



**VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU ARASINDA BİR KAVRAM: VERGİ TAKOZU,
VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN BİR KARŞILAŞTIRMA¹**

Serkan ACUNER²

ÖZET

Bu çalışmayla, münhasıran 2019 yılında geçerli olan asgari ücret üzerindeki vergi takozu oranının tespit edilmesi, seçilmiş diğer ücret tarifeleri üzerindeki vergi takozu oranları ile karşılaştırmak suretiyle, asgari ücret üzerindeki vergi takozunun vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın kapsamına asgari ücretliler ile ücret düzeyleri ve kadro unvanları farklı kamuda görevli dört çalışan dâhil edilmiştir. Çalışma sistematik literatür taraması yöntemi ile hazırlanmıştır. Ayrıca konuya ilişkin mevzuat lâfzî (sözel) yöntemle yorumlanmış, konu açıklığa kavuşturulmuştur. Asgari ücret üzerindeki vergi yükünün arındırılmasını, dolayısıyla vergi takozu oranının düşürülmesini, asgari ücretlilerin ücret haklarının iyileştirilmesini sağlayacak önerilerde bulunmasından ötürü çalışma önem taşımaktadır. Asgari ücret üzerindeki vergi takozu oranı, diğer kamu çalışanlarına ait ücret üzerindeki vergi takozu oranından yüksek hesaplanmıştır. Asgari ücretli çalışanların vergilendirilmesinde; taşıdıkları vergi takozu oranları, ödeme güçleri ile katlandıkları fedakârlık gibi unsurlar açısından, vergilemenin adalet ilkelerinden genellik, ödeme gücü yahut eşitlik ilkelerine aykırı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca asgari ücretin mevcut şartları ücrette adalet ilkesine de aykırılık taşımaktadır. Asgari ücretlilere ek % 10 asgari geçim indirim oranı tanınmalı, işsizlik sigortası çalışan payı ile sosyal güvenlik primi çalışan payı devletçe sübvansede edilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Takozu, Asgari Ücret, Vergilendirme İlkeleri.

Jel Kodları: H24, H55, K31, K34.

**A CONCEPT BETWEEN TAX LAW AND SOCIAL SECURITY LAW: TAX WEDGE, A
COMPARISON IN TERMS OF TAXATION PRINCIPLES**

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the rate of tax wedge on the minimum wage, which is exclusively valid in 2019, and to evaluate the tax wedge on the minimum wage in terms of taxation principles by comparing it with the tax wedge rates on other selected wage tariffs. The study included minimum wage earners and four public employees with different wage levels and titles. The study was prepared by systematic literature review method. In addition, the relevant legislation was interpreted by verbal method and the subject was clarified. The study is important because it made suggestions for eliminating the tax burden on the minimum wage, reducing the tax wedge rate and improving the wage rights of minimum wage earners. The rate of tax wedge on minimum wage was calculated higher than the rate of tax wedge on other public employees. It was determined that taxation of minimum wage earners is contrary to the principles of generality, solvency or equality in terms of the factors such as tax wedge rates, ability to pay and sacrifice they endure. Moreover, the current conditions of minimum wage are contrary to the principle of justice in wages. Minimum wage earners should be granted an additional 10% minimum subsistence rate and employee's unemployment insurance contribution and employee's social security premium contribution should be subsidized by the state.

Keywords: Tax Wedge, Minimum Wage, Taxation Principles.

JEL Codes: H24, H55, K31, K34.

¹ Bu çalışma; 24-27 Nisan 2019 tarihlerinde düzenlenen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda özet bildiri olarak sunulan "Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunu Vergilendirmenin Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmanın genişletilmiş ve güncellenmiş halidir.

² Öğr. Gör. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Ardeşen MYO Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, serkan.acuner@erdogan.edu.tr

**1. GİRİŞ**

Kamu hizmeti sunan devlet bu hizmetlerin finansmanını sağlamak adına, gelir elde edenlerden ödeme güçleri nispetinde, karşılıksız olmak suretiyle vergi toplama yetkisine sahiptir. Bu husus Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (AY) md. 73 ile anayasal dayanağa kavuşturulmuştur. Vergi doğuran olay kazanç sağlayan pek çok faaliyette ortaya çıkmaktadır. Bu faaliyetlerden biri de ücretlerdir. Ücret, üretim faaliyetlerine katılan emeğin (işgücünün) çıktısıdır. Yani emekleriyle üretime katılanların elde ettiği menfaatlerin toplamı ücret olarak değerlendirilecektir. O halde emeğin semeresi olan ücreti elde edenlerin vergiye tabi olmaları AY md. 73'ün gereğidir.

Ekonomik hayat pek çok sektörden oluşmaktadır. Bu sektörlerde ekonomik faaliyetlerin içeriği farklılık arz etse de, her biri için en önemli üretim faktörü, emeği sarf edecek olan insandır. Sektörün yöneldiği mal ve hizmet üretiminde çalışan emek sahipleri ücret hakkını elde ederler. Bu hak AY md. 55'te düzenlenmiştir. Türkiye'de emek sahiplerine çeşitli tarifelere göre ücret ödenmektedir. Çalışanlar arasında en bilinen tarife ise asgari ücret tarifesidir. Asgari ücret tarifesi en düşük ücret tarifesi olmakla birlikte, milyonlarca çalışmanı ilgilendirmektedir. Diğer taraftan kamu kesimi de mal ve hizmet üretmektedir. Kamu kesimince üretilen mal ve hizmetlerde ihtiyaç duyulan emekse, kamu çalışanları vasıtasıyla giderilir. Bu çalışanların da ücret hakları bulunmaktadır ve asgari ücret tarifesinden farklılık göstermektedir. Buna bağlı olarak ücretlinin taşıdığı vergi yükü de farklılaşmaktadır.

Vergi yükü kavramı maliye literatüründe farklı oranlarla ifade edilmeye çalışılmıştır. Son dönemlerde bu oranlar arasına “*vergi takozu oranı*” (VTO) dâhil edilmiştir. Vergi takozu oranı, genel olarak, çalışanın ücreti üzerinden ödenen vergi ile vergi benzeri kamu yükümlülüklerinin, çalışanın işverenine maliyeti arasındaki oran şeklinde tanımlanmaktadır. Bu oran Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından titizlikle takip edilmekte ve her yıl itibariyle vergi takozu oranları güncellenmektedir. Türkiye'de OECD'nin takip ettiği ülkeler arasında yer almasına karşın, ulusal düzeyde bu oranın çokça dikkate alındığını söylemek mümkün değildir.

Bu çalışmanın konusu asgari ücret tarifesi ile bu çalışma kapsamında tercih edilen diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranının vergilendirme ilkeleri açısından karşılaştırılmasıdır. Çalışmanın amacı; 2019 yılı ücret tarifeleri dikkate alındığında, asgari ücretliler ile diğer kamu çalışanlarının ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı ve ortaya çıkan vergi takozu oranlarının hangi anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık taşıyıp taşımadıklarını değerlendirmektir. Ayrıca çalışmayla; asgari ücretlilerin asgari ücret haklarının iyileştirilmesi adına ücretleri üzerindeki vergi yükünün nasıl arındırılacağı konusunda önerilerde bulunma amacına yönelmiştir. Çalışmada ücret üzerindeki vergi yükünün kapsamı; gelir vergisi, damga vergisi, sosyal güvenlik primi çalışan ve işveren payı, işsizlik sigortası primi çalışan ve işveren payı olmak üzere ayrı ayrı ele alınmıştır. Çalışmayla, özellikle kamuoyunun son zamanlarda çokça tartıştığı ve asgari ücret üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi görüşünü destekler nitelikte sonuçlara ulaşıldığından önem taşımaktadır. Çalışma nitel araştırma yöntemlerinden sistematik literatür taraması yöntemiyle hazırlanmıştır.

2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI İÇERİSİNDE VERGİ TAKOZU VE ORANI

Vergi tanımlarında geçen; “...*karşılıksız*...” ve “...*zorla*...” tahsil edilme özelliği, onun kişiler üzerine bir yük olduğu hissine sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla verginin, vergi ödevinden doğan ve katlanmak zorunda olunan bir yük olduğundan bahsedilebilir (Devrim, 2002: 229). Bu yük, belirli bir dönemde elde edilen gelir ile devlet ve diğer kamu tüzel kişilere yapılan ödemeler arasındaki oransal ilişkiyi ifade etmektedir (Kılıçaslan ve Yavan; 2017: 35). Vergi yükü aslında dolaylı-dolaysız tüm vergilerin dâhil olduğu ve bir ülkede ödenen vergilerin toplamı olarak ifade edilmektedir (Nar, 2015: 688). Ancak vergi yükü kavramı; toplam vergi yükü, kişisel vergi yükü, kişisel net vergi yükü, kişisel gerçek vergi yükü gibi farklı boyutlarda da ele alınabilir. Bu çalışmada dikkate alınacak vergi yükü kavramı kişisel vergi yüküdür. Kişisel vergi yükü, kişinin toplam ödediği vergiler ile kişinin toplam geliri arasındaki ilişkiyi yansıtmaktadır (Pehlivan, 2013: 161). Tüm bu açıklamalar aslında vergi yüküne ilişkin oranın hesaplanmasında, özellikle ücret gelirlerinde, vergi takozunun bir unsur olarak dikkate alındığının göstergesidir.

Ücret üzerindeki vergi ve vergi benzeri diğer mali yükü ifade eden vergi takozu oranı kavramı aynı zamanda “*vergi kaması*” olarak da adlandırılmaktadır. Vergi takozu oranı, sosyal güvenlik primleri dahil ücret üzerindeki vergi yükünü ölçen bir kavramdır (Radu vd., 2018: 688). Vergi takozu maktu bir tutar olarak ifade edilirken, diğer taraftan orantı kurmak yoluyla ifade edildiği de görülmektedir (bkz: Tuncer, 2012: 69). Maktu bir tutar olarak; brüt ücret (veya hizmet erbabının işverene maliyeti) ile net ücret arasındaki fark, vergi takozu olarak kabul edilmektedir (Festa, 2015: 140; Tuncer, 2012: 69) (bkz: denklem 1). Aslında bu tanımla varılan vergi takozu tutarının, ücret üzerindeki vergi yükünü ifade ettiğini söylemek daha doğru olacaktır.



Literatürde vergi takozunun bir oran şeklinde ifade edildiği de görülmektedir. Nar (2015: 689-691) çalışmasında; vergi takozunu, çalışan adına vergi ve sosyal güvenlik primlerinin toplamı olarak tanımlamış, çalışanın ücretinden kesilen gelir vergisi ile hesaplanan damga vergisini ve sosyal güvenlik primi işçi payının diğer bir ifadeyle işverence ödenen sosyal güvenlik primleri hariç ücret üzerindeki vergi yükünü yansıttığını ifade etmiştir. Buyrukluoğlu ve Kutbay (2016: 262) çalışmalarında; vergi takozunu, ücret üzerindeki vergi takozu ve toplam vergi takozu şeklinde iki başlık altında ele almıştır. Ücret üzerindeki vergi takozu, işveren sosyal güvenlik primleri hariç ücret üzerindeki vergi yükünün brüt ücrete oranı şeklinde tanımlanmıştır. Toplam vergi takozu ise, çalışanın işverene maliyetinden net ücretin çıkarılması ile bulunan tutarın çalışanın işverene olan maliyetine oranı olarak tanımlandığı görülmektedir (Buyrukluoğlu ve Kutbay, 2016: 262) (bkz: denklem 2). Benzer şekilde Gülşen ve Öztürk (2016: 21) çalışmalarında; vergi takozunu, iki başlık altında ele almıştır. Gülşen ve Öztürk ücret üzerindeki vergi takozunu; işveren sosyal güvenlik primleri dâhil çalışanın ücreti üzerindeki vergi yükünün, çalışanın işverenine maliyeti arasındaki oran olduğunu kabul etmişler ve tespitlerini bu orana göre yapmışlardır (bkz: denklem 3). Diğer yandan çalışana ait net vergi takozunu ise, sosyal güvenlik primleri hariç ücret üzerindeki vergi yükünün brüt ücrete oranı olduğunu kabul etmiştir (Gülşen ve Öztürk, 2016: 22). Tansöker (2017: 317) ve ayrıca Gabrilo (2016: 233) çalışmalarında; vergi takozunu tek başına ele almış, kamusal yükler de dâhil olmak üzere hizmet erbabının işverenine maliyeti ile hizmet erbabının eline geçen net ücreti arasındaki farkın, hizmet erbabının toplam maliyetine oranı olduğunu ifade etmiştir (bkz: denklem 2). OECD vergi takozunu marjinal vergi takozu ve ortalama vergi takozu şeklinde iki başlık altında ele almaktadır (bkz: OECD, 2017: 48-52). Bu çalışmada ortalama vergi takozu dikkate alınarak değerlendirmelere gidilecektir. OECD ortalama vergi takozunun, çalışanın ücreti üzerinden ödenen vergi ile vergi benzeri kamu gelirleri toplamının, çalışanın işverene maliyeti arasındaki oran olduğunu kabul etmiştir (OECD, 2017: 14) (bkz: denklem 3). Hatta OECD vergi takozu hesaplamalarında; çalışanın, bekâr ve çocuksuz olduğundan yola çıkarak tespitlerde bulunmaktadır (Bkz: OECD, 2017: 16). Tanımlarda ifade edilen bu kavramlar aşağıda Denklem 1, 2 ve 3’de şu şekilde formüle bağlanabilir:

$$\text{Vergi Takozu Tutarı} : \text{Hizmet Erbabının Brüt Ücreti} - \text{Net ücret} \quad (1)$$

$$\text{Vergi Takozu Oranı} : \frac{\text{Hizmet Erbabının İşverene Maliyeti} - \text{Net Ücret}}{\text{Hizmet Erbabının İşverene Maliyeti}} \quad (2)$$

$$\text{OECD'ye Göre Vergi Takozu Oranı} : \frac{\text{İşveren Sosyal Güvenlik Payı Dâhil Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü}}{\text{Hizmet Erbabının İşverene Maliyeti}} \quad (3)$$

