

# II TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFE YAPISININ SOSYAL ADALET EKSENLİ VERGİ ADALETİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ

(EXAMINATION OF TURKISH INCOME TAX TARIFF STRUCTURE WITHIN THE SCOPE OF TAX JUSTICE WITH SOCIAL JUSTICE)

Arş. Gör. Sude Sönmez \* \*\*

## ÖZ

*Hukuki bir değer olarak vergi adaletinin tespiti, iki farklı yolla yapılabilmektedir. Bunlar; özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespiti ve sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespiti olup söz konusu yollar, devletlerin kendi hukuk sistemlerinde kabul etmiş oldukları hukuki değerlere göre değişiklik göstermektedir. Sosyal devlet ise en genel anlamıyla; sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Söz konusu amaçlar içerisinde en çok önem arz eden ise sosyal adaletin gerçekleştirilmesidir. Sosyal adalet kavramı, temelde kişiler arasındaki paylaşımın adil olmasını amaçlamakta ve ulusal gelirin daha dengeli paylaşımını hedeflemektedir. Sosyal adalet ile amaçlanan adil dağılım içerisinde verginin önemi burada başlamaktadır. Vergilerin adil dağılımı denildiğinde akla gelen kavram “vergi adaleti”dir. Zira, sosyal adalet kavramının adil bir gelir dağılımını sağlama amacı, vergi adaletinde de bulunmaktadır. Bu kapsamda Türkiye’de Gelir Vergisinin tarife yapısı incelendiğinde artan oranlı tarife yapısının günümüze kadar yapılan değişiklikler ile zedelendiği ve tarife yapısının düz oranlı tarife yapısına yaklaştırıldığı, sistem onarılmaya çalışılırken daha çok yıpratıldığı görülmektedir. Bunun sonucunda ise, özellikle düşük ve orta gelirli kesimin üzerindeki vergi yükü arttırılmış, yüksek gelirli grubun ise lehine olacak şekilde düzenlemeler yapılmış, sosyal adalet dolayısıyla vergi adaleti zedelenmiş onarılamamıştır. Çalışma kapsamında öncelikle sosyal adalet kavramı ve vergi tarifelerine etkisi üzerinde durulacak, akabinde Türk Gelir Vergisi Tarife yapısı incelenerek sosyal adalete ilişkin değerlendirmeler, aksaklıklar ve önerilere yer verilecektir.*

II Eserin Dergimize geliş tarihi: 15.11.2022. İlk hakem raporu tarihi: 02.12.2022. İkinci hakem raporu tarihi: 15.12.2022. Onaylanma Tarihi: 06.01.2023.

\* Araştırma Görevlisi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı.

\*\* Yazarın ORCID belirleyicisi: 0000-0002-0867-0776.

**Eser Atf Şekli:** Sude Sönmez, “Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Sosyal Adalet Eksenli Vergi Adaleti Kapsamında İncelenmesi”, YÜHFD, C.XX, 2023/1, s.115-163.

**Anahtar Kelimeler:** Sosyal Adalet, Vergi Adaleti, Türk Gelir Vergisi, Tarife, Oranlar.

### **ABSTRACT**

*The determination of tax justice as a legal value can be done in two different ways. These; The determination of tax justice through the concept of freedom and the determination of tax justice through the principle of social state, these ways vary according to the legal values that the states have accepted in their legal systems. The social state, in its most general sense; aims to ensure social justice, social welfare and social security. Among these purposes, the most important one is the realization of social justice. The concept of social justice basically aims to make the distribution between individuals fair and aims at a more balanced distribution of national income. The importance of tax in the fair distribution aimed with social justice starts here. If the fair distribution of taxes is mentioned, the concept that comes to mind is "tax justice". Because the aim of the concept of social justice to provide a fair distribution of income is also found in tax justice. In this context, when the tariff structure of the Income Tax in Turkey is examined, it is seen that the progressive tariff structure has been damaged by the changes made until today, the tariff structure has been brought closer to the flat rate tariff structure, and the system has been more worn out while trying to repair it. As a result of this, the tax burden on the low and middle-income groups was increased, regulations were made in favor of the high-income group, and tax justice was damaged due to social justice and could not be repaired. Within the scope of the study, first of all, the concept of social justice and its effect on tax tariffs will be emphasized, and then the Turkish Income Tax Tariff structure will*

**Keywords:** Social Justice, Tax Justice, Turkish Income Tax, Schedule, Rates.

\*\*\*

### **GİRİŞ**

Dünyada yaşanan son gelişmeler, her alanda olduğu gibi vergileme alanında da çok önemli değişimlere neden olmuştur. Yaşanan gelişmeler adil vergi yapılarının gerekliliği ve önemini de gündeme getirmiştir. Vergi adaleti ilkesi, hukukun temel değerleriyle doldurulması gereken boş bir kap niteliğine sahiptir. Bu sebeple, ancak temel hukuk değerlerin kabulüyle birlikte vergilemede adaletin somutlaştırılmış şeklini görmek mümkün olacaktır. Vergi adaleti verginin tarafsızlığı ya da düzeltici olması gerektiği

şeklindeki farklı bakış açılarına göre, farklı şekillerde inceleme konusu yapılmış olup günümüze kadar birbirinden farklı anlamlarla anılmıştır. Sosyal adalet ile ulaşılmak istenen başlıca amaç gelir dağılımında adaleti sağlamak olup bu konuda kullanılan en önemli araç ise vergi politikalarıdır. Vergi adaleti ve sosyal adaletin yolları bu noktada kesişmekte olup bu kesişmeden sonra birlikte hareket etmektedirler.

Sosyal adalete uygun bir vergileme politikası, kişilerin gelirlerindeki farkları azaltacak biçimde olmasını gerektirmekte olup vergilemenin bu şekilde kullanılması fikri John Stuart Mill'e uzanmaktadır<sup>1</sup>. Mill'e göre vergi sistemi bütün vatandaşları kapsayacak biçimde ve toplumdaki eşitsizlikleri, adaletsizlikleri giderecek biçimde düzenlenmelidir. Bu şekilde düzenlenen bir vergi sistemi topluma sosyal adaleti de getirecektir<sup>2</sup>. Buna göre, sosyal devlet ilkesi ile vergi adaletine ulaşılmaması bizi adil bir gelir dağılımına ve dolayısıyla sosyal adalet kavramına götürmektedir. Zira sosyal adaletin sağlanma yollarından biri olarak görülen gelir ve servet arasındaki farkın makul düzeye indirilmesi ve eşitliğin sağlanması düşüncesi aynı zamanda vergi adaletinin de asıl ulaşmak istediği amaçtır. Vergi yükünün adil dağılımı, toplumda gelir ve servetin adil dağılımı dolayısıyla sosyal adaletin sağlandığı bir sistemi ifade etmektedir.

Vergi yükünün adil dağılımının sağlanmasında ise kimden ne oranda vergi alınacağına belirlenmesi, sosyal adalet ile sağlanmak istenen dengenin bozulmaması açısından oldukça önemlidir. Bu kapsamda; farklı gelir düzeylerine sahip bireylerden durumlarına göre vergi alınması, kişinin asgari geçim seviyesine dikkat edilerek vergilendirilmesi, gelirin kaynağına ve kişilerin ailevi durumlarına göre vergi yükünün değişmesi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisna düzenlemelerinin yapılması sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletine ulaşmada kullanılan uygulamalardır.

Bu kapsamda Gelir Vergisi içerisinde adaleti sağlayıcı mekanizmalar bulunmakta olup çalışma kapsamında oran ve tarife yapısı inceleme altına alınmıştır. Tercih edilen Gelir Vergisi yapısı ise Türk Gelir Vergisidir. 193 Sayılı Gelir Vergi Kanunu'nun 103. maddesinde "Esas Tarife" başlığı altında vergi tarifesi artan oranlı olacak şekilde düzenlenmiştir. Madde metnine göre; tarife toplam 5 dilimden oluşmakta olup ilk dilime uygulanı oran %15, son dilime uygulanan oran %40 olarak belirlenmiştir. Türk gelir

<sup>1</sup> Mehmet Pamak, "Sosyal Adalet Açısından, Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensimi", *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, S: 24, 1975, s. 187.

<sup>2</sup> Pamak, "Sosyal Adalet Açısından, Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensimi", s. 187.

vergi tarife yapısı görünüş itibariyle artan oranlı bir tarife yapısı göstermekle birlikte her artan oranlı tarife yapısının mükemmel işleyen ve vergi adaletine uygun olduğu söylenemeyecek olup Türk gelir vergisinin de özellikle vergi adaleti konusunda birtakım sıkıntıları olduğu ifade edilebilecektir. Çalışma kapsamında öncelikle sosyal adalet kavramı incelenecek ardından Türkiye’de Gelir Vergisi Tarife yapısının sosyal adalet kapsamında tahlili yapılarak sorunları üzerinde durulacaktır.

## **I. SOSYAL ADALET EKSENLİ VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASINDA VERGİ TARİFELERİNİN KONUMU**

### **A. HUKUKİ DEĞER OLARAK SOSYAL ADALET EKSENLİ VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ**

Hukuk, adaletin soyuttan somuta taşınması işlemi ile adaleti gerçekleştirmek üzere oluşturulan normlar bütünü olarak ifade edilmektedir. Adalet ise hukukun özü ve amacı niteliğinde olup nesnel ve öncel olmak üzere iki farklı anlamda kullanılmaktadır<sup>3</sup>. Hukuki değer olarak adalet ise, nesnel anlamda adalet anlayışında anlam bulmaktadır. Zira hukuk, insanlar arası ilişkileri düzenleyen normlar bütünü olup bu kapsamda adaletle ulaşmak için hazırlanan hukuk kuralları kişisel değer yargılarına göre değil, toplumda var olan inanişe ve değer yargısına göre anlam kazanmaktadır<sup>4</sup>. Diğer bir yandan vergi adaleti ilkesi, hukukun temel değerleriyle birlikte somutlaşacak ve adaletin hukuken yorumlanabilir şeklini sunan bir hukuki ilkeye dönüşecektir<sup>5</sup>. O halde her şeyden önce vergi adaletini yansıtan hukuksal kriterlerin saptanması vergi adaletinin tespiti açısından gerekli olacaktır. Bu kapsamda; Lang’a göre, hukuki bir değer olarak vergi adaletinin tespiti, iki farklı yolla yapılabilmektedir. Bunlar; özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespiti ve sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespiti<sup>6</sup> olup söz konusu yollar, devletlerin kendi hukuk sistemlerinde kabul etmiş oldukları hukuki değerlere göre değişiklik göstermektedir.

<sup>3</sup> Nihal Saban, “Prof. Dr. Joachim Lang’in Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum”, XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 1997, s. 65.

<sup>4</sup> Ahmet Y. Ata, “Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001), s. 109.

<sup>5</sup> Joachim Lang, (Çeviren: Funda Başaran), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, XII. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997, s. 3.

<sup>6</sup> Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, s. 3

Vergi adaletini esas itibariyle eşitlik ilkesi ve verginin mali güçle orantılı olması ilkesi yoluyla tespit etmek yaygınken, Alman Federal Anayasa Mahkemesi Eski Üyesi Paul Kirchhof, vergi adaletini özgürlük kavramı temelinde geliştirmiştir<sup>7</sup>. Paul Kirchhof'un ortaya atmış olduğu fikir beraberinde vergi adaletinin özgürlük kavramı yoluyla tespiti ve sosyal devlet ilkesi ekseninde tespiti olarak ikili bir ayrımı ortaya çıkarmıştır<sup>8</sup>. Zira vergi adaleti ilkesinin klasik ayrımı olarak kabul edilen vergilemede fayda ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi ayrımı özü itibariyle vergi adaletine ulaşma yöntemlerinden başka bir şey değildir. Vergi adaletini tanımlamak veya tespit etmekten ziyade tespit edilen/benimsenen vergi adaleti anlayışına ulaşmada kullanılan yöntemlerdir. Bununla birlikte vergi adaletinin hukuksal bir değer olarak tespiti ise ancak hukukun kendi içinde hukuku meydana getiren değerler ekseninde benimsenebilecektir. Bu kapsamda bir devletin vergi adaletine hukuksal açıdan nasıl baktığına ise ancak benimsemiş oldukları hukuki değerlerin tespiti ile ulaşılabilecektir<sup>9</sup>. Bu hukuki değerleri ise Lang'ın tercih etmiş olduğu şekilde devletlerin anayasalarında benimsedikleri, özgürlük kavramı veya sosyal devlet ilkeleri perspektiflerinde belirlemek mümkündür.

Vergilemenin anayasal olarak çerçevesinin belirlenmesi ve dolayısıyla bireyin özgürlüklerinin korunması gereksinimi tarih boyunca devam etmiştir. Bu kapsamda ilk anayasal metinler niteliğindeki özgürlük bildirgelerinden başlayarak günümüz modern anayasalarına kadar vergi adaleti özgürlük ile yan yana anılmış ve vergi adaleti de özgürlük temelli ifade edilmeye çalışılmıştır<sup>10</sup>. Bu kapsamda ülkemizde de vergi ile birey özgürlüklerinin kısıtlanamayacağı ama bazı durumlarda bunun istisnalarının olabileceği 1982 Anayasası'nda yer almış olup bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi kararlarında da yer almıştır<sup>11</sup>.

