ilkelerini ve aynı zamanda istikrar-düzenlilik-süreklilik ilkelerini bozarak vergilemede “hukuki güvenlik ilkesi”ni bütünüyle ihlal etmektedir.

Vergi mevzuatında sıklıkla yapılan değişiklikler sonucunda Türk vergi sistemi güvenilirliğini yitirmiş bir durumdadır. Devletin “zorlama” gücünü kullanarak yürürlüğe koyduğu vergiler, vergi yasalarında yaptığı değişikliklerle her ne kadar vergilerin “yasallık

18 [http://www.meclishaber.gov.tr/develop/owa/haber\\_portal.haber\\_detay\\_dokuman?p1=142939](http://www.meclishaber.gov.tr/develop/owa/haber_portal.haber_detay_dokuman?p1=142939)



ilkesi” açısından doğru gibi görünse de meşruiyet açısından tartışmalıdır. Özellikle vergi kanunlarının doğrudan değiştirilmesi yerine “torba kanun” adı altında pek çok yasaya tesir eden kanunlar aracılığıyla değişikliklerin yapılması, mevzuatı daha da karmaşık hale getirerek takip edilebilmesini zorlaştırmaktadır.

#### 4. TARTIŞMA: ANAYASAL İKTİSAT PERSPEKTİFİNDEN ÖNERİLER

Hükümetlerin vergi mevzuatını ve vergi sistemini “vergi reformu” adı altında tahribata sevk etmelerini engelleyecek temel çözüm anayasal vergi reformudur. Anayasal iktisat felsefesi çerçevesinde önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>19</sup>

1. Vergi konuları ve vergi oranlarının anayasada yer almasına ilişkin öneriler tartışılmalı ve bu radikal anayasal vergi reformunun Türkiye’de uygulanmasına yönelik öneriler üzerinde etraflıca tartışmalar yapılmalıdır. Bu hususta bir toplumsal bir mutabakat (consensus, uzlaşma) oluşturulmalı ve anayasada gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

2. Vergi afları ile ilgili bir genel kural açık olarak anayasada güvence altına alınmalıdır. Bu konudaki anayasa değişikliği önerimiz şudur:

*“Vergi ve benzeri yükümlülükler ve bunlara ilişkin cezaların affına yönelik bir yasa çıkarılamaz. Ancak doğal afetler durumunda Türkiye Büyük Millet Meclisi üçte iki çoğunluğunun kararı ile Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin cezaların affına ilişkin bir özel yasa çıkarılabilir.”*

3. Özellikle vergilerin geriye doğru yürütülemeyeceği hususunun açık olarak anayasada güvence altına alınması ve böylece hiçbir şekilde vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin geriye dönük olarak uygulanamayacağı güvence altına alınmalıdır. Anayasada yer almasını teklif ettiğimiz genel hüküm şu şekildedir (Aktan ve Gencil, 2003):

*“Kanunlar yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylar ve işlemlere uygulanır. Herhangi bir olay ya da işlem hangi kanun yürürlükte iken gerçekleşmişse kural olarak o kanun hükümlerine tabiidir. Kanunlar, geçmiş olay ve işlemlere uygulanmazlar.”*

Anayasada geriye doğru vergileme konusunda mevcut anayasamızda vergiler ile ilgili olarak 73. maddenin son fıkrasına şu eklemenin yapılmasının yeterli olacağı kanaatindeyiz: *“Kanunlar ile geçmişe dönük olarak vergi ve benzeri mali yükümlülükler konulmaz.”*

#### 5. SONUÇ

Matematiksel iktisadın ilk öncülerinden biri olarak kabul edilen Nicolas-François Canard (1750-1833)<sup>20</sup> tarafından söylenmiş bir önemli sözü burada hatırlatmakta yarar görüyoruz:

---

<sup>19</sup> Bu konuda daha kapsamlı bilgi için bkz: Aktan 2017a; Aktan,1998.

<sup>20</sup> R.F. Hebert, “Nicolas-François Canard”, New Palgrave Dictionary of Economics, Ed. S.N. Durlauf & L.E. Blume, New York. Macmillan Publishers, 2008. s. 637.