3. VERGİ TAKOZU ORANININ KAPSAMI

Türk vergi, iş ve sosyal güvenlik hukuku kapsamında vergi takozu oranının hesaplanmasına esas teşkil eden değerler; gelir vergisi yanında damga vergisi, sosyal güvenlik primi çalışan payı (SGPÇP), sosyal güvenlik primi işveren payı (SGPİP), işsizlik sigortası primi çalışan payı (İSPÇP) ve işsizlik sigortası primi işveren payıdır (İSPİP). Bu unsurlar ücret üzerindeki vergi yükünün kapsamına dâhildir.

3.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi; gelir üzerinden salınan ve tahsil edilen, şahsi nitelikteki yani sübjektif ve dolaysız vergilerden biridir (Türk, 2008: 160). Gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) md. 1’e göre; “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir kabul edilen kazanç ve iratlar ise mezkûr kanunun devam eden maddesinde sıralanmıştır. Bunlar gelirin unsurları olarak adlandırılır ve bunlardan biri de ücrettir. Gerçek kişi tarafından elde edilen ücretler gelir vergisine tabidir. Ücretin vergilendirilmesindeki genel esaslar GVK md. 61-64 arasındaki maddelerde düzenlenmiştir.

GVK md. 61/1’e göre ücret; “...işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”. Diğer taraftan ücret kabul edilen diğer ödemelere GVK md. 61/2 ve md. 61/3’te yer verilmiştir. Buna göre ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılıkları yanında istisna hadlerini aşan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ayrıca bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor



hakemlerine ve diğerlerine sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilecektir. Ücretin safi değerine ise; işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından GVK md. 63'deki indirimler yapıldıktan sonra ulaşılmaktadır. Buna göre örneğin; brüt ücretten, sosyal güvenlik primi çalışan payı ve işsizlik sigortası primi çalışan payı indirildikten sonra kalan tutar safi gelir kabul edilerek, asgari ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanmış olur. Matrah üzerine GVK md. 103'de yer alan tarife uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanır. Başka bir örnek ile kamu çalışanı bir memurun gelir vergisi matrahı ise şu şekilde hesaplanır. Kamu çalışanın; gösterge aylığı, taban aylığı, kıdem aylığı, ek gösterge aylığı, idari görev tazminatı gibi gelir kalemleri gayrisafi ücretini oluşturmaktadır. Bu tutardan sosyal güvenlik primi çalışan payı, sendika aidatı ve benzeri diğer kalemler indirilir. Böylelikle kamu çalışanın gelir vergisi matrahına ulaşılır³.

Ücretlerin vergilendirilmesinde GVK md. 32 ile hükmedilen asgari geçim indirimi (AGİ) gibi vergi indirimi sağlayan unsurların, gelir vergisinden indirilmesi ile birlikte hizmet erbabının ödeyeceği vergiye ulaşılmaktadır. Bu müessese; aile fertlerinin asgari geçim düzeylerinin korunmasını sağlayan ayrıca ödeme gücü ilkesine sadakati pekiştiren bir müessesedir (Acuner ve Acuner, 2018: 266). Asgari geçim indiriminin tespitiyle, ücretlinin hangi gelir seviyesinden sonra vergilendirileceği tespit edilmiş olur (Herekman, 1976: 57). GVK md. 32/1'e göre asgari geçim indirimi oranı; "...mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'i ..." oranında toplam nispete isabet eden tutardır. Örneğin evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan bir ücretlinin sahip olacağı asgari geçim indirimi oranı (% 50 + % 10 + % 7,5 + % 7,5 =) % 75'tir. Dolayısıyla asgari brüt ücretin aylık tutarına uygulanacak %75'lik oranla bulunan tutar, indirim olarak dikkate alınacaktır. 2019 yılı asgari brüt ücret 2.558,40 TL'dir. Bu tutara yukarıdaki örnekte hesaplanan % 75'lik asgari geçim indirimi oranı uygulandığında (2.558,40 x 0,75 =) 1.918,8 TL asgari geçim indirimi tutarına ulaşılır. Asgari geçim indirimi tutarına GVK md. 103'teki tarifinin ilk diliminde yer alan % 15'lik oran uygulandığında ise (1.918,80 TL x %15=) 287,82 TL'lik tutara ulaşılır ve bu tutar aylık asgari geçim indirimi olarak kabul edilir. 287,82 TL'lik tutar aylık hesaplanan gelir vergisinden indirilir (GVK, md. 32/2).

2018 yılı Mart ayında asgari geçim indirimine yönelik ilave bir düzenlemeye 7103 sayılı Kanunla gidilmiştir. Adı "*ilave asgari geçim indirimi*" olarak yasalaşan (GVK md. 32'ye dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen) bu düzenleme; net ücretleri, GVK md. 103'te yer alan tarifinin ikinci dilimine rastlaması dolayısıyla azalan hizmet erbaplarına yönelik ilave asgari geçim indirimi sağlayan bir müessesedir. Düzenlemeye göre net ücretlerinin toplamı ikinci dilime rastlaması ve bu dilimden vergilendirilmesi sebebiyle, ücreti; bekâr ve çocuğu olmayan asgari ücretlinin ücret tutarından (2.020,90 TL'den) aşağı bir tutara düşmesi halinde, çalışanın asgari geçim indirimi, aradaki fark kadar artırılır (GVK, md. 32/5). Yasalaşmasına karşın anlaşılması zor bu düzenlemeyi bir örnek yardımıyla açıklamak daha doğru olacaktır. 2019 yılı asgari brüt ücret 2.558,40 TL'dir. Bekâr ve çocuksuz asgari ücretlinin net ücreti 2.020,90 TL'dir. Evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan bir ücretlinin net asgari ücreti ise 2.116,85 TL'dir. Evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan asgari ücretli prim ve benzeri adlar altında hiç bir ödeme almadığı düşünülürse, Eylül - Aralık aylarında gelir vergisi tarifisinin ikinci dilimden vergilendirilecek ve ücreti 2.008,12 TL'ye düşecektir. Kanun koyucu düzenlemede (2.020,90 TL - 2.008,12 TL =) 12,78 TL'nin evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan asgari ücretlinin asgari geçim indirimine eklenmesi yönünde iradesini yasalaştırmıştır. Dolayısıyla 287,82 TL asgari geçim indirimi kullanan asgari ücretlinin Eylül - Aralık aylarında ki asgari geçim indirim tutarı (287,82 TL+12,78 TL) 300,60 TL olacaktır (bkz: 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği). Burada ifade edilen tüm hususlar ilerleyen başlıklarda asgari ücretlinin VTO hesaplamalarında da dikkate alınacaktır.

3.2. Damga Vergisi

Günlük yaşam içerisinde kişiler arasında meydana gelen bazı hukuki ilişkilerin belgeye bağlanması bazen hukuki bir zorunluluktan bazen de ihtiyaçtan yahut tarafların iradesinden doğmaktadır (Şenyüz vd., 2008:628). Belgeye bağlanacak hukuki durumu resmileştirecek makamın sağlamış olduğu hizmetin karşılığında tahsil edilen kamu geliri damga vergisidir.

Türkiye'de damga vergisi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK) ile düzenlenmiştir. Kanuna göre; ekli (I) sayılı listesinde yer alan kâğıtlar damga vergisine tabidir (DVK, md. 1/1). Bu hükümde geçen kâğıt terimi aynı maddenin devam eden fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre damga vergisine tabi kâğıt, "...yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek

³ Bu örneklerle verilen matrah hesapları, ilerleyen başlıklarda ücret bilgileri verilecek çalışanların gelir vergisi matrahlarının hesabında kullanılacaktır. Dolayısıyla burada belirtilen matrah hesabı, tüm ücretler için kesin hesaplamalar vermeyecektir.



için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri...” ifade etmektedir. Damga vergisinin var olma sebebi tanımda geçen ispat yükü ile açıklanabilir. Yani damga vergisi, hukuki işlemin kâğıda dökülmesi ve imzalanması suretiyle ispatına yönelik onayın karşılığında alınan bir vergidir. Damga vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir (DVK, md. 3/1). Ancak resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder (DVK, md. 3/2).

DVK'nin ekli (I) sayılı listesinin (IV) numaralı “*makbuzlar ve diğer kâğıtlar*” başlıklı (1) numaralı “*makbuzlar*” alt başlığında belirtildiği üzere “...maaş, ücret, ... ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar ... için ... nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtlar” %0 7,59 oranında damga vergisine tabidir. Damga vergisi asgari ücretlerde brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Buna göre asgari ücret üzerinden hesaplanan damga vergisi $(2.558,40 \times \% 7,59) = 19,42$ TL'dir.

Çalışmada örneği verilecek olan çalışanlar için damga vergisi; brüt ücretten sosyal güvenlik primi işveren payının çıkarılması sonrasında kalacak tutar üzerinden hesaplanacaktır. Örneğin 6.119,48 TL brüt ücrete sahip bir kamu çalışanı adına devletçe ödenen sosyal güvenlik primi işveren payı 969,04 TL'dir. Dolayısıyla bu kamu çalışanının ücreti üzerinden hesaplanacak olan damga vergisi tutarı $[(6.119,48 - 969,04) \times \% 7,59] = 35,99$ TL'dir.

3.3. Sosyal Güvenlik Kesintileri ve İşsizlik Sigortası

Sosyal güvenlik kişiler açısından karşılanması gereken önemli ihtiyaçlardan biridir (Acuner, 2017: 11). Çünkü belirsizlikler içerisinde yaşayan kişiler, çeşitli özel yahut sosyal risklerle karşı karşıyadırlar. Bu riskler; kaza, hırsızlık, yangın gibi özel ayrıca sağlık, malullük, yaşlılık ve ölüm gibi sosyal riskler şeklinde kendini göstermektedir. Bu risklerle karşı karşıya kalanlar, risklerin yarattığı mağduriyeti ortadan kaldırmak üzere bir araya gelmektedirler. Bu durumsa sigorta himayesini doğuran önemli etkenlerden biridir. Sigorta himayesi; özel risklere karşı sağlanacak özel sigorta himayeleri ve sosyal risklere karşı sağlanacak sosyal sigorta himayeleri şeklinde iki farklı yöntemle sağlanmaktadır.

Sosyal sigorta himayesi günümüz modern toplumlarda (istisnalar hariç) devlet tarafından sağlanmaktadır. Sağlık, malullük, yaşlılık ve ölüm gibi sosyal risklere karşı devletin sağladığı himaye karşılığında hem işverenin hem de çalışanın, tehlike birlikteliğine katılmaları, primli yahut primsiz yöntemlerle sağlanır.