<sup>7</sup> Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", 129.

<sup>8</sup> Paul Kirchhof, "Steuergleichheit", *Steuer und Wirtschaft*, 1984.

<sup>9</sup> Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", 129.

<sup>10</sup> Saban, "Prof. Dr. Joachim Lang'ın Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum", s. 69.

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.1989 tarih 1989/6 E. ve 1989/42 K. sayılı kararında; "Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin ancak olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı tümüyle yada bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar... yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir

Vergi adaletinin özgürlük kavramı ile birlikte anlam kazanması, denkleştirici adalet anlayışı ile mümkün olmaktadır. Zira denkleştirici adalet anlayışına göre bireyin özgürlüklerinin korunması ile adalet gerçekleştirilmekte olup vergilemede adalet ise devletin vergiler yoluyla kişilerin özgürlüklerine müdahale etmemesi ile mümkündür. Vergi, siyasi iktidarların elinde ekonomiye ve bu yolla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale aracı niteliğinde olup bu yolla temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulabilecektir<sup>12</sup>. Bu kapsamda devletin, kişilerin ekonomik ve sosyal yaşantısına en az müdahale edildiği sistem özgürlüklerin en çok dolayısıyla adaletinde en fazla sağlandığı sistem olarak tasvir edilebilecektir. Devletin iktisadi hayata olabildiğine az müdahale ettiğinde bu alanın daha sağlıklı işleyeceğine, sürecin daha verimli hale geleceğine inanmaktadırlar. Dolayısıyla iktisadi alanda devletin müdahale alanının daraltılmasının temelinde bu felsefe bulunmaktadır<sup>13</sup>. Zira, “*Ekonomik ilişkilerimizi yönetirken kontrol edilmemiz...her şeyde kontrol edilmemiz demektir.*”<sup>14</sup>

Diğer bir ifadeyle; özgürlük kavramının ekonomi içerisindeki yeri bireylerin tercih yapma ve yapmış oldukları tercihlere göre özgürlüklerini dilediği şekilde kullanmalarından ibarettir. Bu kapsamda ekonomik özgürlüğün ürünü kabul edilen “bırakınız yapsınlar” doktrini, devletin müdahalelerinin en aza düşürüldüğü ve girişimciliğin maksimize edildiği bir düzeni savunmaktadır<sup>15</sup>. Ekonomik özgürlüğün şartı olan serbest piyasa düzeni içerisinde bireyler kişisel çıkarlarını ya da diğer bir ifadeyle faydalarını en üst düzeye çıkarmaya çalışan kişilerdir. Bu sebeple; kişiler

---

*elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilmez.*” ifadelerine yer verilerek vergi adaleti özgürlük kavramıyla birlikte göz önünde bulundurulmuştur.

<sup>12</sup> Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997, s. 152.

<sup>13</sup> Karl Raimund Popper, (Çeviri: Mete Tunçay), *Açık Toplumun Düşmanları*, Liberte Yayınları, Ankara, 2013, s. 439-449.

<sup>14</sup> Nigel Ashford, (Çeviri: Can Madenci), *Özgür Toplumun Değerleri*, Liberte Yayınları, Ankara, 2012, s. 49.

<sup>15</sup> Conrad Waligorski, “Introduction”, *Anglo-American Liberalism: Readings In Normative Political Economy* (Editors: C. Waligorski and T. Hone), Nelson-Hall Publishing, Chicago, 1981, s. 14-15.

Bir başka deyişle; “bırakınız yapsınlar”cı doktrini kabul eden düşünürler için önemli olan kişilerin serbest piyasa ekonomisi içerisinde kendi zenginliklerini arttırabilmek için yarışabilme özgürlüğüne sahip olabilmeleri yani ekonomik özgürlükleridir. (J. S. Mill, *On Liberty*, (Editor: E. Rapaport), Hackett Publishing Company, Indiana, 1978, s. 18-19.)

devlet müdahalesi olmaksızın kendisi hakkında en iyiyi bilerek kendileri için en uygun olan tercihleri yapabilecekleri kabul edilmektedir<sup>16</sup>.

Sosyal devlet ise en genel anlamıyla; sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır<sup>17</sup>. Söz konusu amaçlar içerisinde ise en çok önem arz eden ise sosyal adaletin gerçekleştirilmesidir. Zira sosyal adalet sağlanmadığı sürece sosyal refaktan ve sosyal güvenlikle de tek başına söz edilemeyecektir.

Sosyal devlet, toplum içerisinde yaşayan insanların bir kısmının bolluk içinde yaşaması bir kısmının ise en temel ihtiyaçlarını bile karşılamayacak durumda olması halinde, sınıflar arası ekonomik ve sosyal bir denge kurarak huzur ortamını korumaktadır. Zira sosyal devletin en temel amacı sosyal adaleti sağlamak olup bunu gerçekleştirebilmek için toplum içinde dengeli ve adil bir gelir dağılımı sağlamayı ve herkesin milli gelirden adil bir pay almasını sağlamayı hedef almaktadır<sup>18</sup>.

Devlet sosyal devlet aracılığı ile kişilerin önündeki sosyal ve ekonomik engelleri kaldırmak suretiyle kişilerin toplum içinde gerçek anlamda özgür olmasını sağlayacaktır<sup>19</sup>. Başka bir ifadeyle; sosyal devlet, sosyal adaleti gerçekleştirme amacı çerçevesinde kişilerin belli bir yaşam seviyesinin altına düşmesini engellemek için herkese asgari yaşam düzeyini sağlamak suretiyle; insan onuruna yakışır hayat sağlamak ve bu durumu sosyal haklar ile desteklemektedir<sup>20</sup>.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de kararlarında, sosyal devletin Anayasanın 5'inci maddesiyle de bağlantısını kurmak suretiyle; sosyal

<sup>16</sup> Songül Sallan Gül, *Sosyal Devlet Bitti Yaşamın Piyasa! Yeni Liberalizm ve Muhafazakarlık Kıskaçında Refah Devleti*, 2. Baskı, eabil Yayınları, Ankara, 2006, s. 28.

<sup>17</sup> T. Bekir Balta, *İdare Hukuku*, C: I, Genel Konular, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1972, s. 113.

<sup>18</sup> Aysun Yılmaztürk, "Gelir Vergisi Kanunu'ndaki İstisna ve Muafiyetlerin Sosyal Devlet Açısından Değerlendirilmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2004), s. 17.

Ayrıca sosyal devlet anlayışı sosyal adalet amacına ulaşırken bunu yalnızca adil bir gelir dağılımı yolu ile yapmamaktadır; aynı zamanda birey düzeyinde insanlık onuruna yakışır koşulların da herkese sağlanması yoluyla bu amacına ulaşabilmektedir. Sosyal devlet, sanayi devrimi sonunda korunamayan insan onurunu korumayı da sosyal adalet bünyesinde amaçlamaktadır. (Can Aktan, *Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı Yayınları, Ankara, 2000, s. 20.)

<sup>19</sup> Yılmaztürk, "Gelir Vergisi Kanunu'ndaki İstisna ve Muafiyetlerin Sosyal Devlet Açısından Değerlendirilmesi", s. 25.

<sup>20</sup> Hüseyin Gül ve Songül Sallan Gül, "Sosyal Devletten Çalışma Refahına Geçişte Sosyal Haklar ve Yoksullar", *Amme İdaresi Dergisi*, S: 40(3), s. 7-8.

adalet ve insan haysiyetine uygun bir biçimde yaşama unsurlarına büyük bir önem atfetmiştir<sup>21</sup>.

Sosyal devletin sosyal adalete ulaşma amacı yalnızca teorik ve soyut bir temelden ibaret olmayıp aksine sosyal adalet kapsamında devlete verilen görevler neticesinde somutlaşmaktadır. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale etmekte ve gelir ve servet dağılımını adil bir hale getirmek için çabalamaktadır. Bu kapsamda sosyal devletin ekonomiye müdahalesi, sosyal adaleti sağlamak amacıyla olması nedeniyle kanuni ve gerekli kabul edilmektedir<sup>22</sup>.

Sosyal devlet kavramı çok boyutlu bir kavram olup bu boyutlarından birini sosyal adalet oluşturmaktadır.<sup>23</sup> Diğer bir ifadeyle; sosyal devletin ödevi olan sosyal ve ekonomik hakların sağlanması aynı zamanda sosyal adaletin temin edilmesi olarak da görülmektedir<sup>24</sup>. Sosyal devletin sosyal ve ekonomik hakları sağlama ödevi yanında insan onuruna yaraşır yaşam

<sup>21</sup> Bu kapsamda; Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1988 Tarih,1988/19E. ve 1988/33K. Sayılı Kararında sosyal devlet; “*Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir... hukuk devletinın amaçladığı kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir... Anayasa'nın, Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer verdiği sosyal hukuk devletinın dayanaklarından birini oluşturan sosyal güvenlik kavramının içerdiği temel esas ve ilkeleri uyarınca toplumda yoksul ve muhtaç insanlara devletçe yardım edilerek onlara insan onuruna yaraşır asgari yaşam düzeyi sağlanması, böylece, sosyal adaletin ve sosyal devlet ilkelerinin gerçekleşmesine elverişli ortamın yaratılması gerekir*” ve Türk Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.1967 Tarih ve 1963/336 E. ve 1967/29 K. Sayılı Kararı'nda; “*insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin, adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimi uygulayan devlet*” olarak tanımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi bu ifadeler ile sosyal devletin sosyal adalet ve herkesin insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmekle yükümlü olduğunu dile getirmiş ve bu amacı gerçekleştirebilmek için ise ekonomiye müdahalesinin gerekli olduğunu belirtmiştir. (Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, 17. Basım, Ankara, 2017, s. 143.)

<sup>22</sup> Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 141.

<sup>23</sup> John Rawls, (Çeviren: Vural Fuat Savaş), “*Bölüşürücü Adalet*”, *Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arşivi (Hazırlayan: Hayrettin Ökçesiz)*, 7. Kitap, İstanbul Barosu Yayını, İstanbul, 2003, s. 25.

<sup>24</sup> Ali Şafak Balı, *Çok Kültürlülük ve Sosyal Adalet*, Çizgi Kitabevi, Konya, 2001, s. 101.



standartlarını sağlama ödevinin de sosyal adalet ile ilişkisi büyüktür. Zira sosyal adalet sağlanmaksızın insan onuruna yaraşır bir yaşam standardının temini mümkün değildir<sup>25</sup>. Bu kapsamda; sosyal devletin sosyal adaleti gerçekleştirme amacı dışında diğer amaçlarını incelediğimizde diğer amaçlarının da sosyal adalet ile ilişkisinin olduğu görülmekte olup buradan sonuç olarak sosyal adaletin uygulamaya aktarma yönteminin sosyal devletin bizzat kendisi olduğu bir görüş olarak söylenebilecektir<sup>26</sup>. Türk Anayasa Mahkemesi'ne göre; “*Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına Devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğün içerir. Sosyal devlet temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır*”<sup>27</sup>. Federal Alman Anayasa Mahkemesi de pek çok kararında sosyal adaleti sosyal devlet ilkesi çerçevesinde incelemiş ve sosyal devleti, sosyal problemlerin çözülmesi ve adaletli bir yapı için sosyal adaleti sağlamada yükümlü tutmuştur<sup>28</sup>.

Doktrinde ise sosyal adaletin anlamı hakkında farklı görüşler bulunmakta olup sosyal adalet kavramı ilk olarak Sanayi Devrimi ile gündeme gelmiş, esas olarak ön plana çıkışı ise II. Dünya Savaşı sonrasında mümkün olmuştur<sup>29</sup>. Sosyal adalet kavramı doğal bir felsefi gelişimin ürünü olmayıp sanayileşme neticesinde ortaya çıkan fakirlikle mücadele etmeye çalışan işçi sınıfının mücadelesinden doğmuştur. Bu kapsamda sosyal devlet ile benzer bir gelişim sürecine dâhil olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu döneme ilişkin olarak sanayileşme ile ortaya çıkan karlılığın yalnızca sermaye kesiminin değil, karlılığın ortaya çıkmasında emeğini ortaya koyan işçi sınıfının da olduğunu dile getirmiştir. Bu kapsamda ortaya çıkan

<sup>25</sup> Nihat Bulut, “Küreselleşme Sosyal Devletin Sonu Mu?”, *A.Ü. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 52, S: 2, Ankara, 2003, s. 174.