*“Her eski vergi iyi, her yeni vergi ise kötüdür.”*

İdeal bir vergi sistemi oluşturmak açısından bu sözün anlamı ve değeri büyüktür. Yeni bir vergi, bir yeni külfet demektir. Yeni bir vergi konulması ya da mevcut bir verginin kapsamında ve/veya oranında bir değişiklik yapılması vergi yükümlülerinin mevcut pozisyonlarını etkiler ve değiştirir.

Vergi reformları adı altında sık sık vergi mevzuatında değişikliklere gidilmesi en başta vergilemede “hukuki güvenlik ilkesini” (the principle of legal security) ihlal ederek vergi yükümlülerinin devlete olan güvenini erozyona uğratar ve hatta tamamen ortadan kaldırır (Aktan, 2017b). Tersinden söylemek gerekirse bireylerin devlete olan güveninin tesis edilebilmesi için hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi ve bu ilkenin başlıca unsurlarına (belirlilik, açıklık, kesinlik, istikrar, geriye doğru yürümezlik, kısya yasağı vs.) gereken saygının gösterilmesi gerekir.

Verginin konusunda, vergi oranlarında, istisna ve muafiyetler kapsamında yapılan değişiklikler yanı sıra yeni mali (vergi) aflar çıkarılması ve geriye doğru vergisel yükümlülükler getirilmesi Cumhuriyet tarihimiz boyunca sıkça tanık olduğumuz deformlar ya da tahribatlardır.

Siyasal iktidarların iradi, takdiri, ihtiyari kararlar alarak vergi sistemini bu şekilde tahrip etmeleri kabul edilebilir mi? Sorulması gereken ilk ve temel soru budur.

## KAYNAKÇA

- Aktan, Coşkun Can, Anayasal İktisat, İstanbul: İZ yayınları, 1998.
- Aktan, Coşkun Can, Kamusal Finansman: Vergileme, Ankara: Seçkin Yayınları, 2017(a)
- Aktan, Coşkun Can, “Anayasal İktisat Ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 9, Sayı 2, 2017(b)
- Aktan, Coşkun Can, “Bitmeyen Senfoni ve Vokal Katkıları (Bürokrasinin ve Mesleki Birliklerin Türk Vergi Sisteminde Bitmeyen Vergi Reform Talepleri ve Önerilerinin Değerlendirilmesi)”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 2009, Cilt: 1, No: 1, ss.39-58.
- Aktan, Coşkun Can & Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, DEÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, Ocak-Mart 2003. ss. 1-22.
- Alm James, “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, Internatinal Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=471321> (Erişim Tarihi: 15.11.2017).
- Ankara Ticaret Odası, Aflar Tarihi Raporu, <https://www.atonet.org.tr/index.php?p=198&l=1> (Erişim Tarihi: 25.09.2017).
- Ayyıldız, Yaşar ve Kadir Ayyıldırım, “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2015, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, ss. 57-74.
- Bulutoğlu, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1966.
- Demirli, Yunus, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, Maliye Bakanlığı S.G.B., Yayın No: 2011: 412.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi: 10/11/2017).
- Giray, Filiz, Maliye Tarihi, Ezgi Yayınevi, Bursa, 2010
- Hebert, Robert Francis, “Nicolas-François Canard”, New Palgrave Dictionary of Economics, Ed. S.N. Durlauf & L.E. Blume, New York. Macmillan Publishers, 2008.
- İba, Şeref, “Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları”, Ankara Barosu Dergisi, 2011/1.
- Karasar, Niyazi, Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2006
- Kaplan, İbrahim, “Kanun Yapma San’atı ve Tekniği”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 1992, Cilt:42, Sayı:1, ss. 99-101.
- Kumkale, Rüknettin, “Cumhuriyet Tarihimizde Çıkartılan Vergi Afları”, <http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari/> (Erişim Tarihi: 15.11.2017).
- Küsmenoğlu, İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi I Osmanlı Devleti’nden 1980’e,

Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

Maliye Bakanlığı, Vergi Reformu Genel Gerekçesi, Ankara, 1998.

Maliye Bakanlığı, 2000 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara, 1999.

Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi, İstanbul: Beta Yayınları, 1992.

Özyolcu, Yasin, “Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi”, LYY Mevzuat Dergisi, Haziran 2012.