Türk sosyal güvenlik hukuku kapsamında hem sosyal güvenlik hem de işsizlik sigortası primleri, çalışanın ücreti üzerinden işveren ve çalışan payı olmak üzere ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Çalışanın net ücretinin ayrıca işverenine toplam maliyetinin hesaplanmasına esas teşkil eden bu ödemeler, vergi takozunun hesaplanmasında da önem taşımaktadır. Bu ödemeler aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

Türk hukukunda çalışanların sosyal güvenliğe kavuşması ile ilgili usul ve esaslar 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) ile düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, mezkûr kanunun yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte olan 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu (TCESK) kapsamında olan ve o dönem istihdam edilen kamu çalışanların sosyal güvenlik hakları da yine bu kanun kapsamında korunmaktadır. Yani kamuda istihdam edilen kamu çalışanlarından bazılarının sosyal güvenlik primleri SSGSSK'ye göre hesaplanmakta, diğer bazılarının ise Emekli Sandığı Kanunu'na göre hesaplanmaktadır.

Gelir kaybına yönelik kamu kesimince sağlanan başka bir himaye işsizlik sigortasıdır. Kamu; bu müessese ile sigortacılık tekniğini kullanarak faaliyet gösterirken, başka bir sosyal yükümlülüğünü yerine getirmektedir. İşsizlik sigortası, çalışanları işsiz kaldıkları dönemlerde yaşayacakları gelir kayıplarını koruyan sigorta himayesidir. Kamusal anlamda koruma sağlayan ve zorunlu olan bu himaye yönteminde, çalışma irade ve yeteneğine sahipken, herhangi bir sağlık yahut yetersizlik sorunu yaşamazken, iradesi dışında kusur veya kastı olmaksızın işsiz kalan çalışanlara yasal bir süre ve tutar ile sağlanan bir destektir. İşsizlik sigortası ile ilgili usul ve esaslar 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nda (İSK'de) düzenlenmiştir. Mezkûr kanun md. 46'da düzenlendiği üzere tüm çalışanlar işsizlik sigortası kapsamında değildir. İSK md. 46/2'de düzenlendiği üzere; SSGSSK md. 4/1-(a) bendi ile mezkûr maddenin ikinci fıkrası kapsamında hizmet akdine dayalı olarak çalışan sigortalılar yanında İSK md. 46/2'de belirtilen diğer çalışanlar işsizlik sigortası kapsamındadır. İşsizlik sigortası primi ise; çalışan, işveren ve devlet paylarından oluşmaktadır. Buna göre işsizlik sigortası primi; brüt ücret üzerinden % 1 çalışan payı, % 2 işveren payı ve % 1 devlet payından oluşmaktadır.

3.3.1. Sosyal Güvenlik Primi Çalışan Payı

Sosyal güvenlik primi çalışan payı; SSGSSK md. 4 kapsamında hizmet akdi olsun ya da olmasın çalışanların sosyal güvenceye kavuşması adına hesaplanarak devlete aktarılan vergi benzeri gelir niteliğinde bir ödemedir. Parafiskal gelir niteliğinde olan bu kamu gelirin (Acuner, 2018: 221) kapsamında malullük, yaşlılık ve ölüm risklerine karşı güvence sağlanırken, diğer taraftan genel sağlık riskine karşı da himaye sağlanmaktadır.

Asgari ücretliler SSGSSK md. 4/1-(a) kapsamındadır. Bu kapsamda hizmet akdiyle çalışan asgari ücretli için, brüt ücreti üzerinden malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 9, genel sağlık sigortası için % 5 olmak üzere toplamda % 14 oranında prim hesaplanmaktadır (SSGSSK, md. 81). Asgari ücretlinin sosyal güvenlik primi çalışan payı brüt ücreti üzerinden hesaplanmaktadır. Buna göre asgari ücretliler tarafından ödenen sosyal güvenlik primi tutarı (2.558,40 TL x % 14=) 358,18 TL'dir.

Benzer şekilde SSGSSK md. 4/1-(c)-(2)'ye tabi istihdam edilmiş bir kamu çalışanı için, malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 9, genel sağlık sigortası için % 5 olmak üzere toplamda % 14 oranında prim hesaplanmaktadır. Buna karşın Emekli Sandığı Kanunu'na tabi istihdam edilen kamu çalışanı içinse toplamda % 16 oranında prim hesaplanmak zorundadır. Kamu çalışanın ödeyeceği sosyal güvenlik primi çalışan payı, sigorta priminin hesaplanmasına esas değer (SPHED) üzerinden yukarıda belirtilen nispetlerle hesaplanmaktadır. Sigorta priminin hesaplanmasına esas değer ise, SSGSSK'ye tabi çalışanlarda; gösterge aylığı, taban aylık, kıdem aylığı, ek gösterge aylığı, özel hizmet tazminatı ve üniversite ve diğer kamu kurumlarında olduğu gibi (kurum) ödeneğinin toplamından oluşmaktadır. Emekli Sandığı Kanunu'na tabi kamu çalışanın sigorta priminin hesaplanmasına esas değerinin tespiti farklılık arz etmektedir. Bu çalışanlar için; gösterge aylığı, taban aylığı, ek gösterge aylığı ve kıdem aylığı yanında en yüksek devlet memuru aylığına uygulanacak ek gösterge oranları ile tespit edilecek tutarlar sigorta priminin hesaplanmasına esas değere dâhil edilecektir. Örneğin aynı kadro unvanına sahip ancak farklı iki kanuna tabi istihdam edilen kamu çalışanlarına ait sigorta priminin hesaplanmasına esas değerler Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Farklı İki Kamu Çalışanına Ait Çalışanca Ödenecek Sosyal Güvenlik Prim Tutarları İle Sigorta Priminin Hesaplanmasına Esas Değerleri

TCESK'ye Tabi Kamu Çalışanı "A" Kişisi 2019 Ocak Ayı (TL)			SSGSSK'ye Tabi Kamu Çalışanı "B" Kişisi 2019 Ocak Ayı (TL)			
(ABRÜT) Brüt Ücret			8.432,01	(ABRÜT) Brüt Ücret		7.615,69
(ANET) Net Ücret			6.464,11	(ANET) Net Ücret		6.183,44
(B _{Top}) SPHED	(BA1) Gösterge Aylığı	144,96	3.629,77	(BB1) Gösterge Aylığı	96,44	3.659,67
	(BA2) Taban Aylık	2.044,19		(BB2) Taban Aylık	2.044,19	
	(BA3) Kıdem Aylığı	26,12		(BB3) Kıdem Aylığı	2,61	
	(BA4) Ek Gösterge Aylığı	300,37		(BB4) Ek Gösterge Aylığı	300,57	
	(BA5) En Yüksek Devlet Memuru Aylığı x Ek Göstergelere Bağlı Emekli Keseneği Oranı	1.054,58		(BB5) Özel Hizmet Tazminatı	0	
	(BA6) İdari Görev Aylığı	59,55		(BB6) Kurum Ödeneği	1.215,86	
(C) SGPCP (%16) [(BA _{Top})X0,16]			580,76	(C) SGPCP (%14) [(BB _{Top})X0,14]		512,35

Görüleceği üzere Tablo 1'de çalışan A'nın sigorta priminin hesaplanmasına esas değeri Çalışan "B"ye göre farklılık göstermektedir. Bunun sebebi esasen her iki çalışanın farklı kanun hükümlerine göre istihdam edilmelerine dayanmaktadır. SPHED tespitinde dikkate alınan kalemlere/ödemelere bakıldığında; Çalışan "A" için "En Yüksek Devlet Memuru Aylığı x Ek Göstergelere Bağlı Emekli Keseneği" (BA5) rasyosu hesaplamaya katılırken, çalışan "B" için "Kurum Ödeneği" (BB6) hesaplamaya dâhil edilmiştir. En yüksek devlet memuru aylığı 2019 yılı için 1.240,68 TL'dir. Çalışan A'nın ek göstergelere bağlı emekli keseneği oranı % 85'tir. Buradan Çalışan A'nın (kurum ödeneği kalemi yerine geçecek olan) "En Yüksek Devlet Memuru Aylığı x Ek



Göstergelere Bağlı Emekli Keseneği 1.054,58 TL olarak hesaplamaya dâhil edilecektir. Her iki çalışan için ödenen; (B₁), (B₂) ... (B₆) satırlarında yer alan tutarların toplamı “(B_{Top}) - Sigorta Priminin Hesaplanmasına Esas Değer” olarak tespit edilmektedir. Buna değere bağlı olarak çalışan A; sosyal güvenlik primi çalışan payını [(B_{A-Top}) x 0,16=] 580,76 TL olarak ödeyecektir. Çalışan B ise; sosyal güvenlik primi çalışan payını [(B_{Top})x0,14=] 512,35 TL olarak ödeyecektir.

3.3.2. İşsizlik Sigortası Primi Çalışan Payı

İSK'nin kapsamını düzenleyen md. 46/2'ye göre prim; SSGSSK md. 4/1-(a)'da belirtilen, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların ücretleri üzerinden hesaplanacaktır. Asgari ücretle çalışanlar bu kapsamdadır. Dolayısıyla asgari ücretle çalışanların brüt ücretleri üzerinden % 1 oranında işsizlik sigortası primi çalışan payı hesaplanarak işsizlik sigorta fonuna aktarılmaktadır (İSK, md. 49/1). Asgari ücretle çalışanlar için bu tutar 2019 yılında (2.558,40 TL x %1=) 25,58 TL'dir. Asgari ücretlilere karşın kamu çalışanları, İSK kapsamında olmayıp, onlar için bu pay hesaplanmamaktadır (İSK, md. 46/3).

3.3.3. Sosyal Güvenlik Primi İşveren Payı

Sosyal güvencenin çalışanlara sağlanması adına işverenlerin de prim ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Dolayısıyla işveren, çalışanın sosyal güvenliğinden çalışanlar kadar sorumlu tutulmuş ve sigorta priminin hesaplanması sonrasında Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK'ye) ödenmesi konusunda ödevlendirilmiştir. Sosyal güvenlik primi işveren payı çalışanın tabi olduğu mevzuat hükümlerine göre değişiklik göstermektedir. Örneğin asgari ücretliler, kamu çalışanı memurlar ve kamu çalışanı işçiler için oran farklılaşmaktadır.

SSGSSK gereğince işveren asgari ücretli adına; malullük, yaşlılık ve ölüm riski (için % 11) (SSGSSK, md. 81/1-a), genel sağlık sigortası (için % 7,5) (SSGSSK, md. 81/1-f) ve kısa vadeli sigorta kolları için (%2) (SSGSSK, md. 81/1-c) toplamda % 20,5 oranında prim hesaplanmaktadır. Bu primin işverene tanınan teşvik tutarı olan % 5'lik kısmı indirildiğinde (SSGSSK, md. 81/1); işveren, çalışanı asgari ücretli için % 15,5 oranında prim ödemektedir. İşveren asgari ücretli çalışanı için 2019 yılında aylık brüt ücret üzerinden (2.558,40 TL x % 15,5 =) 396,55 TL prim hesaplayarak sosyal güvenlik kurumuna ödemek zorundadır.

Diğer taraftan SSGSSK gereğince işveren kamu çalışanı memurlar için; malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 11, genel sağlık sigortası için % 7,5 olmak üzere toplamda % 18,5 oranında prim hesaplanmaktadır. Kamu çalışanı şayet Emekli Sandığı Kanunu'na tabi istihdam edilmişse, malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 20, genel sağlık sigortası için % 12 olmak üzere toplamda % 32 oranında prim hesaplamak zorundadır. Daha öncede belirtildiği ve açıklandığı üzere prim; sigorta priminin hesaplanmasına esas değer üzerinden tespit edilecektir. Buna göre yukarıda örneği verilen çalışanın “A” ile çalışanın “B” adına işverence ödenecek sosyal güvenlik prim tutarları aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Farklı İki Kamu Çalışanı Adına İşverence Ödenecek Sosyal Güvenlik Prim Tutarları

TCESK'ye Tabi Kamu Çalışanı A 2019 Ocak Ayı (TL)		SSGSSK'ye Tabi Kamu Çalışanı B 2019 Ocak Ayı (TL)	
(A _{A1}) Brüt Ücret	8.432,01	(A ₁) Brüt Ücret	7.615,69
(A _{A2}) Net Ücret	6.464,11	(A ₂) Net Ücret	6.183,44
(B _{A-Top}) SPHED	3.629,77	(B _{B-Top}) SPHED	3.659,67
(C) SGPIP (%32) [(B _{Top})x0,32]	1.161,53	(C) SGPIP (%18,5) [(B _{Top})x0,185]	677,04

3.3.4. İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı

İSK gereğince çalışanın brüt ücreti üzerinden % 2 oranında işsizlik sigortası payı hesaplanarak işsizlik sigorta fonuna aktarılmaktadır (İSK, md. 49/1). Bu pay işverene yüklenen bir sorumluluktur. İşsizlik sigortası primi çalışan payı gibi işveren payı da; SSGSSK md. 4/1-(a)'da belirtilen, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların ücretleri üzerinden hesaplanacaktır. Asgari ücretle çalışanlar bu kapsamdadır. Asgari ücretle çalışanlar için bu tutar 2019 yılında (2.558,40 TL x % 2=) 51,17 TL'dir. Asgari ücretlilere karşın kamu çalışanları için bu pay hesaplanmamaktadır.