<sup>26</sup> Türk Anayasa Mahkemesi'nin 17.10.1972 Karar Tarihli, 1972/16E. ve 1972/49K. Sayılı Kararında sosyal adaleti sosyal devlet ekseninde; “*sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir*” ifadeleri ile anlamlandırmıştır. Diğer taraftan, Türk Anayasa Mahkemesi sosyal devleti, hukuk devletinin ileri bir aşaması olarak ifade etmiştir. (Türk Anayasa Mahkemesi'nin 05.01.1988 Tarih, 1987/14 E. ve 1988/1 K. Sayılı Kararı, Aynı Yöndeki bir Diğer Karar İçin Bakınız: Türk Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.1989 Tarih, 1989/6 E. ve 1989/42 K. Sayılı Kararı.)

<sup>27</sup> Türk Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.1989 Tarih, 1989/6 E. ve 1989/42 K. Sayılı Kararı.

<sup>28</sup> Bundesverfassungsgericht KPD Kararı, Bundesverfassungsgericht Sosyal Yardım Kararı.

<sup>29</sup> Balı, *Çok Kültürlülük ve Sosyal Adalet*, s 24.

karlılığın adil olarak paylaşılması ve çatışmanın ortadan kalkması ancak zenginlin eşit dağılımını sağlayacak kurallar ile mümkündür<sup>30</sup>.

Sanayi Devriminin ardından 1929 Ekonomik Krizi ile birlikte Katolik kilisesi yeni bir felsefi anlayışa yönelmiş olup bu anlayış sosyal adalettir<sup>31</sup>. Bu yayının neticesinde sosyal adalet kavramı gündeme daha çok gelmiş ve özellikle liberal teorinin vaat ettiği refahın toplumun tümü için söz konusu olmaması ile gündemdeki yerini korumuş ve sosyal devlet anlayışı ile zirveye ulaşmıştır. Bununla birlikte günümüzde halen toplumsal eşitsizliklerin varlığı karşısında sosyal adalet kavramı önemini korumaktadır<sup>32</sup>.

Sosyal adalet kavramının modern hali Rawls ile sağlanmıştır. Rawls'a göre adalet, toplumun en önemli parçasının oluşturmakta olup her şeyi etkileyebilme gücüne sahiptir. Bu kapsamda; farklı şartlar altında doğan insanların sosyal adalet ile birlikte eşit insani yaşam şartlarına ulaşarak eşitsizliğin giderileceği düşünülmektedir<sup>33</sup>. Rawls'a göre eşitsizliklerin giderilmesi süreci iki temel ilkeye dayanmaktadır. Bunlar; özgürlük ve adil fırsat eşitliğidir<sup>34</sup>.

Sosyal adalet kavramını açıklamaya çalışan düşünürlerden biri olan Miller'a göre sosyal adalet iyi ile kötünün kişiler arasında nasıl dağıtılması

<sup>30</sup> Arslan Topakkaya, "Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?", [http://www.politikadergisi.com/sites/default/files/kutuphane/sosyal\\_adalet\\_kavrami\\_sadece\\_bir\\_ideal\\_midir.pdf](http://www.politikadergisi.com/sites/default/files/kutuphane/sosyal_adalet_kavrami_sadece_bir_ideal_midir.pdf) (28.03.2021), s. 3.

<sup>31</sup> Topakkaya, "Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?", s. 3.

<sup>32</sup> Ferhat Arık, "Ayşe Buğra: Sosyal Adalet İçin Sosyal Politika", *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri* (Editör: Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019, s. 282.

<sup>33</sup> Norman P. Barry, *Modern Political Theory*, Palgrave Press, New York, 2000, s. 150.

<sup>34</sup> Thomas Pogge, *Küresel Yoksulluk ve İnsan Hakları*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 167.

Rawls, söz konusu bu ilkeleri toplumsal sözleşme ile kabul edilmiş olduğu kabulüyle meşrulaştırmaktadır. (John Rawls, *A Theory of Justice*, Revised Edition, The Belknap Press Of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1999, s. 10.) Her iki ilkeyi birlikte düşünen Rawls, toplumun daha az yeteneğe sahip olan bireylerin daha fazla desteklenmesini düşünerek bu kişilerin doğal eşitsizlik piyangosunun bir sonucu olduğunu ifade etmektedir. Rawls bu noktada doğal piyangoğun neden olduğu olumsuz sonuçların sosyal adalet ile çözümlenebileceğini düşünmektedir. (John Rawls, *Siyasal Liberalizm*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 51.) Bu kapsamda örneğin, doğuştan yoksul olan kişilerin hayat şartları olarak bir adım geriden topluma dâhil olduklarını bununla birlikte; kişilerin bu durumunun hak ettikleri vaziyet olduğunu söylemenin mümkün olmadığıdır. (Balı, *Çok Kültürlülük ve Sosyal Adalet*, s. 158-159.)

gerektiği meselesidir<sup>35</sup>. Bu kapsamda, sosyal adaletin gerçekleştirilebilmesi Rawls'den farklı olarak üç ilkeye dayandırılmaktadır. Bu ilkeler; ihtiyaç (need), hak etmek (desert) ve eşitlik (equality) ilkeleri olup<sup>36</sup> sosyal adaletin kişilerin ihtiyaç duydukları ve hak ettikleri oranda talep edilebilecek bir kavram olarak nitelemiştir<sup>37</sup>.

David Harvey'e göre ise sosyal adalet, toplumsal bir durumdur. Bu kapsamda eşitsizlik ve adaletsizliğin olmadığı bir toplumda, kişilerin kaynaklara eşit olarak ulaşabildikleri bir durumdur<sup>38</sup>. Sosyal adaletle ilişkin görüşleri olan Erol Güngör'e göre; sosyal adalet, “zeki olan ile olmayanı, yetenekli olan ile olmayanı eşitlemek değil, zeki olan ile olmayana aynı koşullarda eşit fırsatlar sunmak”tır<sup>39</sup>.

Sosyal adalet kavramı ile ilgili bu kadar farklı tanımlamaların olmasının nedeni, insanlar arasında yaşanan eşitsizliklerin her toplumda farklı seyretmesidir<sup>40</sup>. Sonuç olarak; sosyal adalet, kişiler arasında gelir dağılımı, yaşam standartları gibi hallerde bir dengenin varlığını, çatışmaya sebep olabilecek farklılıkların engellenmesini amaçlayan sosyal devlet ilkesi temelli bir adalet anlayışını ifade etmektedir<sup>41</sup>.

<sup>35</sup> David Miller, *Principles of Social Justice*, Harward University Press, Cambridge, 1999, s. 1.

<sup>36</sup> Miller, *Principles of Social Justice*, s. 245.

<sup>37</sup> Miller aynı zamanda sosyal adalet kavramını eşitlik ilkesi ile anlamlandırmaya çalışmış ve “Equality Or Equity” tartışmasında “Equality” tarafından kaldığını göstermiştir. Miller'in adalet anlayışı temelde Rawls ile aynı olmakla beraber sosyal devlet boyutu anlamında farklılaşmaktadır.

<sup>38</sup> Levent Taş, “David Harvey: Sosyal Adaletin Mekansal Analizi”, *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri*, (Editör: Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019, s. 117.

<sup>39</sup> Mehmet Çakır, “Erol Güngör ve Sosyal Adalet”, *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri*, (Ed. Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019, s. 244.

<sup>40</sup> Bireysel farklılıklar beraberinde toplumsal farklılıkları ve farklı eşitsizlikleri doğurmuş; söz konusu eşitsizliklerin giderilmesi için üretilen bir çözüm niteliğinde olan sosyal adalet kavramı da toplumdan topluma düşünürden düşünöre farklılaşmıştır. Sosyal adalet kavramına ilişkin farklı tanımlamalar olmakla birlikte, sosyal adaletin kişilerin özgürlüklerini zedelemeyen toplumun bütün üyelerine fırsat eşitliği sağlama amacıyla donatılmış ve her bir kişinin insan onuruna yaraşır hayat standartlarında yaşamalarını garanti eden sosyal devletin vazgeçilmez amacı olduğunu ifade etmek mümkündür. (Sami Güven, *Sosyal Politikanın Temelleri*, Ezgi Yayınları, Bursa, 1995, s. 17-18.)

<sup>41</sup> Ziyaeddin Kırboğa, “Ahmet Cevdet Paşa'da Sosyal Adalet Anlayışı”, *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri*, (Ed. Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019, s. 217.

Sosyal adaletin amaçladığı toplumsal eşitlik ve adil bir ortamın sağlanması aynı zamanda ulusal gelirin dengeli dağılımı ile sağlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle; sosyal adaletin amaçlarından birisinin de ulusal gelirin herkesçe adilane bir şekilde paylaşılması olduğu söylenebilecektir<sup>42</sup>. Adil bir gelir dağılımının sağlanması hedefine ulaşmada kullanılan en yaygın yol adil bir vergi yükü politikası işletmektir<sup>43</sup>.

Sosyal adalete uygun bir vergileme politikası, kişilerin gelirlerindeki farkları azaltacak biçimde olmasını gerektirmekte olup vergilemenin bu şekilde kullanılması fikri John Stuart Mill'e uzanmaktadır<sup>44</sup>. Mill'e göre vergi sistemi bütün vatandaşları kapsayacak biçimde ve toplumdaki eşitsizlikleri, adaletsizlikleri giderecek biçimde düzenlenmelidir. Bu şekilde düzenlenen bir vergi sistemi topluma sosyal adaleti de getirecektir<sup>45</sup>. Buna göre, sosyal devlet ilkesi ile vergi adaletine ulaşılması bizi adil bir gelir dağılımına ve dolayısıyla sosyal adalet kavramına götürmektedir<sup>46</sup>.

## **B. SOSYAL ADALET EKSENLİ VERGİ ADALETİNE ULAŞMADA MALİ GÜÇ İLKESİNİN ÖNEMİ**

Vergi yükünün adil dağılımının sağlanmasında ise kimden ne oranda vergi alınacağına belirlenmesi, sosyal adalet ile sağlanmak istenen dengenin bozulmaması açısından oldukça önemlidir. Bu kapsamda; farklı gelir düzeylerine sahip bireylerden durumlarına göre vergi alınması, kişinin asgari geçim seviyesine dikkat edilerek vergilendirilmesi, gelirin kaynağına ve kişilerin ailevi durumlarına göre vergi yükünün değişmesi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisna düzenlemelerinin yapılması sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletine ulaşmada kullanılan uygulamalardır.

Söz konusu uygulamalar içerisinde, vatandaşların mali güçlerine göre vergilemeye katılmaları sosyal adaletin bir parçası olarak vergi adaletinin

<sup>42</sup> Tarık Zafer Tunaya, *Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1997, s. 733.

<sup>43</sup> Güven, *Sosyal Politikanın Temelleri*, s. 18.

<sup>44</sup> Pamak, "Sosyal Adalet Açısından, Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensimi", s. 187.

<sup>45</sup> Pamak, "Sosyal Adalet Açısından, Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensimi", s. 187.

<sup>46</sup> Zira sosyal adaletin sağlanma yollarından biri olarak görülen gelir ve servet arasındaki farkın makul düzeye indirilmesi ve eşitliğin sağlanması düşüncesi aynı zamanda vergi adaletinin de asıl ulaşmak istediği amaçtır. Vergi yükünün adil dağılımı, toplumda gelir ve servetin adil dağılımı dolayısıyla sosyal adaletin sağlandığı bir sistemi ifade etmektedir.

temininde kullanılan en önemli yöntem<sup>47</sup> olup mali güce göre vergilendirmenin sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olduğunu söylemek yerinde olacaktır<sup>48</sup>. Sonuç olarak; sosyal devletin bir amacı olan sosyal adalete ulaşmak aynı zamanda vergi adaletine de ulaşmak anlamına gelmekte olup bu durum nihai olarak adil gelir dağılımı ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi adaletini gerçekleştirme düşüncesinin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır<sup>49</sup>. Ortaya çıktığı ilk zamanlardan itibaren vergi adaletinin sağlanması için çeşitli ülke Anayasalarında yer almıştır<sup>50</sup>. Nitekim Anayasa Mahkememiz de mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekte ve mali güç ilkesinin sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında somut bir biçime dönüştürdüğünü düşünmektedir<sup>51</sup>. Anayasa Mahkemesi “*Mali güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler...Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.*” ifadeleri ile mali güce göre vergilendirme ilkesinin eşitlik ilkesi ile birlikte var olduğunu ve eşitlik ilkesine uygunluğu ile aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin de uygulanmasını sağladığı da düşünmektedir<sup>52</sup>. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bu karar mali güç ilkesini sosyal devlet ilkesi

<sup>47</sup> Pamak, “Sosyal Adalet Açısından, Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensimi”, s. 187.

<sup>48</sup> Von Ludwig Mises, *Human Action*, The Scholar's Edition, Ludwig Von Mises Institute, Auburn, Alabama, 1998, s. 738.

<sup>49</sup> K. Edgar Browning ve M. Jacqueline Browning, *Public Finance and the Price System*, Macmillan Publishing, London, 1983, s. 299-300.

<sup>50</sup> Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s.14.

<sup>51</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.1989 Tarih, 1989/6 E. ve 1989/42 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20484.pdf> (Erişim Tarihi 12.08.2021), Aynı Yöndeki Diğer Bir Karar İçin Bakınız: Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.1989 Tarih, 1989/6 E. ve 1989/42 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20484.pdf> (Erişim Tarihi: 14.08.2021).