Sakinç, Süreyya & Sibel Aybarç, “Türkiye İçin Vergi Reform Önerileri”, Liberal Perspektif Rapor, Sayı: 9, Ekim 2016.

Savaşan, Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)” Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi (C.VIII, S.1, 2006), ss. 41-65.

Seviğ, Veysi, “Mali Kriz Ortamında Uygulanan Ekonomi Politikaların Hukuksal Boyutları ve Yeterliliği”, içinde: Türkiye’de Kamu Ekonomisi ve Mali Kriz, XII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 15-17 Mayıs 1997, Antalya, İstanbul: Maliye Araştırma Merkezi Yayını, 1998.

Şenyüz, Doğan, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan, 1991/1992.

<http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2016.html> (Erişim Tarihi: 10.11.2017).

<http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-turu-kodlari> (Erişim Tarihi: 14.11.2017)

[http://www.meclishaber.gov.tr/develop/owa/haber\\_portal.haber\\_detay\\_dokuman?p1=142939](http://www.meclishaber.gov.tr/develop/owa/haber_portal.haber_detay_dokuman?p1=142939) (Erişim Tarihi: 15.11.2017)

## **TAX REFORM OR TAX DEFORM?**

### **On the Deformation of Frequent Changes in the Turkish Tax System**

#### **INTRODUCTION**

Since the establishment of the Republic of Turkey, “never-ending symphony” is presented every year and everyone is invited to watch and listen to this symphony. In almost every government change, a tax reform issue is on the agenda. Once every year or sometimes more than once, changes in tax legislation come into effect.

#### **METHOD**

In this part of the study, we will first give a brief history of the tax system and tax reforms

of Turkey, then we will present an inventory of the various changes made in the tax system and tax legislation of Turkey and the problems created by this inventory will be discussed.

## **A Brief History of Turkish Tax System and Tax Reforms**

From the proclamation of Turkish Republic up to now, Turkish tax reform has always been on the agenda in politics and all elected governments implemented frequent changes in tax laws. The changes in the tax system and the tax legislation, called tax reform, bring about some partial improvements, but mostly ruin the tax system and legislation in violation of the principles of taxation. These changes made as tax reform turn into “tax deform”, as the phrase goes. In Turkey, unfortunately, some of the changes in tax laws has been presented to the public as “tax reform” by governments every time and this habit has continued in all terms of government.

### **The Changes in Turkish Tax System**

Constant changes in tax legislation destabilizes the system and also leads to other problems. The legal regulations introduced to the public as “tax reform” sometimes cause curative effects on the tax system, but mostly extend the tax system and tax legislation and complicate the tax system, thus make it worse.

### **The Another Endless Symphony in Turkish Tax System: Tax Amnesty**

Frequent use of the tax amnesty in Turkey has caused the expectation of “tax amnesty over again” to stick in the tax payers’ minds, so to be imprinted on their minds of the perception that the same symphony will continue and never end.

### **The Another Legal Violation in the Turkish Tax System: Backward Taxation**

From the foundation of the Republic to the present, governments have violated the basic “legal security principle” in taxation by making arrangements for back taxes many times.

### **Bag Bill Habit**

There is a practice called “bag bill” which is gradually becoming more common in Turkey. Although its main purpose is known or expressed as speeding up the legislative process; Bag bill practices have many aspects that are incompatible with the rule of law.

## **CONCLUSION**

Frequent changes in tax legislation under the name of tax reforms erode the tax payers’ confidence in the government and even completely eliminate it.

## **DISCUSSION: RECOMMENDATIONS FROM THE CONSTITUTIONAL ECONOMIC PERSPECTIVE**

The basic solution to prevent governments from bringing tax legislation and tax system to destruction under the name of “tax reform” is constitutional tax reform. Within the framework of constitutional economics philosophy, we can list our proposals as follows:

- Suggestions on tax issues and tax rates to be included in the constitution should be discussed and thorough discussions on the proposals for the implementation of this radical constitutional tax reform should be carried out in Turkey.
- A general rule regarding tax amnesty should be clearly guaranteed in the constitution.
- The point that taxes can not be shifted backwards should be clearly guaranteed in the constitution and thus, it should be ensured that tax liabilities and similar financial liabilities cannot be applied retrospectively.