**4. FARKLI ÜCRET TARİFELERİNDE VERGİ TAKOZU ORANI - 2019**

Bu başlık altında ücret üzerindeki vergi takozunun anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Karşılaştırma yapmak üzere 4 farklı ücret tarifesi 2019 yılı Ocak ayı ücretleri itibariyle dikkate alınmış ve çalışanlar üzerindeki VTO karşılaştırılmıştır. İlk tarife asgari ücretlilere ait asgari ücret tarifesidir. Asgari ücretle karşılaştırılacak olan ücret tarifeleri kamu çalışanlarına ait ücret tarifeleridir. Bu ücret tarifelerinden ilki memur kadrosuyla istihdam edilen orta gelir düzeyinde yer aldığı kabul edilebilecek çalışana aittir. Diğer iki tarife yine orta gelir düzeyinde yer aldığı kabul edilebilecek ancak memur statüsüne ilaveten nitelikli bir kadroda istihdam edilen çalışanlara aittir. Daha önce kamu çalışanlarının bir kısmının 15.10.2008 sonrasında istihdam edildiği ve SSGSSK kapsamında olduklarına, diğer kısmının bu tarihten önce istihdam edildiği ve Emekli Sandığı Kanunu kapsamında sosyal güvenceye kavuştuklarına değinilmişti. Dolayısıyla farklı iki kanun kapsamında olan bu çalışanlar için vergi takozu oranı ayrı ayrı hesaplanacaktır. Çünkü bu çalışanlar için sigorta priminin hesaplanmasına esas değerlerin tespiti farklılık arz etmektedir. Bu başlıkta son olarak yüksek gelir düzeyinde olduğu kabul edilebilecek kamu çalışanın ücret tarifesine yer verilmiştir.

Ücret tarifeleri örneklendirilen çalışanların evli, eşi çalışmayan ve iki çocuklu olduğundan yola çıkılarak Türk toplum yapısına uygun bir değerlendirmenin doğması amaçlanmıştır. Böylelikle çalışanlar için asgari geçim indirim oranı % 75 olarak hesaplanmıştır. Bu çalışanların aylık asgari geçim indirim tutarı ise 287,82 TL'dir. Aşağıda Tablo 3'te asgari ücret üzerindeki vergi takozunun hesaplanmasına esas değerler yer almaktadır.

Tablo 3. Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Asgari Ücret	Ocak / TL	Eylül / TL
(A) Brüt Ücret	2.558,40	2.558,40
(B) SGPÇP [(A) x % 14]	358,18	358,18
(C) İSPÇP [(A) x % 1]	25,58	25,58
(D) Gelir Vergisi Matrahı [(A)-(B)-(C)]	2.174,64	2.174,64
(E) Gelir Vergisi [(D)x%15]	326,2	434,93
(F) Damga Vergisi [(A) x % 7,59]	19,42	19,42
(G) Kesintiler Toplamı [(B)+(C)+(E)+(F)]	729,38	838,11
(H ₁ -İLK SEKİZ AY) AGİ (AGİ Oranı %75)	287,82	-
(H ₂ -SON DÖRT AY) AGİ (AGİ Oranı %75) (İlave Asgari Geçim İndirim Tutarı = 12,78 TL)	-	300,60
Net Ücret (Asgari Ücret+AGİ Dâhil)	2.116,85	2.020,90
Asgari Ücretin İşverene Toplam Maliyeti	3.006,12	3.006,12
Brüt Asgari Ücret	2.558,40	2.558,40
(J) SGPİP [(A) x % 15,5]	396,55	396,55
(K) İSPİP [(A) x % 2]	51,17	51,17
(L) İşverene Toplam Maliyeti	3.006,12	3.006,12
(M) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(B)+(C)+(E)+(F)-(H)+(J)+(K)]	889,27	985,12

Tablo 3'e göre; asgari ücret üzerindeki münhasıran Ocak ayına ait vergi takozu tutarı (denklem 1'den = 2.558,40-2.116,85=) 441,55 TL ve vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten = 889,27/3.006,12 =) % 29,5 olarak hesaplanmaktadır. Diğer taraftan asgari ücretliler takvim döneminin 9'uncu ayından itibaren (son dört ay), vergi tarifesinin ikinci diliminde yer alan % 20 üzerinden gelir vergisi tabi olacaklardır. Bu yüzden vergi takozunun yıllık bazda hesaplanması ve ortalama bir oranın tespiti için ilk 8 aylık ve son 4 aylık dönem ayrı ayrı dikkate alınmalıdır⁴. Kaldı ki; OECD'de, değerlendirmelerini yıllık bazda ve ortalama tutarları dikkate alarak sonuçlandırmaktadır. Aşağıda Denklem 4 ve 5'de yapılan vergi takozu hesaplamasına göre; yıllık bazda vergi takozu oranı % 30,6 olarak hesaplanacaktır.

⁴ Diğer taraftan asgari ücretlilere yönelik uygulanan asgari geçim indirimi, yılın son dört ayında "ilave asgari geçim indirim" tutarı olan 12,78 TL ile 300,60 TL'ye ulaşmakta ve bu tutarlar üzerinden hesaplamalar Tablo 3'te yer almaktadır.

$$\text{OECD'ye Göre Vergi Takozu Oranı} = \frac{[(889,27 \times 8 \text{ ay}) + (985,12 \times 4 \text{ ay})]}{3.006,12 \times 12} = \% 30,6 \quad (4)$$

$$\text{Vergi Takozu Oranı} = \frac{(3.006,12 \times 12) - [(2.116,85 \times 8 \text{ ay}) + (2.020,90 \times 4 \text{ ay})]}{3.006,12 \times 12} = \% 30,6 \quad (5)$$

Aşağıda Tablo 4'te ücret tarifesi verilen kamu personeli, örneği verilecek diğer kamu personelleri ile aynı kurumda çalışmaktadır. Ayrıca kamu çalışanı bu memur Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre istihdam edilmiştir.

Tablo 4. Orta Gelir Düzeyinde Düz Memura Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Orta Gelir Düzeyi)		Ocak - Ekim (TL)
(A _{BRÜT}) Brüt Ücret	(A ₁)Gösterge Aylığı	133,21
	(A ₂)Taban Aylık	2.044,19
	(A ₃)Kıdem Aylığı	33,96
	(A ₄)Ek Gösterge Aylığı	143,66
	(A ₅)Yan Ödeme Aylığı	117
	(A ₆)Özel Hizmet Tazminatı	868,47
	(A ₇)Ek Ödeme (666 s. KHK)	1.302,71
	(A ₈)Aile Yardım Tutarı	278,69
	(A ₉)Çocuk Yardımı	130,6
	(A ₁₀)Toplu İş Sözleşmesi İkramiyesi	97,95
	(A ₁₁)Emeklilik Keseneği (Devlet)	605,65
	(A ₁₂)Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	363,39
(A _{NET}) Net Ücret [(A _{BRÜT}) - [(A ₁₁)+(A ₁₂)+(F)-(J)+(G)+(D)+(I)+(İ)]]		4.586,41
(B) SPHED		3.028,25
(C) SGPÇP (%16) [(B)x0,16]		484,52
(D) İSPÇP		0
(E) Gelir Vergisi Matrahı		1.963,79
(F) Gelir Vergisi [(E)x 0,15]		294,57
(G) Damga Vergisi [(A _{BRÜT}) - (K)] x % 7,59		35,99
(H) Kesintiler Toplamı [(C)+(F)+(G)-(J)+(I)+(İ)+(K)]		1.533,07
(I) Sendika Aidatı		23,71
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B) x %3]		0
(J) AGİ (Oran %75)		287,82
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil)		4.586,41
(K) SGPİP % 32 [(B)x0,32]		969,04
(L) İSPİP		0
(M) İşverene Toplam Maliyeti (A ₁)-(H)		6.119,48
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(C)+(F)+(G)-(J)+(K)]		1.496,30

Tablo 4'te verilen bilgiler ışığında kamu çalışanının işverene toplam maliyeti 6.119,48 TL'dir. Bu kamu çalışanının ücreti üzerindeki vergi yükü ise 1.496,30 TL'dir. Buna göre kamu çalışanının ücreti üzerindeki vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten 1.496,30/6.119,48=) % 24,4'tür.

Aşağıda Tablo 5 ve Tablo 6'da bir kamu kurumunda aynı kadro unvanıyla çalışan iki hizmet erbabının ücretlerine ait bilgiler yer almaktadır. Her iki çalışan için ücretlerinde belirtilen gelirler ile kesintilerinin

benzerlik göstermesine dikkat edilmiştir. Örneğin her iki çalışanın idareci olduğu, akademik teşvik ödeneğini hak ettiği, sendika üyeliğinin bulunduğu ve zorunlu bireysel emeklilik sistemine katıldığı kabul edilmiştir.

Tablo 5. Orta Gelir Düzeyinde TCESK'ye Tabi Nitelikli Memur A'ya Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Orta Gelir Düzeyi) Nitelikli Memur A		Ocak - Ekim (TL)
Brüt Ücret ($A_{BRÜT}$) = [(A_1) + (A_2) + ... (A_{15})]	(A_1) Gösterge Aylığı	144,96
	(A_2) Taban Aylık	2.044,19
	(A_3) Kıdem Aylığı	26,12
	(A_4) Ek Gösterge Aylığı	300,37
	(A_5) Kurum Ödeneği	1.364,74
	(A_6) Eğitim-Öğretim Ödeneği	103,39
	(A_7) Gelişmede Güçlük Çeken Yerler Öde.	422,28
	(A_8) Ek Ödeme (666 s. KHK)	818,84
	(A_9) Yükseköğretim Tazminatı	1.426,77
	(A_{10}) Çocuk Yardımı	65,3
	(A_{11}) Akademik Teşvik Ödeneği	396,02
	(A_{12}) Toplu İş Sözleşmesi İkramiyesi	97,95
	(A_{13}) Emeklilik Keseneği (Devlet)	725,95
	(A_{14}) Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	435,58
	(A_{15}) İdari Görev Ödeneği	59,55
(A_{NET}) Net Ücret = ($A_{BRÜT}$) - [(A_{13}) + (A_{14}) + (F) - (J) + (G) + (C) + (I) + (İ)]		6.464,11
(B) SPHED		3.629,77
(C) SGPÇP (%16) [(B)x0,16]		580,76
(D) İSPÇP		0
(E) Gelir Vergisi Matrahı		1.958,70
(F) Gelir Vergisi [(E)x0,15]		293,8
(G) Damga Vergisi [($A_{BRÜT}$)-(K)] x % 7,59		55,18
(H) Kesintiler Toplamı [(C)+(F)+(G)-(J)+(K)+(I)+(İ)]		1.948,18
(I) Sendika Aidatı		35,73
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B) x %3]		109
(J) AGİ (AGİ Oranı %75)		287,82
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil)= İşverene Toplam Maliyeti ($A_{BRÜT}$)-(H)		6.464,11
(K) SGPIP % 32 [(B)x0,32]		1.161,53
(L) İSPİP		0
(M) İşverene Toplam Maliyeti ($A_{BRÜT}$)		8.432,01
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(C)+(F)+(G)-(J)+(K)]		1.803,45