<sup>52</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1995 Tarih, 1994/80 E. ve 1995/27 K. Sayılı Kararı. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22542.pdf> (Erişim Tarihi 12.08.2021).

ile nasıl ilişkilendirdiğini de bize göstermektedir. Anayasa Mahkemesi, mali güç ilkesini esasen “mali gücü eşit olanların aynı vergiyi ödemesi” ifadeleri ile eşitlik ilkesi ile birlikte düşünmekle beraber; “mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınmasını” ifadeleri ile sosyal devlet ilkesi temelli sosyal adalet anlayışı içinde ele almaktadır<sup>53</sup>.

Bu kapsamda sonuç olarak; mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi adaleti ve eşitlik ilkesi ile uyumu nedeniyle sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin sağlanmasında kullanılan en etkili yöntemlerden biri haline gelmiş olup verginin adaletli ve dengeli dağılımı ile vergileme ile sosyal adaletin temini bu ilkenin uygulanması ise sağlanmaktadır.

Vergilendirme yoluyla adaletin sağlanması için sosyal dengenin temini önem taşımakta olup sosyal denge mali güce göre vergilendirme yoluyla sağlanmaya çalışılmaktadır. Sosyal devlet ilkesine uygun şekillenen mali güce göre vergilendirme ile sosyal dengenin sağlanması daha anlamlı hale gelmiştir<sup>54</sup>. Zira toplum içerisinde doğal dengenin kendiliğinden gerçekleşmediği düşünüldüğünde devlet müdahalesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Devletin müdahalesinin ise vergilendirme yoluyla olması halinde kişiler arasında var olan farklılıkların gözetilerek, bir denge kurulabilmesi için mali güçleri ile orantılı vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ülkelerin mali güç ilkesine Anayasalarında yer vermeleri sosyal dengeyi korumaya verdikleri önemi göstermekle birlikte; sosyal dengenin bozulmasının ise anayasal düzen açısından ne kadar sorunlu olabileceği çıkarımının yapılmasına da neden olmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; mali güce göre vergilendirme ile sosyal adaletin gerçekleştirilmeye çalışılmış olduğu farklı durumda olanların farklılıklarına göre vergilendirilmesi yolu ile vergilemede dikey eşitliğin sağlanmasına hizmet etmesi nedeniyle de sosyal devlet ilkesinin gereklerine uygun düşmektedir<sup>55</sup>. Zira vergilemede yatay eşitlik daha çok hukuk devleti ilkesi ile ilişkili bulunurken; vergilemede dikey eşitlik ilkesi sosyal devlet ilkesi ile bağlantılıdır<sup>56</sup>. Bu kapsamda, yatay eşitlik ilkesi ile vergileme

<sup>53</sup> Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 62.

<sup>54</sup> Joachim Lang (Çeviren: Funda Başaran), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, XII. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997, s. 32.

<sup>55</sup> Ezgi Sevinçhan, “Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2014), s. 57.

<sup>56</sup> Nami Çağan, *1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme*, Prof. Dr. Hakkı Sur’a Armağan, Ankara 1983, s. 75,79.

alanında vergi yasalarının genel ve objektif olmaları esas alınırken, dikey eşitlik ile vergileme alanında kişilerin ödeme güçleri ile ailevi durumları gözetilerek aynı durumda olanlara aynı, farklı durumda olanlara ise farklı bir vergilendirme öngörülmektedir. Bu çerçevede, dikey eşitlik sosyal devlet ile olan bağlantısı nedeniyle mali güç ilkesi ile somutlaşacaktır<sup>57</sup>.

Aynı zamanda Kirchhof'a göre de, mali güç ilkesi sosyal devlet ilkesinin gerekçelendirilmesine hizmet etmekte olup sosyal devlet ilkesinden var olmamıştır<sup>58</sup>. Şöyle ki, mali güç ilkesi ile sosyal devletin sosyo-politik uygulamaları meşrulaşmaktadır. Bu kapsamda, ihtiyaçları farklılık gösteren mükelleflerin farklı vergilendirilmesi sağlanmakta ve bu şekilde sosyal devletin sosyal adalet boyutu sayesinde mali güç ilkesi ile sosyal devlet ilkesi bir uyum yakalamıştır<sup>59</sup>. Sonuç olarak kanaatimizce, mali güç ilkesi ile sosyal devlet ilkesinin tarihsel olarak ortaya çıkış sıraları gözetildiğinde sosyal devlet ilkesinin mali güç ilkesinin var olmasını sağlamadı aksine mali güç ilkesinin sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında var olmasını sağladığı sonucuna ulaşılabilecektir.

## **B. ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİ VE DÜZ ORANLI VERGİ TARİFESİNİN SOSYAL ADALET EKSENLİ VERGİ ADALETİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI**

### **a. Genel Olarak Artan Oranlı ve Düz Oranlı Vergi Tarifeleri**

Vergi tarifelerinin sosyo-ekonomik etkisi göz önüne alındığında sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin temininde de mali güce ulaşmak için vergi tarifelerinden yararlanılması oldukça gereklidir. Bu kapsamda tarifelerin vergi adaletine ulaşmak için ne şekilde düzenlenmesi gerektiği ise hem öğretilerde hem de uygulamada oldukça tartışmalıdır<sup>60</sup>. Mükellefin ödeyeceği verginin miktarını belirlemek maksadıyla vergi matrahına uygulanan oran veya ölçüt vergi tarifesi olarak ifade edilmektedir<sup>61</sup>.

Nitekim hangi tarife türünün mali güce göre vergilendirme ilkesi ile daha uyumlu olduğu konusunda farklı görüş ve uygulamalar bulunmakta olup artan oranlı tarife yapısını savunan görüş sahipleri dahi sabit oranlı bir tarife yapısıyla da mali güce göre vergilendirmenin yapılabileceğini ifade etmektedirler. Söz konusu görüşün sahipleri, mükelleflerden fazla kazananın sabit oranlı vergi tarifesinde de kazandığı miktar üzerinden sabit bir oranla

<sup>57</sup> Çağan, 1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme, s. 75.

<sup>58</sup> Paul Kirchhof, "Steuergleichheit", *Steuer und Wirtschaft*, 1984, s. 306.

<sup>59</sup> Paul Kirchhof, "Steuergleichheit", *Steuer und Wirtschaft*, 1984, s. 306.

<sup>60</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 20. Baskı, Ankara 2019, s. 244.

<sup>61</sup> Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 244.

hesaplanan verginin gelir seviyesi düşük olan bir mükellefe göre yine geliriyle orantılı şekilde fazla olacağını ifade etmektedirler<sup>62</sup>.

Bununla birlikte Tipke, artan oranlı tarifenin sosyal devlet ilkesi ile uyumunu ve uzlaşısını öne sürerek mali güce göre vergilendirmenin sosyal devleti gerçekleştirmede kullanılan teknik olması sebebiyle mali güce ulaşmada da artan oranlılığın kullanılması gerektiğini düşünmektedir. Ancak yapılan açıklamaların hiç biri sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletine ulaşmada kullanılan teknik olan mali güce göre vergilendirmede mutlaka bir tarife yapısının zorunluluğunu bize göstermemektedir.<sup>63</sup>

Vergi adaletine ulaşmak için kullanılan mali güce göre vergilendirme yolunun kullanılmış olduğu en etkili yöntem vergi oranlarıdır. Zira vergi adaletine ulaşmak için kullandığımız yöntem olan mali güç ilkesinde, mali gücün belirlenmesi noktasında kişilerin gelirleri ön plana çıkmakta olup bu kapsamda kişilerin gelirlerini doğrudan etkileyen vergi oranlarında yaşanan değişiklikler önem arz etmektedir. Bu kapsamda vergi adaletinde böylesi bir önemi olan oranların en iyi şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Geleneksel maliyeciler artan oranlı vergileri adalet açısından tercih etmektedirler bununla birlikte; 1980 ve devamında artık artan oranlılığın vergi adaletini sağlamada yetersiz kaldığı bunun yerine düz oranlı verginin kullanılması gerektiği sesleri yükselmeye başlamıştır<sup>64</sup>. Bu kapsamda ülkelerin çoğu artan oranlı vergi tarifelerini tercih etmekte iken son yıllarda düz oranlı vergi tarifesine doğru bir yöneliş bulunmaktadır<sup>65</sup>.

Artan oranlılık terimi Arapça kökenli olup “müterakkiyet” ve “müterakkilik” olarak dilimize girmiş ardından sadeleşme akımı ile birlikte “artan oranlılık” olarak Türkçede yerini almıştır<sup>66</sup>. Artan oranlılık, geliri yüksek olan kişilerin kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına oransal olarak daha fazla katkı sağlamalarını ifade etmektedir<sup>67</sup>. Teknik açıdan

<sup>62</sup> Düşünürlerden Becker ve Lang'da mali güce göre vergilendirmenin artan oranlılığı inkar etmemekle birlikte düz oranlı bir tarife yapısıyla mümkün olacağını ifade etmişlerdir.

<sup>63</sup> Funda Başaran, “Alman Anayasa Mahkemesinin Vergi Hukukuna Önemli Gelişmeler Getiren Varlık Vergisi Kararlarının Değerlendirilmesi ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları”, Halil Nadaroğlu'na Armağan, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, İstanbul 1998, s. 97.

<sup>64</sup> Harun Özdemir, “Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C:28, S:202, 2005, s. 168.

<sup>65</sup> Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017, s. 251.

<sup>66</sup> Tekin, *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, s. 8.

<sup>67</sup> Joel Ernes ve Jason Clemens ve Patrick Basham ve Dexter, Samida, “Flat Tax Principles and Issues”, *Fraser Institute Critical Issues Bulletin*, 2001, s. 12.



bakıldığında ise, vergi matrahındaki artış ile vergi oranında aynı doğrultuda artması hali artan oranlılık anlamına gelmekte olup vergi matrahı yükseldikçe efektif ortalama vergi oranı da yükseldiği hala vergide artan oranlılık ismi verilmektedir<sup>68</sup>. Bu tanıma göre, mükellefin sahip olduğu gelir ile birlikte ortalama vergi oranının da artması gerekmektedir<sup>69</sup>. Artan oranlılıkta, ortalama vergi oranı ile vergiye esas olan matrahın eşit olarak artmaları halinde artan oranlılık düz bir doğru şeklini alacaktır<sup>70</sup>.

Artan oranlılık, yalnızca teorik bir oran kıyaslamasından ibaret olmayıp daha büyük işlevleri olan bir vergi tarifesidir. Bu bakımdan artan oranlılık hakkında kişilerin gelir dağılımına müdahale ederek sosyal adaletin teminini sağlamaya çalışan bir tarife olduğu tanımı da yapılabilecektir<sup>71</sup>. Sosyal adaletin temini için kullanılan bir yöntem olan mali güce göre vergilendirmenin gerçekleştirilebilmesi için vergi yükümlüsünün kişisel özelliklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Verginin şahsileştirilmesi dolayısıyla mali gücünün tespit edilebilmesi için ise bu hale en uygun subjektif dolaysız vergilerde artan oranlı tarifelerinin kullanılması bir yol olarak kabul edilmektedir<sup>72</sup>. Bu kapsamda; vergilerin şahsileştirilmesi noktasında matematiksel eşitlik yerine fedakârlıkta eşitlik ilkesi ön plana çıkmakta olup bunu gerçekleştirmek için ise artan oranlı vergi tarifeleri ön plana çıkmaktadır<sup>73</sup>.

Artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması noktasında birçok tartışma mevcuttur. Birtakım yazarlar, sosyal adaletin gerçekleştirilmesi için artan oranlılığın şart olduğunu belirtmekle beraber diğer birtakım yazarlar ise artan oranlılığı “saçmalık” olarak nitelendirmişlerdir<sup>74</sup>. Ülkelerin vergileme konusundaki yaklaşımları sosyal adaletin gerçekleştirilmesi diğer bir

<sup>68</sup>Allan M. Maslove, *The Pattern of Taxation in Canada*, Economic Council of Canada, Ottawa, 1973, s. 195.

<sup>69</sup>J.A. Kay ve M.A. King, *The British Tax System*, 3. Edition, Oxford University Press, New York, 1990, s. 224.

<sup>70</sup>Horst Zimmermann ve Klaus D. Henke, Michael Broer, *Finanzwissenschaft: Eine Einführung in die Staatsfinanzen*, 12. Auflage, Vahdens Handbücher, Vahlen, 2017, s. 120-150.

<sup>71</sup>Fatih Sarioğlu, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S: 1, 2002, s. 221.

<sup>72</sup>Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 334-335.

<sup>73</sup>Aykut Herakmen, *Genel Vergi Teorisi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976, s. 160.

<sup>74</sup>Orhan Dikmen, *Maliye Dersleri*, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, 245.

ifadeyle vergi adaletinin sağlanması şeklinde olması halinde buna en uygun tarifenin artan oranlılık olduğu genel olarak kabul edilmektedir<sup>75</sup>. Gelişmiş ülkelerde gelir vergilerinde artan oranlı vergisi tarifesinin kullanılmasının en önemli sebebi olarak gelir dağılımında adaleti sağlamak olduğu söylenebilecektir. Bu kapsamda gelir dağılımında adaletin sağlanması tarife yapısında belli başlı bazı özelliklerin bulunmasını zorunlu hale getirmektedir. Bu özellikler, geliri düşük olan kişiler ile üst gelir dilimlerinde yer alan kişiler arasındaki dengenin sağlanmasına ilişkin olacak ve geliri düşük olanların vergi oranlarının düşük, üst gelir dilimlerindeki kişilerin ise yüksek vergi oranlarıyla vergilendirilmesi şeklindedir<sup>76</sup>. Bu kapsamda sonuç olarak; vergi adaletinin temini için üst gelir dilimlerinde bulunan kişilerin vergi yükünün alt gelir diliminde yer alan kişilere göre daha fazla olması gerekmekte olup kişilerin mali güçleri dikkate alınarak vergi yükünün paylaşılması gerekmektedir<sup>77</sup>.

Düz oranlı vergi tarifesi ise vergilendirilecek matrahın her düzeyine aynı vergi oranının uygulandığı tarife tipi olarak karşımıza çıkmakta olup marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı bütün matrah düzeylerinde tektir. Matrahın artması ile vergi oranı değişmemekle birlikte vergi miktarında artış yaşanmaktadır<sup>78</sup>. Bu kapsamda düz oranlı vergi tarifesinde, mükelleflerin tümüne aynı vergi oranı uygulanmakla birlikte; mükellefler matrahlarına göre vergi ödemekte olup düz oranlı vergilerin sabit miktarlı vergi olmadığı sonucuna ulaşılabacaktır<sup>79</sup>. Düz oranlı vergi tarifesinde artan oranlı vergi tarifesinden farklı olarak gelirlerin çeşitleri dikkate alınmaksızın, bütün gelirlerden tek bir oranda vergilendirme yapılmaktadır<sup>80</sup>.

Düz oranlı vergi reformları öncelikle geçiş ekonomisi olan ülkelerde görülmüş ardından Avrupa'daki gelişmiş ülkelerde vergi rekabeti nedeniyle bu kafeye katılmıştır. Düz oranlı vergi tarifesini kabul eden ülkeler arasında özellikle Rusya vergi gelirlerindeki ciddi artış sebebiyle dikkat

<sup>75</sup> Joseph A. Pechman, *Federal Tax Policy, Studies Of Government Finance*, The Brookings Institution, Washington, 1967, s. 5

<sup>76</sup> Şener, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, s. 227.

<sup>77</sup> Şen ve Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s. 242.

<sup>78</sup> Suat Hayri Şentürk, "Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler", *Çimento İşveren Dergisi*, 2006, s. 19.

<sup>79</sup> C. Can Aktan, "Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?", *Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Hak-İş Konfederasyonu Yayını*, Ankara, 2002, s. 12.

<sup>80</sup> Robert Hall ve Alvin Rabushka, "The Flat Tax", *Stanford University Hoover Institution Press*, California, 1995, s. 55.

çekmekte olup kendisinden sonra düz oranlı vergi tarifesi kabul eden ülkeler açısından da ilham kaynağı olmuştur. Günümüzde düz oranlı vergi tarifesi kabul eden ülkelerin sayısı her geçen gün artmakta olup halen popüler bir tarife yapısı olarak yerini korumaktadır.

Günümüzde kullanılan düz oranlı vergi tarife yapısında, artan oranlı gelir vergisi tarifesinde olduğu gibi her bir gelir çeşidi için farklı uygulamalar bulunmamakta olup tarifeye göre kişisel gelir ve işletme geliri olmak üzere birbirleriyle bağlantılı yapı bulunmaktadır. Kişisel gelir ve işletme geliri yapıları aralarında bulunan bağ nedeniyle birlikte uygulanmakta ve tüm gelirleri vergi kapsamına alacak şekilde bir sistem kurmuşlardır<sup>81</sup>. Bu kapsamda kişisel gelir vergisi yapısında ücret olarak yapılan ödemeler vergilendirilirken, bu gelir dışında kalan bütün gelirler ise işletme vergisi yapısı altında vergilendirilmektedirler<sup>82</sup>. Kişisel gelir vergisi ile işletme vergisi aynı vergi oranları ile vergilendirilmekte olup tek fark kişisel gelir vergisinde standart bir indirimin uygulanması bununla birlikte işletme vergisinde bir indirim mekanizmasının bulunmamasıdır. Hem işletme vergisinde hem de kişisel gelir vergisinde tek bir oranın bulunması nedeniyle kolay ve sade bir sistemden söz edilmekte ve basit bir şekilde düzenlenmiş beyannameler ile vergiler beyan edilmektedir<sup>83</sup>.

Düz oranlı gelir vergisi sisteminde, kişisel gelir vergisi mükellefi olan herkese standart bir aile indirimi uygulaması kabul edilmiş ve bunun haricinde başkaca bir indirim, istisna uygulanmamaktadır<sup>84</sup>. Friedman'a göre düz oranlı vergi tarifesi uygulandığı bir sistemde, istisna ve muafiyetlerin bulunması vergi adaleti ilkesine zarar verecektir<sup>85</sup>. Bu kapsamda başkaca bir indirim olmaması sebebiyle kolaylıkla tespit edilebilen ücret, maaş ve emekli aylıkları, kişilerin ailevi durumlarına göre

<sup>81</sup> Alan L. Feld, "Living With The Flat Tax", *National Tax Journal*, Vol: 48, No:4, 1995, s. 603.

<sup>82</sup> Yunus Demirli, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2011/412, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2011-412.pdf> (Erişim Tarihi: 26.04.2021), 2011, s. 86.

<sup>83</sup> Özdemir, "Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık", 172.

<sup>84</sup> Adnan Gerçek, "ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:14, S:1, 1999, s. 126.

<sup>85</sup> Milton Friedman, *Free to Choose*, Harcourt Brace Jovanovich Publishing, New York, 1980, s. 45.

uygulanacak olan indirim ile birlikte sade bir beyanname ile beyan edilmektedir<sup>86</sup>.

Düz oranlı vergi tarifesinin diğer bir parçasını oluşturan işletme vergisinde ise kişisel gelir vergisinde vergilendirilen ücret, maaş, emekli maaşları dışında kalan kazançları ifade etmekte olup bu kapsama kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarını elde eden kişiler girmektedir<sup>87</sup>. İşletme vergisinde kişisel gelir vergisinde olduğu gibi bir standart indirim bulunmamakta olup vergi indirim ve istisnalara yer verilmemiştir. İşletme vergisinde işletmelere vergi ayrıcalığı olarak nitelendirebileceğimiz tek durum geçmiş yıl zararlarını sonraki yıllara devredebilmeleridir<sup>88</sup>.

### **b. Artan Oranlı Ve Düz Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Adaleti Yönünden Karşılaştırılması**

Vergi adaletine ulaşmada düz oranlı vergi tarifesinin tercih edilmesi gerektiğini söyleyen görüşe göre, herkesin tek oranda vergi ödemesi nedeniyle temelde vergi adaletinin sağlandığı özetlenmekte; bununla birlikte vergi adaletine ulaşmada artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması gerektiğini ifade eden görüşe göre ise mali güce göre vergilendirme ilkesinden yola çıkıldığı belirtilmektedir<sup>89</sup>.

Mali güce göre vergilendirme açısından artan oranlı vergi tarifeleri en uygun tarife olarak kabul edilmektedir. Artan oranlı vergi tarifesinde her mükellef mali güçlerine göre tabi oldukları dilimlere karşılık gelen oranlara göre vergilendirilmektedirler. Bu kapsamda geliri yüksek olan yüksek, geliri düşük olan düşük olacak şekilde diğer bir deyişle mali güçleri oranında vergilendirilmektedir<sup>90</sup>. Aynı zamanda bu sayede kişilerin fedakarlıkları da eşitlenmektedir. Her bir birimlik gelir artışı ile birlikte vergilendirilen her bir birim verginin mükellef üzerindeki etkisi azalacağı için, artan oranlı

<sup>86</sup> Demirli, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, s. 86.

<sup>87</sup> Demirli, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, s. 88.

<sup>88</sup> Chris Edwards, “Options For Tax Reform”, *Policy Analysis*, No:536, 2005, <http://www.cato.org/publications/policy-analysis/options-tax-reform> (Erişim Tarihi: 08.06.2021).

<sup>89</sup> Nagihan Birinci, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi”, (Doktora Tezi, Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015), s. 111.

<sup>90</sup> Birinci, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi”, s. 111.

vergi tarifeleri yolu ile söz konusu durum, vergi oranları ile dengelenecektir. Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifeleri fedakarlıkta eşitliği sağlayamaması nedeniyle mali güce göre vergilendirmeye uygun değildir<sup>91</sup>. Düz oranlı vergi tarifesinde vergi matrahı arttıkça artan bir oran söz konusu olmadığı için, kişinin gelirinin bir birim artması ya da bir birim azalması vergi oranı açısından bir önem arz etmeyeceği için kişilerin vergilendirilmeleri sebebiyle katlanmak zorunda oldukları fedakarlık da önemsenmemektedir. Diğer bir ifadeyle düz oranlı vergi tarifesinde, kişilerin elde ettikleri yüksek ya da düşük gelirlerinden sağladıkları faydadaki fark dikkate alınmamakta ve tüm mükellefler aynı oran ile vergilendirilmekte ve kişilerin vergi nedeniyle katlandıkları fedakarlık eşitlenmemektedir<sup>92</sup>.

Düz oranlı vergi tarifesi ile artan oranlı vergi tarifelerinin karşılaştırılmaları noktasında yatay adalet ilkesi açısından bir değerlendirilme yapılmak istenirse her iki tarife türünün de aynı gelir düzeyindeki kişileri aynı vergi oranı ile vergilendirmeleri sebebiyle aynı konumda olduğu yani iki tarifenin de yatay adaletle uygun olduğu söylenebilecektir<sup>93</sup>. Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifelerini savunanlar, artan oranlı vergi tarifelerinin bünyelerinde muafiyet, istisna ve indirim kurumlarına yer vermeleri nedeniyle yatay adalet ilkesine aykırı olduğunu söylemektedirler. Zira vergi hukukunda yatay adalet ilkesine göre hiçbir ayırım yapmaksızın aynı durumda olan kişilere aynı uygulamalar yapılması gerekmekte herhangi bir farklı uygulamadan kaçınılmalıdır<sup>94</sup>. Bununla birlikte artan oranlı vergi tarifelerinde yer alan muafiyet, istisna ve indirim kurumlarından aynı gelir düzeyine sahip kişilerden birinin yararlanması diğerinin yararlanamaması durumunda yatay adalet ilkesini zedelemektedir<sup>95</sup>.

Tarifeleri dikey adalet ilkesi açısından karşılaştırdığında ise yatay adalet ilkesinden daha çok tartışmalı olduğu görülmektedir. Dikey adalet ilkesine

<sup>91</sup> Aktan, “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?”, s.9.

<sup>92</sup> Piper ve Murphy, “Flat Personal Income Taxes: Systems in Practice in Eastern European Economies”, 2005, <https://www.semanticscholar.org/paper/Flat-Personal-Income-Taxes%3A-Systems-in-Practice-in-Piper-Murphy/dfa304db536cb2f3ab647f0a9baf092135296709> (Erişim Tarihi: 04.05.2021), s. 41.

<sup>93</sup> Birinci, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştıralı Analizi”, s. 111.

<sup>94</sup> Ş. Ertan Çomaklı, ve Mehmet Gödekli, *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2011, s. 55.

<sup>95</sup> Şentürk, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, s. 20.

göre farklı durumda olan kişilere farklı uygulamalar yapılmalıdır. Bu kapsamda dikey adalet ilkesi, vergisel anlamda sosyal adalet ilkesini aklı getirmekte olup farklılığın kapsamı için en azından emek ve sermaye gibi gelir unsurları ile şahsi ve ailevi durumlarına göre bir ayırım yapılarak vergilendirilmesi olarak ifade edilebilecektir. Artan oranlı vergi tarifelerinde, kişilerin mali güçleri esas alındığı için kişiler gelir unsurları arasındaki farklılıklar, şahsi ve ailevi durumları ile bazı hallerde ortaya çıkan özellikli durumları nedeniyle kendilerine en uygun olan oranda vergilendirilmekte olup dikey adalet ilkesine uygundur. Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifesinde, bütün mükellefler hiçbir ayırım gözetilmeden aynı oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Kişilerin aynı vergi oranına tabi tutulmaları fakat miktar olarak farklılıkların olması düz oranlı vergi tarifesinin savunanlar tarafından dikey adalet ilkesine uygun<sup>96</sup> gibi gösterilmeye çalışılsa da miktar olarak fark olması dikey adalet ilkesi için yeterli değildir. Zira hem yüksek hem de düşük gelirli kişilere aynı vergi oranı uygulanarak, yüksek gelirli mükelleflerin vergi yükü azaltılırken düşük ve orta gelirli kişilerin vergi yükünün arttırıldığı gözlenmektedir<sup>97</sup>.