**Tablo 6.** Orta Gelir Düzeyinde SSGSSK'ye Tabi Nitelikli Memura B'ye Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Orta Gelir Düzeyi)		Ocak – Ekim TL
Nitelikli Memur B		
Brüt Ücret (A _{BRÜT})= [(A ₁) + (A ₂) + ... (A ₁₅)]	(A ₁)Gösterge Aylığı	96,64
	(A ₂)Taban Aylık	2.044,19
	(A ₃)Kıdem Aylığı	2,61
	(A ₄)Ek Gösterge Aylığı	300,37
	(A ₅) Kurum Ödeneği	1.215,86
	(A ₆)Eğitim-Öğretim Ödeneği	103,39
	(A ₇) Gelişmede Güç. Çek. Yer. Öde.	376,46
	(A ₈)Ek Ödeme (666 s. KHK)	818,84
	(A ₉)Yükseköğretim Tazminatı	1.426,77
	(A ₁₀)Çocuk Yardımı	97,95
	(A ₁₁)Akademik Teşvik Ödeneği	396,02
	(A ₁₂)Toplu İş Sözleşmesi İkramiyesi	97,95
	(A ₁₃)Emeklilik Keseneği (Devlet)	402,56
	(A ₁₄)Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	274,48
	(A ₁₅)İdari görev ödeneği	59,55
(A _{NET}) Net Ücret = (A _{BRÜT}) - [(A ₁₃) + (A ₁₄) + (F) - (J) + (G) + (C) + (I) + (İ)]		6.183,44
(B) SPHED		3.659,67
(C) SGPÇP (%14) [(B)x0,14]		512,35
(D) İSPÇP		0
(E) Gelir Vergisi Matrahı		1.875,28
(F) Gelir Vergisi [(E)x0,15]		281,30
(G) Damga Vergisi [(A _{BRÜT}) - (K)] x %7,59		52,67
(H) Kesintiler Toplamı [(C) + (F) + (G) - (J) + (K) + (I) + (İ) + (K)]		1.380,27
(I) Sendika Aidatı		35,73
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B)x%3]		109
(J) AGİ (AGİ Oranı %75)		287,82
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil)= İşverene		
Toplam Maliyeti (A _{BRÜT}) - (H)		6.183,44
(K) SGPİP % 18,5 [(B)x0,185]		677,04
(L) İSPİP		0
(M) İşverene Toplam Maliyeti (A ₁)		7.615,69
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yükü [(C) + (F) + (G) - (J) + (K)]		1.242,06

Bu çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranları şu şekildedir. Çalışan A'nın vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten $1.803,45/8.432,01=$) %21,3'tür. Çalışan B'nin vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten $1.242,06/7.615,69=$) %16,2'dir.

Aşağıda Tablo 7'de yüksek gelir düzeyinde sayılabilecek bir kamu çalışanı memura ait ücret bilgileri yer almaktadır. Hizmet erbabı Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olarak istihdam edilmiştir. Ayrıca bu çalışanın diğer kamu çalışanlarına göre kadro unvanı yüksektir. Diğer taraftan bu çalışanın idari bir görevinin olduğu ve görevinden ötürü makam tazminatı yanında temsil görev tazminatını hak ettiği belirtilmesi gereken önemli bir husustur.

Tablo 7. Yüksek Gelir Düzeyinde Memura Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Yüksek Gelir Düzeyi)		Ocak- Ağustos (TL)
Brüt Ücret (A _{BRÜT}) = [(A ₁) + (A ₂) + ... (A ₁₆)]	(A ₁)Gösterge Aylığı	195,9
	(A ₂)Taban Aylık	2.044,19
	(A ₃)Kıdem Aylığı	52,24
	(A ₄)Ek Gösterge Aylığı	835,82
	(A ₅)Kurum Ödeneği	3.039,65
	(A ₆)Eğitim-Öğretim Ödeneği	103,39
	(A ₇)Gelişmede Güçlük Çeken Yerler Ödeneği	1.583,93
	(A ₈)Yükseköğretim Tazminatı	1.240,67
	(A ₉)Aile Yardımı	278,69
	(A ₁₀)Çocuk Yardımı	65,3
	(A ₁₁)Akademik Teşvik Ödeneği	521,08
	(A ₁₂)İdari görev ödeneği	309,51
	(A ₁₃)Emeklilik Keseneği (Devlet)	1.109,49
	(A ₁₄)Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	665,7
	(A ₁₅)Makam Tazminatı	783,58
	(A ₁₆)Temsil Görev Tazminatı	1.958,96
(A _{NET}) = Net Ücret = (A _{BRÜT}) - [(A ₁₃) + (A ₁₄) + (F) - (J) + (G) + (C) + (I) + (İ)]		11.768,47
(B) SPHED		5.547,75
(C) SGPCP (%16) [(B)x0,16]		887,59
(D) İSPÇP		0
(E) Gelir Vergisi Matrahı		2.550,07
(F) Gelir Vergisi [(E)x0,15]		382,5
(G) Damga Vergisi [(A _{BRÜT}) - (K)] x % 7,59		96,16
(H) Kesintiler Toplamı [(C) + (F) + (G) - (J) + (K) + (I) + (İ) + (K)]		3.019,62
(I) Sendika Aidatı		0
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B)x%3]		166
(J) AGİ (AGİ Oranı %75)		287,82
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil) İşverene Toplam Maliyeti (A _{BRÜT}) - (H)		11.768,47
(K) SGPIP % 32 [(B)x0,32]		1.775,19
(L) İSPİP		0
(M) İşverene Toplam Maliyeti (A _{BRÜT})		14.788,10
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(C) + (F) + (G) - (J) + (K)]		2.853,62

Yüksek gelir düzeyinde istihdam edilen kamu çalışanı memura ait vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten 2.853,62/14.788,10=) %19,2'dir. Hesaplama sadece Ocak ayı ücret bilgilerine göre münhasıran Ocak ayı için dikkate alınmıştır. Kamu çalışanlarına ilişkin hesaplamalar; gelecek dönemlerde hizmet erbablarının GVK, md. 103'de yer alan gelir vergisi tarifesinin üst dilimlerinden vergilendirildiği düşünülerek yıllık bazda hesaplanacak olsaydı, vergi takozu oranı 2 ya da 3 puan daha fazla çıkması beklenen önemli bir sonuç olacaktır.

Bu hesaplamalardan görüleceği üzere orta gelir düzeyinde ve yüksek gelir düzeyinde sayılabilecek kamu çalışanı memurların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı % 20 - 25'lerdedir. Buna karşın asgari ücretli çalışanın ücreti üzerindeki vergi takozu oranı % 30'lardadır.



Tüm bu hesaplamalara karşın OECD'nin vergi takozu oranına ilişkin verileri farklılık arz etmektedir. OECD'nin verilerinde 2017 yılı için Türkiye'de ödenen ücretler üzerinden hesaplanan ortalama vergi takozu oranı % 38,99'dır (2018 yılı için % 38,86'dır) (OECD, 2018: 16)⁵. 2017 yılında OECD ülkelerinin ortalaması ise yaklaşık % 36,2'dir (2018 yılı için % 36,02'dir) (OECD, 2018: 16)⁶.

5. VERGİ TAKOZUNUN VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Evlî, eşî çalışmayan ve iki çocuklu asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranı % 30'lardadır. Bu tespit tek başına karşılaştırma yapmak için yeterli değildir. Ancak Türkiye'de kamu kesiminde çalışan orta düzey gelir grubunda yer alan bir kaç memurun ayrıca yüksek düzey gelir grubunda yer aldığı kabul edilebilecek bir memurun ücretleri üzerindeki % 20 - % 25 dolaylarındaki vergi takozu oranı dikkate alınırsa, anayasal vergilendirme ilkeleri açısından durum değerlendirmeye değerdir. Aşağıda Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (AY) md. 73'de yer alan ilkeler göz önüne alınarak asgari ücretlilerin ücretleri üzerindeki vergi takozu oranının değerlendirilmesi yapılacaktır.

AY md. 73 şu şekildedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir”.

Vergi ödevinin adaletli ve dengeli şekilde dağıtılması önemli politikalardandır (Şenyüz, vd. 2018:28). Bu esasa da bağlı olarak sosyal devlet olgusu netleştirilmeye çalışılmıştır. Bu husus genel olarak vergilemede adalet ilkesini ifade etmektedir. Genellik ve eşitlik ilkesi ise adalet ilkesinin uzantılarıdır. Anayasal hükme dikkat edildiğinde vergi ödevi ile ilgili; adalet ilkelerinden genellik ilkesine, mali güce göre vergilendirme ilkesine yahut eşitlik ilkesine ayrıca yasallık ilkesine vurgu yapıldığı görülmektedir. “Herkes” deyimıyla, ödeme gücü olan tüm vergi ödevlilerinin, kamu hizmetlerinin finansmana katılmaları gerektiği dolayısıyla vergi ödeme yükümlülüğünün bir ödev olduğu hükmedilmektedir. Aslında bu hükümle, vergilendirme ilkelerinden hem genellik hem de mali güce göre vergilendirme ilkesinin temeli inşa edilmiştir. Diğer taraftan vergi, resim, harç ve (sosyal güvenlik primleri gibi) vergi benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır şeklindeki anayasal hüküm, kanunsuz vergi olmaz prensibinin gereğidir.

5.1. Vergi Takozunun Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemenin adalet ilkesi, vergi literatürünün en eski ve en önemli ilkelerinden birisidir (Şentürk, 2006:17). Bu ilke, verginin mali güce göre salınması bunun yanında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını ifade etmektedir. Bu hususun maliye politikasının gereği olduğu anayasal temele de kavuşturulmuştur. İlkenin sağlanması adına devletten beklenen adil vergi sisteminin oluşturulması adına gerekli önlemlerin alınmasıdır. Yani vergilemede ödevlilerin kişisel ve ekonomik durumlarının göz önüne alınması, ödevlilerin ödeme güçlerinin tespit edilmesi, vergilemenin adil olması, tüm ödevlilere eşit davranılması önem taşımaktadır. O halde ödevlilerin ödeme güçlerini dikkate almayan, taşıyabilecekleri vergi yüklerini gözetmeyen ve dengeli dağılmayan vergi yükünün adil olduğu söylenemez. Dolayısıyla vergilemede adalet ilkesi ancak vergi sisteminde genellik, mali güce göre vergi ve eşitlik ilkelerine yer verilmesiyle sağlanır. Bu nedenle genellik, mali güce göre vergi ve eşitlik ilkeleri adalet ilkesinin farklı boyutları olarak karşımıza çıkmaktadır (Kumrulu, 1979: 155-157).

Dolayısıyla bu ana başlık altında; asgari ücretli bir çalışanla yukarıda örnekleri verilen diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranları, vergilemenin adalet ilkeleri açısından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

⁵ Türkiye'de ödenen ücretler üzerinden hesaplanan ortalama vergi takozu oranı 2000'li yıllarda % 40-42'lerden, 2008 yılında % 38'e daha sonra 2009 yılında % 36'ya düşmüştür. Son beş yılda vergi takozu oranı % 38'lerde seyretmektedir.

⁶ Farklılığın sebeplerinden biri OECD'nin çalışanları nasıl belirlediğiyle ilgilidir. OECD çalışanları rastgele belirlememektedir. OECD; vergi takozu oranı hesaplamalarını, “Tüm Ekonomik Faaliyetlerin Uluslararası Standart Sanayi Sınıflaması, Revize 4”te belirlenmiş faaliyet alanlarında çalışan 5 farklı ücret tarifesiyle yola çıkarak tespit etmektedir (bkz: OECD, 2018: 14-15). OECD vergi takozunu ortalama olarak hesaplamakta, hesaplamayı bekâr çalışanların ücret tarifeleri üzerinden gerçekleştirmektedir.

Bu değerlendirmeyi yapabilmek adına yukarıda Tablo 3, 4, 5, 6 ve Tablo 7’de ücretlerine ilişkin bilgiler yanında maruz kaldıkları vergi takozu oranları hesaplanan çalışanların bilgileri Tablo 8’de özetlenmiştir.