Dikey adaletin ve sosyal adaletin gerçekleştirilebilmesi için gelir dağılımında adaletin sağlanması bunun da yüksek gelirlilerden yüksek düşük gelirli mükelleflerden düşük oranda vergi alınması ile mümkün olacağı düşünülmektedir. Artan oranlı tarifelerde bu durum oranların ve dilimlerin düzgün bir şekilde düzenlenmesi ile sağlanabilmekte bununla birlikte düz oranlı vergi tarifesinde oranın tek olması nedeniyle başarılamamaktadır. Düz oranlı vergi tarifesini savunanlar bu durumun, standart indirim mekanizması ile ortadan kaldırılabileceğini düşünmektedirler<sup>98</sup>. Standart indirim uygulamasıyla geliri düşük olan kişilerden vergi alınmamakta vergi yükü ise daha yüksek gelir grubuna kaymakla birlikte bu durum sadece görünüş itibarıyla adaletle uygundur. Çünkü vergi yükünün düşük gelirlilerden alınması sorunun çözümü için yeterli değildir; vergi yükünün düşük gelirlilerden alınması ile birlikte bu yük orta gelirlilere kaymakta yüksek gelirli kişilere tezahür etmemekte olup standart indirim mekanizmasının da bu adaletsizlik durumunu telafi etmediği söylenebilecektir.

<sup>96</sup> Şentürk, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, s. 19-20.

<sup>97</sup> Birinci, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi”, s. 112.

<sup>98</sup> Sue Piper ve Carol Murphy, “Flat Personal Income Taxes: Systems in Practice in Eastern European Economies”, s. 41.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; düz oranlı vergi tarifesi söz konusu adaletsizliği ortadan kaldırarak sosyal adalete uygun bir tarife yapısı ortaya çıkarmaya çalışırken kullanım olduğu standart indirim mekanizması ile gizli artan oranlı bir hale bürünmektedir<sup>99</sup>.

Diğer bir ifadeyle düz oranlı vergi tarifesinin vergi adaletine uygun hale gelebilmesi için standart indirim mekanizmasını kullanması gerekli olup bu durum ise akla düz oranlı vergi tarifesinin de aslında artan oranlı olduğu fikrini getirmektedir<sup>100</sup>. Zira gizli artan oranlılık bir kenara bırakılsa bile, standart indirimin uygulandığı bir düz oranlı vergi tarifesinde indirimden yararlananların vergi oranı %0 olup indirim dışında kalanların ise başka bir vergi oranı bulunmakta olup ortada 1 dilimli artan oranlı bir tarife bulunmaktadır<sup>101</sup>.

Artan oranlı vergi tarifelerinde kullanılan muafiyet, istisna ve indirim kurumları dikey adalet açısından olumlu düşünülse de bu kurumların tam olarak neye göre belirleneceği konusunda kesin kurallar ve sınırlar bulunmamaktadır. Bu durum ise politik baskı gruplarının zaman zaman zengin kişilerin lehine olacak şekilde vergi kolaylıklarından yararlanacakları biçimde düzenlemelere neden olmakta ve asıl amacı adaleti sağlamak olan bu kurumların adaletsizliğe yol açtığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifelerinde tek bir oranın olması ve standart bir indirim haricinde başkaca bir kurumun bulunmaması sebebiyle politik baskı gruplarının müdahale edebilecekleri bir alan da kalmamakta olup mükellefler arasında ayrımcı uygulamalara neden olmamaktadır<sup>102</sup>. Ayrıca artan oranlı vergi tarifesinde indirim, istisna ve muafiyet gibi kurumların belirlenmesinde kesin kuralların olmaması gibi oranların belirlenmesi noktasında da bilimsel temele dayalı objektif kriterlerin varlığından da söz edilememektedir. Bu durum da keyfiyete sebep olması nedeniyle adaletsiz uygulamalara vücut verebilmektedir<sup>103</sup>. Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifesinde tek bir oranın bulunması bu keyfiyetin ortadan kalktığı anlamına

<sup>99</sup> Şentürk, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, s. 23.

<sup>100</sup> Hakan Yavuz, “Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yarayan Bazı Yöntem ve Uygulamalar”, *Mali Kılavuz Dergisi*, S:35, 2007, s. 205.

<sup>101</sup> Birinci, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi”, s. 115.

<sup>102</sup> Birinci, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi”, s. 117.

<sup>103</sup> C. Can Aktan, “21. Yüzyıl için Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi, Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler”, *Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı Yayınları*, No:5, Ankara, 2000, s. 40.

gelmemektedir. Tek bir oranın bulunması kusursuz bir oranın olduğu anlamına gelmemekte olup oranı belirleyen politikadaki baskı grupları bu yetkisi zenginlerin ya da uygun gördükleri başka bir grubun lehine olacak şekilde belirleyebilir ve yine adaletsizliğe yol açabilirler.

Düz oranlı vergi tarifesinin vergi adaletine uygun olduğunu savunanlara göre; düz oranlı vergi tarifesinin vergi tabanını mümkün olduğu kadar genişletmeye çalışması ve vergisel kolaylıkların en alt düzeyde olması adaletin sağlanmasında oldukça etkilidir. Çünkü bu sayede vergi uyumu artmakta ve vergi kaçakçılığı da azalmış olmaktadır<sup>104</sup>. Vergi kaçakçılığının olduğu bir vergi sisteminde çalışkan ve dürüst mükellefler cezalandırılırken tembel ve hileli işlem yapan mükellefler ödüllendirilmekte olup ortada ciddi bir adaletsizlik bulunmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesi bu adaletsizliği önlemektedir. Bununla birlikte artan oranlı vergi tarifelerinde ise vergi kaçakçılığı tarihin her döneminde mutlaka olmuş ve bu durum çok çalışanı ve ekonomiye katkıda bulunanı cezalandıran artan oranlı tarifeye yüklenmiştir<sup>105</sup>.

Yapılan açıklamalar neticesinde, her iki tarife çeşidinin de, her yönüyle vergi adaletine uygun olduğunu söylemek mümkün değildir. Her iki tarifede vergi adaletini sağlayıcı kurumlara sahip olmakla birlikte bir süre sonra adaletsizliklere neden olabilecek bir yapıya da sahiplerdir. Hem artan oranlı tarifelerin hem de düz oranlı tarifelerin kendine özgü kusurları bulunmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesi, standart indirim mekanizması ile düşük gelirli olanların vergi yükünü hafifletip adaleti sağladığını düşünse de vergi yükünü orta gelirli olanlara kaydırmakta ve her türlü olasılıkta yüksek gelirli olanların lehine bir yapıya sahip olmaktadır. Bu durum ise sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaleti açısından kabul edilebilecek bir durum olmaması nedeniyle tercih edilmemelidir.

Sosyal devlet adil gelir dağılımını hedeflemekte olup vergi adaletini de bu kapsamda düşündüğümüzde vergi yükünün mutlaka düşük gelirli olanlardan alınarak gelir düzeyi yüksek olan kesime kaydırılması gerekmekte olup tarife yapısının mutlaka artan oranlı özellik göstermesi beklenmektedir<sup>106</sup>. Fakat artan oranlılık mutlak suretle adaletli bir sistem anlamına da

<sup>104</sup> Nagihan Birinci ve Haydar Akyazı, “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C:13, Yıl: 13, S:1, 2017, s. 55.

<sup>105</sup> Aktan, “21. Yüzyıl için Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi, Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler”, s. 40.

<sup>106</sup> Birinci ve Akyazı, “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, 58-59.



gelmemektedir. Yukarıda açıklandığı üzere artan oranlı vergi tarifesinin vergi adaletini sağlama konusunda en çok sıkıntı yaşadığı konu keyfiyettir. Artan oranlı tarifinin dilimlerinin makul şekilde fazla ve her oran arasındaki farkın abartılmaması ve yüksek vergi oranlarıyla bir ceza mekanizmasına dönüşmemesi halinde mali güce göre vergilendirmeye ve ardından sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaletini sağlamaya en uygun tarife olduğu kanaatimizce söylenebilecektir.

## II. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFE YAPISI

### A. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye'de gelir vergisi tarifi, artan oranlı bir yapıya sahip olup 1950 yılından itibaren bu yapıyı korumaktadır. Türkiye'de uygulanan gelir vergisi tarifi 1950 yılından başlamak üzere 1960, 1980, 1999 ve 2006 yıllarında önemli değişiklikler geçirmiştir<sup>107</sup>. 1950 yılında kabul edilmiş olan gelir vergisi tarifesinde 7 dilim bulunmakta olup ilk dilime %15, son dilime %45 oranı, 100.000 TL ve sonrası için ise %35 olarak kabul edilmiştir. Söz konusu bu yapı Türkiye'de artan oranlılığın sınırlı artan oranlı bir yapıda olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda geliri belli bir düzeyin üzerinde olan kişiler için oranın düşürülmesi, bu kişiler için vergi yükünün hafifletilerek tarife yapısının bir cezalandırma sistemine dönüşmesi önlenmek istenmiştir. 1958 yılında yapılan tarife değişikliği ile tarifinin son dilimine uygulanan oran %60 olarak belirlenmiş ve dilim sayısı artırarak 11 dilime çıkarılmıştır<sup>108</sup>.

1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesinin ardından dilim sayısı 7 olarak belirlenmiş, ilk dilimde uygulanacak oran %10, son dilimde uygulanacak oran ise %70 olarak kabul edilmiştir. Tarife yapısında gerçekleştirilen bu değişiklikler ilk bakışta sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaletine ve mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun görünmektedir. Zira ilk dilime uygulanan oranın düşürülmesi gelir düzeyi düşük olan kişiler üzerinde vergi yükünü düşürürken, gelir düzeyi yüksek olan kişilerden ise yüksek vergi alınmasıyla gelir dağılımını adil hale getirecek bir sistem olarak görülmektedir. Bununla birlikte; tarifede dilimlerin sayısının, her bir dilime uygulanan vergi oranlarının enflasyonla

<sup>107</sup> Gülay Akgül Yılmaz, "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C: 21, S:1, 2006, s. 255-257.

<sup>108</sup> Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, 3. Baskı, İstanbul 1970, s. 192.

uyumlu hale getirilmemesi özellikle düşük gelirlilerin vergi yükünün zamanla artmasına neden olmuş ve artan oranlı vergi tarifesi ile amaçlanan vergi adaletine ulaşma hedefinden uzaklaşmış olunacaktır<sup>109</sup>.

1963 yılında yapılan değişiklikle dilim sayısı 10'a yükseltilmiş, ilk dilime uygulanan oran %10, son dilime uygulanan oran %68 ve 1.000.000 TL'den fazla olan gelirler için oran %60 olarak belirlenmiştir. Söz konusu tarifede oranlar; 10, 15, 20, 25, 35, 45, 55, 60, 65, 68 ve ardından 1.000.000 TL'den fazla gelirler için 60 olup bu durum vergi oranlarının azalarak artan bir yapıda olduğu ve artan oranlılığın kaybolmaya başladığını göstermektedir. Tarifenin artan oranlılığını kaybetmeye başlaması ise gelir vergisinde vergi yükünün orta gelirli gruba kaymasına neden olmuş ve sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaleti amacından uzaklaşmıştır<sup>110</sup>. Bununla birlikte 1963 yılında kabul edilen tarife, tam olarak 13 yıl boyunca uygulanmaya devam edilmiş ve enflasyonla birlikte oranların aşınması sonucunda vergi yükü düşük gelirliler üzerinde yoğunlaşmaya başlayarak neredeyse düz oranlı bir yapı haline gelmiş ve artan oranlılık bir kez daha anlamını yitirmiştir<sup>111</sup>.

1981 yılına gelindiğinde ise yapılan yeni bir değişiklikle dilim sayısı 6 olarak belirlenmiş ve ilk dilime uygulanan oran %40, son dilime uygulanan oran %75 ve 25.000 TL'yi aşan gelirler için oran %66 olarak belirlenmiştir<sup>112</sup>. 1981 yılında belirlenmiş olan %40'lık bir ilk dilim oranı, dünyada pek örneği olmayan bir ilk dilim oranı olup bu durum Türkiye'de de uygulanan en yüksek ilk ve son dilim oranlarıdır<sup>113</sup>. Bu yüksek oranlar, 1980 askeri darbesinin ardından kamu açıklarını telafi etmek ve vergi hasılatını arttırmak için belirlenmiştir<sup>114</sup>. Zira daha önce uygulanan vergi tarifesinin oranları aşınmış ve düz oranlı bir tarife yapısına yaklaşmıştır. Bu

<sup>109</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 192.

<sup>110</sup> Fazıl Tekin, *Teoride ve Uygulamada Artan Oranlılık*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:162, Eskişehir 1976, s. 171.