Tablo 8. Ücretli Çalışanın Gelir Düzeyine Göre Vergi Takozu Oranları

Çalışan	Brüt Ücret (TL)	Net Ücret (TL)	Gelir Vergisi (TL)	AGİ (TL)	Gelir Vergisi -Ocak- (TL)	Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü (TL)	VTO Ocak (TL)
Asgari Ücretli	2.558,40	2.116,85	326,2	287,82	38,38	889,27	% 29,5
Kamu Çalışanı Düz Memur	6.119,48	4.586,41	294,57	287,82	6,75	1.496,30	% 24,4
Kamu Çalışanı Nitelikli Memur “A” (Orta Gelir Düzeyi)	8.432,01	6.464,11	293,8	287,82	5,98	1.803,45	% 21,3
5510 sayılı Kanuna Tabi Kamu Çalışanı Nitelikli Memur “B” (Orta Gelir Düzeyi)	7.615,69	6.183,44	281,3	287,82	0	1.242,06	% 16,3
Kamu Çalışanı Nitelikli Memur (Yüksek Gelir Düzeyi)	14.788,10	11.768,47	382,5	287,82	94,68	2.853,62	% 19,2

5.1.1. Vergi Takozunun Vergilemede Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili olan önemli ilkelerinden biridir (Öncel, vd. 2007: 52). Mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin ödeme gücü nispetinde salınmasıyla sağlanır. Bu husus Anayasa md. 73/1 ile korunmaktadır. Ancak Anayasa’da düzenlendiği haliyle ödeme gücünü yansıtan ölçüye kesin çizgilerle yer verilmemiştir (Yiğit, 2008: 86). Böyle olsa da, ödeme gücünü yansıtan çizginin şu şekilde tespiti mümkündür. Ödeme gücünün sınırı; mükellefin kendisi ile birlikte ailesinin geçimini sağlayacak gelir düzeyinden sonraki kısımdır. Bu kısım ödeme gücünü yansıtmaktadır. Verginin de bu kısım üzerinden alınması, mali güce göre vergilendirmenin gereğidir.

Ödevlilerin ödeme gücünü yansıtan varlıkları; gelir, servet ve harcamalarıdır (Biyar, 2018: 39; Öncel vd., 2007: 53). Yani mükelleflerin elde ettikleri gelir, sahip oldukları servet yahut yapmış oldukları harcamalar verginin konusunu bununla birlikte ödeme gücünü yansıtan varlıkları oluşturmaktadır. Gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınacak vergilerde, ödeme gücünün yansıtılması adına uygulanan belli başlı yöntemler bulunmaktadır. Bunlar; asgari geçim indirimi, artan oranlı tarifeler ve ayırma prensibidir.

En az geçim indirimi olarak da ifade edilen asgari geçim indirimi; yükümlüye ait vergi borcunun hesabında, yükümlünün ve ailesinin asgari düzeyde ihtiyacını sağlayacak tutarın vergi dışı bırakılmasıdır (Pehlivan, 2013: 152). Ödeme gücünü yansıtan bir başka müessese ise artan oranlı vergi tarifeleridir. Verginin tarifesi; yükümlüye ait vergi borcunun hesaplanması için, matrahı üzerine uygulanan nispet şeklinde ifade edilir. Matrah arttıkça vergi oranlarının da arttığı artan oranlı tarifelerle, artan ödeme gücü yüksek oranlarda vergilendirilerek diğer yandan ödeme gücü üzerinden adaletin sağlandığı da söylenebilir. Ayırma kuramında, ödeme gücünü temsil eden ve çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin niteliği önemsenmektedir. Örneğin iki farklı mükellefin farklı kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar, tutar olarak eşit olsa da, elde edilen gelir kaynağı nitelik olarak eşit olmayabilir. Elde edilen gelirin kaynağı; sermaye, gayrimenkul ya da menkul mal veyahut emek olabilir. Bu noktada sermaye geliri elde edenler ile emek geliri elde edenlerin ödeme gücü farklılık arz etmektedir. Emek geliri sermaye gelirine nazır daha güç koşullarda elde edilmektedir. Dolayısıyla sermaye gelirlerine nazaran emek gelirlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesi ödeme gücünü yansıtan önemli müesseselerden biridir.

Asgari ücret elde edenler ile kamu çalışanları ayırım yapılmaksızın aynı koşullarda asgari geçim indirimi hakkını kullanmaktadırlar. Örneğin iki çocuklu, eşi çalışmayan asgari ücretli ile kamu çalışanı 2019 yılının ilk sekiz ayı için 287,82 TL (son dört ayı için 300,60 TL) asgari geçim indiriminden yararlanmaktadır. Burada bir duraksama bulunmamaktadır. Ancak emeğinin karşılığını en az ücretle alan çalışanlar ile yüksek gelir düzeyinde yer alan çalışanların aynı asgari geçim indirimine sahip olması kanun önünde eşitlik ve vergilemede



eşitlik ilkesi açısından değerlendirilmesi gereken önemli bir konudur. Benzer şekilde asgari ücretli ile yüksek gelir düzeyinde yer alan çalışanlara artan oranlı tarifenin uygulanması yahut elde edilen kazancın kaynağının karşılaştırılması açısından da bir duraksamanın olmayacağı açıktır. Hatta artan oranlı tarife yüksek gelir düzeyindeki çalışanların takvim yılının ilerleyen aylarında üst oranlardan vergilendirilmesini sağlar ki, bu artan oranlı tarifenin ödeme gücünü yansıtan önemli bir enstrüman olduğu gerçeğini ortaya çıkarır. Ne var ki; çalışmada verilen örneklerden de görüleceği üzere, asgari ücretliler ile örneği verilen diğer çalışanlar neredeyse takvim yılının aynı döneminde, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan % 20 oranından vergilendirilerek yılı tamamlamaktadırlar. Çünkü kamu çalışanlarının ücret matrahlarının tespitinde elde ettikleri (üniversite ödeneği, eğitim-öğretim ödeneği, yükseköğretim tazminatı, akademik teşvik ödeneği gibi) bazı gelir kalemleri matraha dâhil edilmemektedir. Burada asgari ücretliler açısından ödeme gücü ilkesine aykırı bir durumun varlığı ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; 2.116,85 TL net ücrete sahip iki çocuklu, eşi çalışmayan asgari ücretlinin vergi matrahı 2.174,64 TL'dir ve bu tutar bazı kamu çalışanlarından dahi fazladır. Bu durum vergilemede adalet ve onun bir uzantısı olan ödeme gücü ilkesini zedelediği açıktır. Çünkü 2.116,85 TL net ücret elde eden asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükü ile (4.500 TL ile 11.700 TL arasında ücrete sahip olan) kamu çalışanı memurun ücreti üzerinde vergi yükü karşılaştırıldığında, asgari ücretlinin vergi ödeme gücünün göz ardı edildiği görülecektir.

Diğer taraftan bu durum; gelir dağılımında adaletin sağlanmasına ayrıca sosyal adalet ile eşitlik amacına da hizmet eden “çok kazananın çok, az kazananın az” vergi tahsil edilmesi mantığına da aykırıdır. Asgari ücretlinin ücretinden Ocak ayında kesilen gelir vergisi 38,38 TL'dir. Buna karşın 4.000 TL'nin üzerinde ücret alan kamu çalışanının ücretinden kesilen gelir vergisi 6,75 TL'dir. Dahası SSGSSK'ye tabi istihdam edilen kamu çalışanı B'ye Ocak ayında gelir vergisi tahakkuk etmemiştir. Yüksek gelir düzeyinde olan ve 11.500 TL'den daha fazla gelir elde eden kamu çalışanının ödediği vergi ise yaklaşık 100 TL'dir. Yukarıda ifade edilen sorunlar, asgari ücretlilerin kullanacakları asgari geçim indirimi oranlarının yeniden yapılandırılmasıyla giderilebilir.

Anayasa'da mali güce göre vergilendirme ilkesi münhasıran vergiler için öngörölmüş bir ilkedir. Bunun sebebi verginin karşılıksız olması yani kamu hizmetlerinden yararlanmayanların da vergi ödemek zorunda olmalarından kaynaklanmaktadır. Vergi dışındaki, vergi benzeri mali yükümlülükler kısmen de olsa karşılık esasına bağlanmıştır. Resimler, harçlar ve bu çalışmada da bahsi geçen parafiskal yükümlülüklerin mükellefleri, ödedikleri bu kamu gelirleri karşılığında belli başlı bazı kamu hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Bu açıklamalar çalışmanın konusu ile ilişkilendirilebilir ve ilk bakışta şu yargıya varılabilir. “Asgari ücretliler ile yukarıda örneği verilen diğer çalışanlar, benzer rejimle hesaplanmış matrah üzerinden aynı tarife göre vergilendirilmektedir ve bu durum vergilendirme ilkeleri açısından olağan bir durumdur. Hata vergi yükünün çoğunluğunu oluşturan ödemeler; karşılığı kamu hizmetiyle sağlanan, sosyal güvenliğe yönelik olan ödemelerdir. Çalışan bu ödemeler karşılığında sağlık ve yaşlılık risklerine karşı korunmaktadır. O nedenle ücret üzerinde vergi yükü doğaldır”. Ancak bu yargı, her ne kadar vergilemede genellik ilkesiyle bağdaşsa da, diğer anayasal vergilendirme ilkeleri ile ayrıştığını söylemek mümkündür.

5.1.2. Vergi Takozunun Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

“Kanun önünde eşitlik” ilkesine nazaran vergilemede eşitlik ilkesi, ödeme gücünün tespitinde ödevlinin ödeme gücünü yansıtan tüm özelliklerinin dikkate alınmasını ifade eder. Diğer bir ifadeyle mali gücünün doğru tespiti ve verginin mali güçle orantılı olarak salınması gerekmektedir. Ödevlilerin evli veya bekâr, engelli veya engelsiz, çocuklu veya çocuksuz olmaları ödeme gücünün tespitinde dikkate alınacak özelliklerinin başında gelmektedir. Bu özellikler mali güçte artışı yahut azalışı etkileyen önemli etmenlerdir. Mali güç, çeşitli faktörlere bağlı olarak gelir ve servet artışından daha hızlı artmakta ya da azalmaktadır (Devrim, 2002: 210). Mali gücün artması verginin artmasını, azalması ise verginin azalmasını gerektirmektedir. Böylelikle mali gücü aynı olan ödevliler aynı, mali gücü farklı olan ödevlilerin farklı şekilde vergilendirilmiş olacaktır (Bayraklı, 2017: 67). Bu husus eşitlik ilkesi ile açıklanmaktadır.

Vergilemede eşitlik ilkesi ile mali güç ilkesi aslında aynı vergilendirme ilkeleridir. Maliye literatüründe aynı başlık altında ifade edilmektedirler. Diğer taraftan vergilemede eşitlik ilkesi ile genellik ilkesi de birbiri ile yakından ilişkilidir. Herkesten mali gücüne göre vergi alınması genellik ilkesinin gereği, ödeme gücüne sahip olanların ne nispette vergilendirileceği, vergi yükünün mali güce sahip ödevliler arasında ne şekilde dağıtılacağı eşitlik ilkesinin konusunu oluşturmaktadır (Pehlivan, 2013: 149). Daha ziyade eşitlik ilkesi ile genellik ilkesinin sınırlarının belirlendiği söylenebilir (Öner, 2018: 31).

Eşitlik ilkesini; yatay (denkleştirici) ve dikey (dağıtıcı) eşitlik olmak üzere iki açıdan ele almak mümkündür (Bilici, 2018: 12; Uluatam, 2005: 292). Aynı durumda olanların aynı vergilendirme koşullarına tabi olması vergilemede yatay (denkleştirici) eşitliği ifade ederken, farklı durumda olanların farklı vergilendirme



koşullarına tabi olması dikey (dağıtıcı) eşitliği ifade etmektedir (Şenyüz vd., 2018: 28; Bayraklı, 2017: 67; Nar, 2015: 687). Örneğin, bekâr ile evli olan ücretlilerin kişisel özellikleri farklıdır ve farklı vergilendirme koşullarına tabi olmaları eşitlik ilkesinin gereğidir.

Asgari ücretliler ile bu çalışmada belirtilen diğer çalışanların farklı durumda oldukları açıktır. Farklı durumda olan bu çalışanlara dağıtıcı adaleti sağlamakla yükümlü olan devlettir. Ancak yukarıdaki verilere göre farklı durumda olan bu çalışanların farklı vergilendirmediği görülecektir. O halde eşitlik ilkesinin göz ardı edildiği ve asgari ücretlinin mali (diğer adıyla ödeme) gücünün dikkate alınmadığını söylemek zor değildir. Bu noktada, asgari ücretliler ile diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranlarının vergide mali güç ilkesine aykırılık oluşturduğu söylenebilir. Çünkü asgari ücretliler ile diğer çalışanlar farklı ödeme gücüne sahip olmalarına karşın, aynı asgari geçim indirim tutarını kullanmakta, sosyal güvenceye kavuşmaları adına kamu çalışanlarına nazaran işsizlik sigorta fonuna ödeme yapma zorunlulukları bulunmaktadır. Hatta neredeyse elde ettikleri kazançlardan ötürü, gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimine diğer çalışanlar ile neredeyse aynı tarihlerde girmektedirler.

Eşitlik ilkesinin bir başka yönü, ödevlilerin taşıdıkları vergi yükü nedeniyle katlandıkları fedakârlıkla açıklanmaktadır. Katlanılan fedakârlık; “*en az toplam fedakârlık*”, “*eşit miktarda fedakârlık*” ve “*eşit oranlı fedakârlık*” türleriyle ifade edilmektedir (Pehlivan, 2013: 150). Bunlardan eşit oranlı fedakârlık, herkesten eşit oranda vergi alınması yahut herkesin eşit oranda fedakârlığa katlanması olarak açıklanmaktadır (Devrim, 2002: 210). Gerçek eşitliğin de bu olmasına karşın eşit oranlı fedakârlık ilkesi, mali güce göre vergilendirme yahut dikey (dağıtıcı) eşitlik ilkesi ile çatışmaktadır. Çünkü yüksek gelir elde edenlerle düşük gelir elde edenlerin vergi ödemedeki mali gücü farklıdır. Bu kişileri aynı oranda vergilendirmek, mali güce göre vergilendirme yahut dikey (dağıtıcı) eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Buna karşın asgari ücretlinin katlandığı vergi yükü “*eşit oranlı fedakârlık*” ilkesine uygun yapılan vergilendirmenin sonucu olarak, eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddia edilebilir. Çünkü asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükü miktarının, tüketilebilir gelire dönüştürüldüğünde, asgari ücretliye sağlayacağı marjinal fayda ile diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi yükü miktarının, tüketilebilir gelire dönüştürüldüğünde, sağlayacağı marjinal fayda aynı değildir.

Asgari ücretlilerle birlikte İSK'nin kapsamını düzenleyen md. 46/2'de kapsama dâhil edilmiş çalışanlar, işsizlik sigortası primi çalışan payı ödemektedirler. Mezkûr kanun md. 46/2'nin kapsamına tüm çalışanlar dâhil edilmemiştir. Dolayısıyla bu durum “*Kanun Önünde Eşitlik İlkesi*” gereğince değerlendirmesi gereken önemli bir konudur. Anayasa md. 10 “*Kanun Önünde Eşitlik İlkesini*” tanımlamakta ve kanunlar karşısında hiç kimsenin ayrıma tabi tutulamayacağı ifade edilmektedir (Kızılkot ve Taş, 2011: 33). Anayasa md. 10'a göre “*...herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*” denmektedir. Asgari ücretlinin ücreti üzerinden hesaplanan ve brüt ücretinin % 1'i oranındaki İSPÇP, kamu çalışanları ile karşılaştırıldığında kanun önünde eşitlik ilkesini zedelemektedir. Konu itibarıyla doğrudan ilintili olmasa da, bu pay asgari ücretlinin ödeme gücünde dezavantaj yaratmaktadır. Bu primin vergi destekleriyle giderilmesi düşünülebilir.

5.1.3. Vergi Takozunun Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

AY md. 73'ün birinci ve ikinci fıkrası birden çok vergilendirme ilkesini bünyesinde barındırmaktadır (Karakoç, 2012: 72; Kırbas, 1998: 41). Bunlar; genellik, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleridir (Oktar, 2017: 27). Ayrıca bu iki fıkra ile vergilendirmenin mali ve ekonomik fonksiyonları ele alınmıştır (Arslan, 2006: 32). Mezkûr birinci fıkrada geçen ödeme gücü olan “*herkes, ...*” deyiimi ile genellik ilkesinin anayasal temeli inşa edilmiştir. Herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemesi genellik ilkesi ile ifade edilmektedir. Ancak her ne kadar bu deyim yerli yahut yabancı ayrımı olmaksızın herkesi ifade etmesine karşın (Bıyan, 2018: 37), tüm ülke vatandaşlarını yahut o ülkede yaşayan herkesi ifade eden bir kavram olduğu kabul edilmemelidir. “*Herkes*” şeklinde ifade edilen kavram, ancak, vergi kanunlarında belirtilen ve vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren herkesi ifade etmek için kullanılmıştır (Şenyüz vd., 2018: 26). Daha açık bir ifade ile vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren (örneğin gelir elde eden) ülkede oturan vatandaşlar ile yabancı tabiiyetinde bulunur ve yurt dışında mukim olsalar dahi ülke içerisinde ekonomik faaliyette bulunanlar vergi ödemekle yükümlüdürler.

Diğer taraftan bazen ekonomik, sosyal, siyasal bazen de kültürel sebeplerden ötürü ödeme gücü olanlardan bazılarının vergi muafiyeti yahut vergi istisnalarıyla vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Bu hususlar genellik ilkesinden sapmalara yol açmaktadır (Pehlivan, 2018: 23; Şenyüz vd, 2018: 26). Bunlara örnek olarak; GVK md. 9'da yer alan esnaf muafiyeti, mükerrer md. 20'de düzenlenmiş genç girişimci kazanç istisnası verilebilir. Genellik ilkesinin sapması olsa da, bu örnekler vergi sistemi içerisinde rastlamak doğaldır. Bunun temel sebebi devletin sosyal yönü, ekonomik gereklilikler veya siyasi bazen de kültürel sebeplerdir. Örneğin geçimini sağlayacak asgari düzeyde gelire sahip olan esnafın vergiden muaf tutulmasının hem sosyal hem de ekonomik



yönü bulunmaktadır. Bir başka örnek, istihdam düzeyinin artırılması amacıyla girişimci olanların desteklenmesi yani vergi dışına çıkarılmasında görülmektedir. Bu istisnanın ekonomik yönü bulunmaktayken, bu örneklerle birlikte diğer örneklerin vergilemede genellik ilkesinin istisnaları olduğu kabul edilmektedir. Kaldı ki; vergilemede ödeme gücüne ulaşmak amacıyla da bu tür istisnai uygulamalara yer verilmesi gerekebilir. Haliyle bir ilkeye ulaşmak ve adil vergi sistemini oluşturmak adına devlet, diğer bir vergileme ilkesinden, tümüyle olmasa da, kısmen ayrılabilir. Bu durum vergileme ilkelerini bir birlerine yakınlaştırmakta ve vergilemenin ayrı boyutlarını oluşturmaktadır.

Ücretliler açısından konu değerlendirildiğinde, asgari ücretli veya kamu çalışanının ve tüm diğer ücretlilerin elde ettiği ücret üzerinden vergi ödemesi genellik ilkesinin gereğidir. Genellik ilkesinin istisnası olan durumlardan biri ekonomik sebeplerden ötürü ödevlinin vergi dışına çıkarılmasıdır. Asgari ücretli çalışanın ücreti üzerindeki vergi takozu oranı ve diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı karşılaştırıldığında, günümüz ekonomik koşullarına da bağlı olarak, asgari ücretlinin ücreti üzerindeki bu yükün arındırılması, genellik ilkesinden istisnai bir sapma olarak görülse de, önem taşımaktadır. Çünkü iki çocuklu ve eşi çalışmayan asgari ücretlinin, ekonomik anlamda orta ve yüksek gelir düzeyindeki çalışanlara göre gelir ihtiyacı oldukça yüksektir. Genellik ilkesine aykırılık oluştursa da, asgari ücretlinin ücreti üzerindeki 358,18 TL'lik "sosyal güvenlik primi çalışan payı" ile 25,58 TL'lik "işsizlik sigortası primi çalışan payı" teşvik edilmek yahut sübvansede edilmek suretiyle desteklenebilir. Bu durumda asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranı, yıllık bazda % 18 olarak hesaplanır ki; genellik ilkesinden ziyade adalet ve eşitlik ilkesi açısından vergi takozu sorununa çözüm bulunmuş olabilir.

5.2. Vergi Takozunun Vergilemede Yasallık (Kanunilik) İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemede yasallık diğer adıyla kanunilik ilkesi vergilemenin en temel ilkelerinden biridir (Biyar, 2018: 40). Bu ilke kanunsuz vergi olmaz şeklinde de ifade edilmektedir. Anayasada yer alan "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü vergilemenin kanunilik ilkesini yansıtmaktadır (AY, md. 73/3). Bu hüküm vergilemede keyfiliğin önüne geçerek, egemenlik yetkisine haiz ve yükümlülere nazaran güçlü olan devleti sınırlandırır (Kızılot vd., 2007: 22). Bu ilkeyle keyfi vergi salmak yerine devlet, vergileme yetkisini kanun çıkartmak suretiyle kullanmaya sevk edilmektedir (Güneş, 2011: 18). Dolayısıyla verginin kanunla konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılması bu ilkenin gereğidir. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince verginin temel esaslarının da kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Bu ilkeyle verginin temel esaslarından; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi, verginin oranı ve verginin ödenmesi kanunla düzenlenmesi gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.

Yasallık ilkesi ile temsilsiz vergi olmaz koşulunda ayrıca yerine getirilmektedir. Anayasa md. 7 ile yasama organı TBMM kanun yapma yetkisi ile donatılmıştır. Halkın iradesinin bir yansıması olan TBMM'ye ait yasama yetkisi hiç kimseye devredilemez (AY, md. 7). Dolayısıyla vergi kanunları; ödevlilerce tercih edilerek görevlendirilen temsilciler vasıtasıyla yapılır. Bu husus temsilsiz vergi olmaz ilkesini ifade etmektedir (bkz: Güneş, 2011: 16-18). Buna göre ödevlilere kanuni dayanağı olmayan bir verginin salınması ve alınması mümkün değildir (Pehlivan, 2018: 24). Kanunilik ilkesi vergilemede belirlilik, hukuki güvenlik gibi ilkelerle de ilişkilidir. Ödevlilerin tabi oldukları hukuku önceden bilmeleri ve kararlarını buna göre almaları belirlilik ilkesi ile açıklanmaktadır. Tabi oldukları hukuku bilen ödevliler, hukuken kendilerini güvende hissederler ve devletin keyfi uygulamaları ile karşı karşıya kalmazlar. Böylelikle hukuki güvenlikleri güvence altına alınır.

Anayasa md. 73/4, md. 167/2 ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi öncesinde olağanüstü halin gerektiği durumlarda mülga md. 91 sonrasında ise md. 104/17 kanunilik ilkesinin istisnalarıdır. Anayasa md. 73/4'le; vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimler ayrıca bunlara ilişkin oranların, kanunlarda belirtilen alt ve üst sınırlarda değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanlığı'na tanınmıştır. Örneğin Cumhurbaşkanı verginin oranını, kanunlarda belirtilen alt ve üst sınırlar dâhilinde, değiştirebilir. Bu değişiklik Cumhurbaşkanlığı Kararları'yla mümkün hale gelir. Ancak verginin temel unsurlarının Cumhurbaşkanlığı Kararları'yla değiştirilmesi mümkün değildir. Verginin temel (asli) unsurları ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yine Anayasa md. 167/2 ile benzer yetki Cumhurbaşkanlığı'na tanınmıştır. Anayasa md. 104/17 ile olağan üstü hal dönemlerinde, Cumhurbaşkanlığı'na kanun çıkarmaksızın, Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (OHALCK'ler) ile verginin asli unsurlarına yönelik değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Hal bu ki; Anayasa md. 104/17'de de belirtildiği üzere Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (OCK'ler) ile vergi ödevi alanında düzenleme yapılamaz. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesinin istisnası OHALCK'lerdir.

Asgari ücretlilerin yahut diğer çalışanların vergiletilmesi ve ücretleri üzerindeki vergi yükü yahut maruz kaldıkları vergi takozu oranı konusunda kanunilik ilkesi açısından bir duraksama bulunmamaktadır. Çalışanlara atfedilen vergi yükü Anayasa'da teminat altına alınmış ve kanunlarla düzenlenmiştir. Ancak



kanunilik ilkesiyle birlikte ödevlide gelişmesi arzu edilen, onu insan onuruyla bağdaşır şekilde yaşatan ve topluma yararlı hale getiren özelliklerden biri kabul edilen (Güneş, 2011: 63) ve Anayasa md. 55'te hükmedilen "ücrette adalet" ilkesi, asgari ücretle çalışanlar açısından değerlendirmeye değerdir. Anayasa md. 55 şu şekildedir:

"... Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır.

Asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur..."

AY'nin mezkûr maddesi bireyin ekonomik güvenliğini ve gelişmesini hedef almakta ve bu amaca yönelmektedir (Güneş, 2011: 67). Bu husus vergide kanunilik ilkesiyle geliştirilmesi amaçlanan bir gayedir. Buna karşın kanunlarla ücret üzerine konulan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kapsamı dolayısıyla vergi takozu oranı, ücrette adaleti sağlayıcı konumda değildir. Aksine yukarıda örnekleri verilen çalışanlar üzerinden değerlendirmeye gidildiğinde, asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranı nedeniyle dezavantajlı durumda oldukları açık şekilde görülmektedir.

Günümüz koşullarında devlet elbette sosyal hüviyetini kaybetmemiştir. Ancak asgari ücret üzerinden uyguladığı sosyal politikalar ya düşük miktarlara tekabül etmektedir ya da çalışan yeterince desteklenememektedir. Nihayetinde asgari ücretler, günümüz ekonomik koşullarına uygun ücret hakkına sahip olmaları (çeşitli ekonomik sebeplerden ötürü) dikkate alınmamaktadır.

6. SONUÇ

Çalışmada ücret örnekleri verilen çalışanlardan en yüksek vergi takozu oranına sahip olanlar asgari ücretlilerdir (% 30). Diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı % 20-25'lerdedir. Günümüz ekonomik koşullarında, asgari ücret tutarına getirilen eleştirilerde dikkate alınmırsa, ödeme gücü diğer çalışanlara göre düşük olan asgari ücretlilerin ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı yüksektir. Bu haliyle hem ödenen gelir vergisi hem de vergi takozu oranları açısından asgari ücretliler dezavantajlı durumdadır. Dolayısıyla kamuoyunun da üzerinde çoğu kez tartıştığı bu duruma yönelik bazı önlemlerin alınması önem taşımaktadır.

Vergilendirme ilkelerinde ödeme gücü yahut eşitlik ilkesi açısından asgari ücretlilerin ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü Anayasa'da düzenlendiği haliyle ödeme gücünü yansıtan ölçü dikkate alınmamaktadır. Diğer taraftan asgari ücretlilere; aynı kişisel özelliklere sahip olsalar da, ayırım yapılmaksızın, diğer çalışanlarla aynı asgari geçim indirimi hakkı kullanılmaktadır. 2018 yılı içerisinde "ilave asgari geçim indirimi" adı altında yasalaşan destekte bu soruna çare olmayacaktır. Çünkü bu destekle asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranında yaşanan değişiklik bindelik rakamlarla ifade edilebilecek düzeyde etkisizdir.

Daha çok gelir elde eden, örneği verilen diğer çalışanlar, asgari ücretlilerle tutar olarak neredeyse aynı vergiyi ödemektedirler. Hatta asgari ücretliler (38,38 TL), örneği verilen ve orta gelir düzeyinde yer aldığı kabul edilen üç kamu çalışanından (düz memur: 6,75 TL, nitelikli memur "A": 5,98 TL, Nitelikli Memur "B": 0 TL) daha fazla gelir vergisi ödemektedirler. Ayrıca gelir vergisi matrahlarından dolayı, asgari ücretliler de dâhil örnekleri verilen tüm çalışanların, gelir vergisi tarifesinin ikinci basamağına geçişleri aynı zamana rastlamaktadır. Yani asgari ücretliler ile diğer çalışanlar Ağustos ya da Eylül ayı geldiğinde, elde ettikleri gelirin toplamı asgari ücret tarifesinin ilk basamağında yer alan (2019 yılı için 18.000 TL'yi aşmakta ve ikinci basamağa geçmektedirler. Dolayısıyla farklı ödeme gücüne (yani mali güce) sahip bu çalışanlara, artan oranlı tarife kapsamında eşit muamele yapılmadığı görülmektedir. Devlet münhasıran asgari ücretlilere yönelik dağıtıcı (dikey) eşitliği göz ardı etmektedir. Bu hususlar mali güce göre vergilendirme diğer adıyla eşitlik ilkesine aykırılık oluştururken, "az kazanan az, çok kazanan çok vergi alınması" mantığına da aykırıdır.

Asgari ücretlinin katlandığı vergi yükü "eşit oranlı fedakârlık" ilkesine uygun yapılan vergilendirmenin sonucu olarak, eşitlik ilkesine aykırılık göstermektedir. Çünkü asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükünün, tüketilebilir gelire dönüştürüldüğünde sağlayacağı marjinal fayda diğer çalışanlara göre oldukça yüksektir. Asgari ücretlilere yönelik uygulanan işsizlik sigortası primi çalışan payı, kanun önünde eşitlik ilkesi gereğince aykırılık oluşturmaktadır. Bu uygulama kamu yahut özel sektör çalışanı ayrımı yapılmaksızın tüm çalışanlara uygulanması gereken bir haktır. Bu uygulamanın kapsamı daraltılarak, zaten ödeme gücü düşük olan asgari ücretlinin ücretinden hesaplanma yoluna gidilirse, asgari ücretlinin üzerine eşitlik ilkesine aykırı bir yük daha yüklenmiş olunur. Son olarak, asgari ücretlilerin ücret üzerindeki vergi takozu oranı, Anayasa md. 55'te düzenlenen "ücrette adalet ilkesini" de zedelemektedir.



Asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükü, ya devlet teşvik yahut sübvansiyonlarıyla ya da vergi kolaylıklarıyla (yani vergi muafiyeti ya da istisnalarla) giderilmelidir. Asgari ücretlinin ödediği gelir vergisi, münhasıran asgari ücretlilere tanınmak üzere % 10 nispetinde asgari geçim indirim oranıyla teşvik edilmelidir/desteklenmelidir. Yani iki çocuklu eşi çalışmayan asgari ücretlinin hali hazırda asgari geçim indirimi oranı % 75 iken, bu oran % 85 olarak uygulanabilir. % 85'lik asgari geçim indirimi oranı ile asgari ücretliler neredeyse 326,20 TL asgari geçim indirimi kullanmış olur ki; mevcut haliyle ödediği 38,38 TL'yi ödemeleri önlenerek, tüketilebilir gelirleri arttırılmış olur. Buna ilaveten asgari ücretliler damga vergisinde muaf olmaları yasalastırılabilir. Diğer taraftan brüt ücretlerinin % 1'i tutarındaki işsizlik sigortası primi çalışan payı devlet tarafından sübvansiyon edilmelidir. Benzer şekilde ücretler üzerindeki sosyal güvenlik primi çalışan payı da devletçe desteklenmesi gerekmektedir. Bunun sebebi Anayasa md. 2'de de ifade edildiği üzere Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir devlettir. Dahası Anayasa md. 60, her kesimin sosyal güvenceye kavuşturulmasındaki sorumluluk devlete yüklemiştir. Ödeme gücü olmayanlar için sosyal güvenlik tedbirlerini almak devletin sosyal sorumluluklarından. Böylelikle bir yandan asgari ücretlinin 2.116,85 TL'lik net ücreti arzu edilen seviyelere taşınırken, diğer yandan da kamu çalışanlarının ücretleri üzerindeki vergi takozu oranlarına yaklaşılabilir. Sonuç olarak, asgari ücretli 38,38 TL gelir vergisi, 19,42 TL damga vergisi, 358,18 TL sosyal güvenlik primi çalışan payı ve 25,58 TL işsizlik sigortası primi çalışan payı ile desteklenirse, net ücreti, toplam 483,56 TL destekle 2.555,41 TL'ye ulaşır ve asgari ücretlinin gelir düzeyi ve ödeme gücü bir nebze yükseltilmiş olur.

KAYNAKÇA

- ACUNER E. ve ACUNER, S. (2018), "Türk Hukukunda Sakin Şehir Kriterlerini Destekleyen Mali Düzenlemeler", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 8(1), 253-277.
- ACUNER, S. (2017), **Türk Hukukunda Bireysel Emeklilik Sistemi Ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Oniki Levha Yayınları.
- ACUNER, S. (2018), **Parafiskal Gelirler Yönünden Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Mukayesesi**, Selçuk İpek (Ed.), **Maliye Araştırmaları 2** (215-232) içinde, Bursa: Ekin Yayınevi.
- ARSLAN, M. (2006), **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- BAYRAKLI, H. H. (2017), **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar: Celepler Basım Yayın Dağıtım.
- BİLİCİ, N. (2018), **Vergi Hukuku**. Ankara: Savaş Yayınevi.
- BİYAN, Ö. (2018), **Vergi Hukuku**, Bursa: Dora Yayınları.
- BUYRUKLUOĞLU, S. ve KUTBAY H. (2016), "Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Bir Tetikleyicisi Olarak Vergi Takozu Sorunu ve Maliyeti", **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 16 (31), 249-273.
- DEVİRİM, F. (2002), **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: İlkem Ofset.
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2018). *Taxing wages 2018*, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en.] (Erişim: 1 Ocak 2019).
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2017). *Taxing wages 2017*, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/tax_wages-2017-en.] (Erişim: 1 Ocak 2019).
- FESTA, A. (2015), "Employment and Productivity: The Role of the Tax Wedge", **Euro Economica**, 2(34), 139-150.
- GABRILO, A. (2016). "Tax Wedge in Croatia, Belgium, Estonia, Germany and Slovakia", **Financial Theory and Practice**, 40 (2), 231-264.
- Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 265. R.G. 04.12.2007/26720.
- Gelir Vergisi Kanunu, K.T. 31.12.1960/193, R.G. 06.01.1961/10700.
- GÜNEŞ, G. (2011), **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Oniki Levha Yayınları.
- GÜLŞEN, M. İ. ve ÖZTÜRK, Ş. (2016), "Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Takozu ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2 (2), 13-26.
- HEREKMAN, A. (1976), **Genel Vergi Teorisi**, Ankara: Kalite Matbaası.



İşsizlik Sigortası Kanunu, K.T. 25.08.1999/4447, R.G. 08.09.1999/23810.

KARAKOÇ, Y. (2012), **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları.

KILIÇASLAN, H. ve YAVAN, S. (2017), “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 13 (2), 33-51.

KIRBAŞ, S. (1998), **Vergi Hukuku**, Ankara: Siyasal Kitabevi.

KIZILOĞLU Ş. ve TAŞ, M. (2011), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KIZILOĞLU Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M. ve DÖNMEZ, R. (2007), **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KUMRULU, A. (1979), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 36 (1-4), 147-162.

NAR, M. (2015). “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü: Vergi Takoza Uygulaması”, **International Journal of Human Sciences**, 12(1), 685-705.

OKTAR, S. A. (2017), **Vergi Hukuku**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN N. (2007), **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi.

ÖNER, E. (2018), **Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

PEHLİVAN, O. (2013) **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Celepler Basım Yayın Dağıtım.

PEHLİVAN, O. (2018), **Vergi Hukuku**, Trabzon: Celepler Basım Yayın Dağıtım.

RADU, C. F., CRISTINA, F., KLAUS, B. S., FLORIN, F. ve FLORIN, M. D. (2018), “Study of The Tax Wedge in EU and Other OECD Countries, Using Cluster Analysis”, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, (238), 687-696.

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu KT. 31.05.2006/5510, R.G. 16.06.2006 / 26200.

ŞENTÜRK, S. H. (2006), “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren Dergisi**, 20 (2), 16-25.

ŞENYÜZ, D., Gerçek A. ve Yüce, M. (2008), **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

ŞENYÜZ, D., Yüce, M. ve Gerçek A. (2018), **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi.

TANSÖKER, R. L. (2017), “Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takoza Açısından” Değerlendirilmesi, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 15 (30), 309-334.

TUNCER, S. (2012), **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt 3**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

TÜRK, İ. (2008), **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Yayınevi.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, K.T. 09.11.1982/2709, R.G. 18.10.1982/17863

Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu, KT. 08.06.1949/5434, R.G. 17.06.1949/7235.

ULUATAM, Ö. (2005), **Kamu Maliyesi**, Ankara: İmaj Yayınevi.

YİĞİT, U. (2008), **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.