<sup>111</sup> Burhan Şenatalar ve İzzettin Önder ve Oğuz Oyan ve Veysi Seviğ, *Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası*, Türkiye Sosyal Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Vakfı Yayınları, İstanbul, 1996, s. 18.

<sup>112</sup> Ali Çelikkaya, "Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey", *Business and Economic Horizons*, Volume:3, Issue: 3, 2010, s. 53.

<sup>113</sup> Akgül Yılmaz, "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", s. 259.

<sup>114</sup> Nuriye Barut, "Türkiye'de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi Ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Programı, İzmir 2013), s. 45.

durum ise, düz oranlı vergi tarifelerinde yaşanan vergi gelirlerinin düşmesi etkisinin Türk gelir vergisi tarifesinde de görülmesine neden olmuştur. 1980 sonrasında tarifede yapılan değişiklikler, artan oranlı vergi tarifesinde yaşanan vergi gelirlerini azaltıcı düz oranlı vergi tarifesi etkisinin ortadan kaldırılması için kabul edilmiş olmakla birlikte tarifeyi düz oranlı vergi tarifesine daha çok yaklaştırmıştır. Çünkü 1980 yılında yapılan değişiklikler ile vergi mükelleflerinin neredeyse tamamı ilk dilimde vergilendirilmeye başlanmış ve mükelleflerin yalnızca %1 için artan oranlılık uygulanırken geriye kalanlar için düz oranlı bir yapı söz konusu olmuştur<sup>115</sup>. Artan oranlı yapının bozulmasına neden olan bir diğer değişiklikte bu dönemde yaygınlık kazanan vergi tevkifatı yöntemi olmuş ve beyanname usulünün ikinci planda kalmasıyla vergi adaletsizliği de artmıştır<sup>116</sup>.

1982 yılında vergi tarifesinde yapılan ufak bir değişiklikle ilk dilime uygulanan oran %39, son dilime uygulanan oran %74 ve 25.000 TL'yi aşan gelirlere uygulanan oran %65 olarak belirlenmiş ve sonraki yıllarda da ilk ve son dilimlere uygulanan oranlar düşürülmeye devam etmiştir. 1986 yılından itibaren tarifede ilk dilime uygulanan oran %25, son dilime uygulanan oran ise %50 olarak tespit edilmiş ayrıca dilim aralıkları da genişletilerek oranlar üzerindeki enflasyonun aşındırıcı etkisi de azaltılmaya çalışılmıştır. 1994 yılında yaşanan ekonomik krizin ardından gelir vergisi tarifesinin son dilimine uygulanan oran da %55'e yükseltilmiştir. 1999 yılına gelindiğinde, dilim sayısı 6, ilk dilime uygulanan oran %15 ve son dilime uygulanan oran %40 olarak belirlenmiştir<sup>117</sup>. Bu kapsamda geliri sebebiyle son dilime dahil olan mükellefler bakımından marjinalvergi oranı düşmüş ve orta gelirli kesim için vergi yükünün artması söz konusu olmuştur<sup>118</sup>.

Aynı zamanda 1999 yılında yapılan değişiklikle ücret gelirleri ile ücret dışındaki diğer gelirlere uygulanan tarife yapısı ayrılmış ve tarifenin ücret gelirleri dışındaki gelirler için 5'er puan arttırılarak uygulanmasını karar verilmiştir. Ücret gelirleri ile ücret dışındaki diğer gelirlerin tabi olacağı oranlar farklılaştırılmıştır<sup>119</sup>. 1980 yılından 1999 yılına kadarki dönemde,

<sup>115</sup> Oğuz Oyan, *Dışa Açılma ve Maliye Politikaları:1980-89*, 2. Baskı, V Yayınları, Ankara 1989, s. 61.

<sup>116</sup> Oyan, *Dışa Açılma ve Maliye Politikaları:1980-89*, s. 61.148,155.

<sup>117</sup> Barut, "Türkiye'de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı", s. 45.

<sup>118</sup> Doğan Şenyüz ve Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 137.

<sup>119</sup> Çelikkaya, "Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey", s. 53.

enflasyon sebebiyle vergi oranları tam olarak 11 kez değiştirilmiş<sup>120</sup> olmakla beraber söz konusu süreçte sonuç olarak zengin daha zengin, yoksul daha yoksul hale gelmiştir.

2004 yılından itibaren enflasyonda yaşanan düşüş eğilimi, ekonomideki sürekli büyüme, ihracat gelirlerinin artması gelişmeleri sonrasında vergi tarifelerinde de düzenlemeye gidilmiş<sup>121</sup> ve 2005, 2006 yıllarında yapılan değişikliklerle gelir vergisinde tarifenin artan oranlılığın derecesi değiştirilmiştir. 2006 yılında yapılan değişiklik ile dilim sayısı 4' e indirilmiş ve 2006 yılından itibaren vergi dilimi sayısı dünya standartlarına ulaştırılmıştır ve günümüze kadar aynı sayı ile gelinmiştir<sup>122</sup>. Ayrıca ilk dilim hariç diğer dilimler genişletilerek, vergilendirmede yüksek ve düşük gelirli olanların büyük bir kısmı için fiilen düz oranlılık, orta gelirli olanların ufak bir grup için ise hafif artan oranlılık söz konusu olmuştur<sup>123</sup>. Ortaya çıkan bu durum sosyal adalet ilkesi kapsamında vergi adaletine uygun değildir. Diğer bir ifadeyle gelir vergisi tarifesi ile vergi yükünün adil dağılımından söz edilemeyeceği gibi vergi kaçakçılığını arttırıcı etki yaratacağı, ikame etkisine neden olabileceği söylenebilecektir.

Sonuç olarak Türkiye’de artan oranlı gelir vergisi tarifesi 1950 yılından itibaren uygulanmakla birlikte; günümüze kadar yapılan değişiklikler ile tarife yapısı düz oranlı tarife yapısına yaklaştırılmış, sistem onarılmaya çalışılırken daha çok yıpratılmıştır. Bunun sonucunda ise özellikle düşük ve orta gelirli kesimin üzerindeki vergi yükü arttırılmış, yüksek gelirli grubun ise lehine olacak şekilde düzenlemeler yapılmış, sosyal adalet dolayısıyla vergi adaleti zedelenmiş onarılamamıştır.

## **B. UYGULANMAKTA OLAN TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN İNCELENMESİ**

193 Sayılı Gelir Vergi Kanunu’nun 103. maddesinde “Esas Tarife” başlığı altında vergi tarifesi artan oranlı olacak şekilde düzenlenmiştir. Madde metnine göre; tarife toplam 5 dilimden oluşmakta olup ilk dilime uygulanana oran %15, son dilime uygulanan oran %40 olarak belirlenmiştir.

<sup>120</sup> Mustafa Kozan, “Gelir Vergisi Oranlarının Gelişimi”, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/M.Kozan-9.pdf> (07.05.2021), s. 9.

<sup>121</sup> Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:12, S:3, 2007, s. 230.

<sup>122</sup> Çelikkaya, “Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey”, s. 55.

<sup>123</sup> Barut, “Türkiye’de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı”, s. 49.

18.000 TL'ye ( <b>32.000 TL</b> ) kadar	%15
40.000 TL'nin ( <b>70.000 TL</b> ) 18.000 TL'si ( <b>32.000 TL</b> ) için 2.700 TL, ( <b>4.800 TL</b> ) fazlası	%20
98.000 TL'nin ( <b>1700.000 TL</b> ) 40.000 TL'si ( <b>70.000 TL</b> ) için 7.100 TL ( <b>12.400 TL</b> )(ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin ( <b>250.000 TL</b> ) 40.000 TL'si ( <b>70.000 TL</b> ) için 7.100 TL), ( <b>12.400 TL</b> ) fazlası	%27
500.000 TL'nin ( <b>880.000 TL</b> ) 98.000 TL'si ( <b>170.000 TL</b> ) için 22.760 TL ( <b>34.400 TL</b> ) (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin ( <b>880.000 TL</b> ) 148.000 TL'si ( <b>250.000 TL</b> ) için 36.260 TL), ( <b>61.000 TL</b> ) fazlası	%35
500.000 TL'den fazlasının ( <b>880.000 TL</b> ) 500.000 TL'si ( <b>880.000 TL</b> ) için 163.460 TL ( <b>287.900 TL</b> )(ücret gelirlerinde 500.000 TL'den ( <b>880.000 TL</b> ) fazlasının 500.000 TL'si ( <b>880.000 TL</b> ) için 159.460 TL), ( <b>281.500 TL</b> ) fazlası	%40

**Tablo 1: Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesine Göre Gelir Vergisine Tabi Gelirler** <sup>124</sup>.

103. madde kapsamında, açıkça belirtilmemesi halinde tüm gelir unsurları söz konusu tarife üzerinden vergilendirilmektedir. Gelir vergisi tarife yapımızda bütün gelir unsurları toplanarak, toplam matrah 103. maddeye göre artan oranlılığa tabi tutulmaktadır. Gelir vergisi tarife yapısının bütün gelir unsurları bakımından tek bir tarifeye tabi tutulması hakkında Anayasa Mahkemesi'nin ücret gelirlerine ilişkin gelir vergisi tarifesi iptal kararı önem arz etmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararında<sup>125</sup>; 5479 sayılı Kanunun gelir vergisi tarifesinde yapılan düzenlemenin son diliminin ücret gelirlerine uygulanmasına ilişkin kısmı bizim için önemlidir. İptal kararına konu olan 5479 Sayılı Kanunla değişikliğe uğramadan önce, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesine göre tarife ikili bir ayrıma sahip olup ücret gelirleri ve diğer gelir unsurları arasında vergi oranları arasında farklılık yaratılmıştı. Buna göre, ücret

<sup>124</sup> Parantez içerisinde koyu renk ile belirtilen miktarlar, 21/12/2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) (Seri No: 317) Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 takvim yılında uygulanmak üzere belirlenen miktarlardır.

<sup>125</sup> Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı.

gelirleri diğer gelir unsurlarına göre beş puan aşağı vergi oranları ile vergilendiriliyordu. 5479 Sayılı Kanun ile birlikte, bu yapıya son verilmiştir.

Değişiklikten önceki ve sonraki tarifeler:

<b>2005 Yılı Ücret Gelirleri</b>	
6.600 TL'ye kadar	%15
15.000 TL'nin 6.600 TL'si için 990 TL, fazlası	%20
30.000 TL'nin 15.000 TL'si için 2.670 TL, fazlası	%25
78.000 TL'nin 30.000 TL'si için 6.420 TL, fazlası	%30
78.000 TL'den fazlasının 78.000 TL'si için 20.820 TL, fazlası	%35

<b>2005 Yılı Ücret Gelirleri Dışındaki Diğer Gelirler</b>	
6.600 TL'ye kadar	%20
15.000 TL'nin 6.600 TL'si için 1.320 TL, fazlası	%25
30.000 TL'nin 15.000 TL'si için 2.670 TL, fazlası	%25
78.000 TL'nin 30.000 TL'si için 6.420 TL, fazlası	%30
78.000 TL'den fazlasının 78.000 TL'si için 20.820 TL, fazlası	%35

<b>2006 Yılı Gelirleri (Tüm Gelir Unsurları)</b>	
7.000 TL'ye kadar	%15
18.000 TL'nin 7.000 TL'si için 1.050 TL, fazlası	%20
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 3.250 TL, fazlası	%27
40.000 TL'den fazlasının 40.000 TL'si için 9.190 TL, fazlası	%35

5479 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, yeni tarifede ilk iki diliminin vergi oranlarında beşer puan bir düşüş yapılarak diğer gelir unsurları ile ücret gelirlerinin vergi oranları aynı hale getirilmiştir. Dilim sayısı dört olarak belirlenerek üçüncü dilime uygulanacak oran ise %27 olarak belirlenerek eski tarife ile kıyaslandığında ücret gelirleri açısından oranda bir artış diğer gelir unsurları bakımından ise oranda bir azalış göze çarpmaktadır. Son dilime uygulanan oran %35 olarak belirlenerek beşinci dilim kaldırılmış ve oran ücret gelirleri için artarken diğer gelir unsurları açısından bir farklılık yaratmamıştır. Dolayısıyla daha önceki tarife yapısından ücret gelirlerinde 78000 TL'den fazlası %35'lik dilime dâhil

olurken, yeni oluşturulan tarifede 40000 TL'den fazlası bu dilime tabi tutulmakta ve ücret gelirleri açısından olumsuz bir durum yaratılmaktadır.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin Anayasa Mahkemesi'nde açılan iptal davası neticesinde mahkeme detaylı olarak bir inceleme gerçekleştirmiştir ve gelir türlerini kıyaslamak suretiyle bir sonuca ulaşmıştır<sup>126</sup>. Mahkeme oran değişikliğinin mali güce göre vergilendirme ilkesine uymadığı ve vergi adaleti ilkesine zarar verdiği sonuçlarına ulaşmıştır. Mahkemenin dava konusunu esastan incelerken yapmış olduğu tespitler Anayasa Mahkemesi'nin Gelir Vergisi tarife yapısına ilişkin görüşlerini yansıtması bakımından oldukça önemlidir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu incelemede, gelir unsurlarında özellikle ücret gelirleri bakımından mali güce göre vergilendirme ilkesinin önemine değinerek “gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulması<sup>127</sup>” gerektiğini ifade etmiş ardından; “Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir.<sup>128</sup>” ifadeleri ile bağlantının kurulması noktasında vergi oranının önemini ortaya koymuştur. Anayasa Mahkemesi söz konusu değerlendirmeler neticesinde ise; “...fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin “ücret gelirleri” yönünden Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğuna ve hükmün iptaline hükmetmiştir.

İptal edilen değişikliğin yapılma amacı dilimlerdeki vergi miktarlarının artırılarak gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve vergi tahsilatının artırılması olarak gösterilmiştir. Değişikliğin amacı incelendiğinde

<sup>126</sup> Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı'nda; . “Dava konusu kuralın da yer aldığı yeni gelir vergisi tarifesi ile önceki tarife karşılaştırıldığında, yeni tarifenin ilk üç dilimine giren ücretlinin vergi tutarı önceki tarifeye göre daha düşük iken, %35 vergi oranlı dördüncü dilimine giren ücretlinin vergi tutarının öncekine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre yükseldiği, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Yeni tarifenin dördüncü dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırılmıştır” ifadelerine yer vermiştir.

<sup>127</sup> Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı.

<sup>128</sup> Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı.

öncelikle yapılan düzenlemenin ücret gelirleri açısından vergi yükünü azaltarak aynı zamanda vergi tahsilatının arttırılması bakımından vergi adaletine zarar vermeyeceği akla gelmektedir. Bununla birlikte değişikliğinin derinlemesine incelenmesi neticesinde değişikliğin amacı ile yapılan somut değişikliğin birbirine uygun olmadığı ortaya çıkmaktadır. Zira yapılan değişiklik ile ücret gelirleri açısından vergi yükünün hafiflemesi söz konusu olmadığı gibi diğer gelir unsurları bakımından vergi yükü azaltılarak ücret gelirleri açısından son iki dilimde bir artış meydana gelmiştir. Değişikliğin amacına ulaşmak için artan oranlı tarife yapısı üzerinde dilim sayısı ve oranlarda değişiklik yapılmıştır. Bu durum bize artan oranlı vergi tarifelerinin vergi adaletine ulaşmak için kullanılabilecek yöntemlerin fazlalığını; bununla birlikte adaleti sağlamaya çalışırken daha fazla adaletsizliğe sebep olunabileceğini de göstermektedir. Bir önceki bölümde de ifade edildiği gibi artan oranlı vergi tarifeleri sahip olduğu mekanizmalar sebebiyle değişiklik yapmaya ve vergi adaletini sağlamaya uygundur. Bununla birlikte söz konusu mekanizmalar arasında oldukça önemli dengeler bulunmakta olup yapılacak yanlış bir müdahale ile vergi tarifesi -iptal kararındaki örnekte olduğu gibi- adaletsiz bir yapıya dönüşebilmektedir.

Söz konusu bu adaletsizlik hali gelir vergisi içerisinde yer verilen muafiyet ve istisna kurumları için de söz konusu olabilmektedir.

Verginin mali ve sosyo-ekonomik etkileri göz önüne alındığında toplum içindeki dengenin sağlanmasına bağlı olarak vergi konuları ya da vergi mükellefleri mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında vergi dışı bırakılabilmekte bu sayede denge kurulmak suretiyle adalet temin edilmektedir<sup>129</sup>. Muafiyet ve istisnalar daha çok mali güce ulaşmada kullanılan diğer tekniklerin yeterince etkin kullanılmaması halinde bir telafi mekanizması görevini üstlenerek engellere rağmen mali güce ulaşmayı ve adaleti sağlamayı kolaylaştırmaktadırlar<sup>130</sup>.

Muafiyet ve istisnalar kullanılarak kişilerin mali güçlerini etkileyen faktörler nedeniyle ortaya çıkan farklılıklar daha çok dikkate alınmakta ve mali güce ulaşmada daha yakın sonuçlar elde edilmektedir. Bununla birlikte muafiyet ve istisna uygulamalarının amacının dışında kullanılması ya da kapsamının gereğinden fazla genişletilmesi hallerinde vergi adaletinde ve dengede bozulmalara da neden olmaktadır<sup>131</sup>. Muafiyet ve istisna

<sup>129</sup> Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 260.

<sup>130</sup> Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 260.

<sup>131</sup> Şen ve Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s. 250-251.



uygulamaları kimi zaman toplumda, yüksek gelirliler lehine kullanılmakta ve devlet azalan vergi hasılatını düşük gelirlilerin vergi yükünü arttırmak suretiyle yükseltmektedir<sup>132</sup>. Muafiyet ve istisna uygulamalarının büyük bir özveri ile planlanması ve denetimlerine özen gösterilmesi gerekmekte olup bu kapsamda mali güce ulaşılması noktasında çok büyük katkıları olan uygulamaların diğer yandan vergi matrahını aşındırması da önlenmelidir<sup>133</sup>.

Bu durumun Gelir Vergisi Kanunu'nda iki önemli örneği bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Gelir Vergisi Kanunu 18. Madde'ye 2019 yılında yapılan değişikliktir. Gelir Vergisi Kanunu 18. Madde'ye göre; Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senorya ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik ederek ya da kiralayarak elde edilen gelir, vergiden istisna edilmiştir. Bununla birlikte 2019 yılında getirilen ek madde ile az önce sayılan işler sebebiyle elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanununun 103. Madde kapsamında dördüncü gelir diliminde yer alan 880.000TL tutarını aşan kazançlar istisna dışında bırakılmıştır.

Diğer bir ifadeyle eser sahiplerinin kazanç toplamının 880.000 TL'yi aşması halinde istisnadan faydalanmaları tamamen ortadan kalkacak ve eşiği geçen kazancın tamamı vergiye tabi hale gelecektir. Bu sebeple eser sahibinin 879.000 TL kazanması halinde istisna kapsamında olacağı ve vergilendirilmeyeceği; bununla birlikte 880.000 TL kazanan bir diğer eser sahibinin ise tüm kazancı üzerinden yani %40'lık bir oranla vergilendirileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu istisna ile vergi adaleti temin edilmeye çalışılmış ve eser sahibi olma konusunda bir teşvik yaratılmak istenmiş bununla birlikte dikkatlice düşünülmeden maddeye ilave edilen istisnanın istisnası şeklindeki hüküm sebebiyle vergi adaleti daha fazla zarar görmüştür. Zira; örnekte görüleceği üzere, 1TL'lik bir fark ile vergilendirilmede yaratılan orantısızlığın büyüklüğü dikkat çekici olup eser sahiplerini teşvik edici

<sup>132</sup> Mehmet Akbay, *Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:3, Ankara, 1995, s. 17.

<sup>133</sup> Şen ve Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s. 250-251.

olması gereken vergi istisnası vergilendirilme endişesi sebebiyle ek madde ile anlamsız hale getirilmiştir.

İkinci ve en yeni örnek olarak ise 25.12.2021 yayın ve 22.12.2021 kabul tarihli ve 7349 kanun numaralı “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile düzenleme altına alınan ve 2. Madde ile Gelir Vergisi Kanunu 23. Madde’nin birinci fıkrasına eklenen bent verilebilecektir. Bu kapsamda; ücret geliri elde edenlerin, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından; işçi sosyal güvenlik primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına denk gelen ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Başlangıçta gelir vergisinin artan oranlı yapısı düşünüldüğünde özellikle düşük ücret gelirlili kesimi koruyucu ve vergi adaletini sağlamaya yönelik bir düzenleme gibi görünse de; tek başına bu amaca yeteri kadar hizmet edememektedir. Asgari ücretin üzerinde bir ücret geliri elde eden ve bu geliri sağlamak için daha fazla çalışan ve emek sarf eden mükelleflerin ücretlerinin yalnızca asgari ücret kadarlık kısmının istisna edilip geri kalan üzerinden vergilendirilmeleri, daha fazla çalışmaları yüzünden vergilendirilerek cezalandırılmaları şeklinde anlaşılmaktadır. Zira asgari miktarda kazanç elde eden kişi ile asgari tutarın üzerinde kazanç elde eden kişilerin kazançlarının nitelikleri arasında hiçbir fark bulunmamaktadır. Aynı zamanda sarf edilen emek ve hak ediş açısından söz konusu istisna ile bir ters oranlılık yaratılmış ve vergi adaleti yaratılmaya çalışılırken bunun yerine adaleti zedeleyici bir düzenleme meydana getirilmiştir.

Türk gelir vergisi tarifesi olarak artan oranlı tarife yapısı incelendikten sonra önemi gereği ayrıca belirtmek gerekir ki; Türk Gelir Vergisi Sistemi içerisinde tek oranın uygulandığı durumlarda vardır. Türk Gelir Vergisi Kanunu bazı gelir unsurlarını vergi tevkifatı yoluyla nihai olarak vergilendirmeyi tercih ederek tek oran uygulamayı uygun görmüştür. Vergi tevkifatı yolunun tercih edilmesi bazı hallerde nihai olarak vergilendirme anlamına gelmemekte olup vergi tevkifatına tabi tutulan unsuru yıl sonunda beyan edilerek artan oranlı tarifeye göre hesaplanan vergi miktarı kapsamında yeniden hesaplanan sonuçta çıkan fark üzerinden vergilendirilmektedirler<sup>134</sup>.

<sup>134</sup> Elif Sonsuzoğlu, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul 1997), s. 161.

### III. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFE YAPISININ SOSYAL ADALET EKSENLİ VERGİ ADALETİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ, ELEŞTİRİ VE ÖNERİLER

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunumuzun 103. maddesi incelendiğinde gelir vergisi tarife yapımızın sınırlı artan oranlı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Artma oranı ise değişken bir yapıya sahip olup 5, 7, 8, 5 şeklinde bir grafik izlemektedir. Gelir vergisi tarifesinin %15 oran ile vergilendirilen ilk diliminin oldukça geniş bir tabana yayıldığı ve bu taban içerisinde bulunan mükellef sayısının ülke şartlarında ne kadar fazla olduğu düşünüldüğünde tarifenin uygulanması halinde ilk dilime mensup kişiler açısından fiilen bir düz oranlılığın yaşandığı görülmektedir<sup>135</sup>. Ayrıca ilk dilimin vergi oranının yüksekliğinin, dilimin kapsamına giren kişilerin kazançlarının ortalama düzeyinin hesaplanması halinde ortaya çıkan sonucun vergi adaletini zedeleyici etki yapmış olduğu gözlemlenebilecek ve ilk dilime uygulanan vergi oranının değiştirilmemesi halinde vergi yükünün düşük gelirliler üzerinde kalması devam edecektir<sup>136</sup>.

Gelir vergisi tarifesinin dilimlerinin oranları arasındaki fark azalan bir artan oranlılık göstermektedir. Diğer bir ifadeyle oranlardaki artış az olup tarife yapısını basık hale getirmektedir. Bununla birlikte tarifede dilim sayısının az olması da tarifenin basık olmasına sebebiyet vermektedir. Tarife yapısının basık olması vergi yükünün yüksek gelirliler lehine bir yön izlemesine neden olmakta ve kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi ilkesi etkisini kaybetmektedir. Ayrıca dilim sayısı ile oranlardaki artış arasındaki ilişki de mali güce göre vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Dilim sayısının az olması vergi yükünün adil paylaşımını zorlaştırmaktadır. Zira ülkemizde ortalama gelir düzeyinin bulunduğu dilim üzerinde bir yığılma meydana gelmektedir. Bununla birlikte dilimlerin oranları arasındaki artışın az olması halinde yüksek gelirlilerin ödemesi gereken verginin oranı ile düşük gelirlilerin ödemesi gereken verginin oranı birbirine yakın olacak; bu halde ise yüksek gelirliler lehine bir marjinal vergi oranı söz konusu olacak ve vergi adaletinden uzaklaşılacaktır. Açıklananlar kapsamında dilim sayısı ile oranlardaki artış arasındaki ilişki düşünüldüğünde hem dilim sayısının az olması hem de oranlar arasındaki artışın az olması halinde mali güce göre vergilendirme ilkesinin

<sup>135</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara 1980, s. 57.

<sup>136</sup> Genç Osman Yaraşlı ve Kamil Duman, “Vergi Sistemleri Üzerine Düşünceler”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, S:2, Yıl:29, s. 41.

etkisizleştiği ortaya çıkmaktadır<sup>137</sup>. Türk gelir vergisi tarife yapısında da 5 dilim bulunması ve artış oranlarının azalan artan oranlı bir yapı göstermesi mali güce vergilendirme ilkesinin etkisinin azaldığını göstermektedir.

Gelir vergisi tarifemizin ortalama vergi oranının artışının durumu değerlendirildiğinde, tarifenin düşük gelirli aleyhine bir seyir izlediği görülmektedir. Dilim sayısının az olması ve dilimlerin tabanının geniş olması nedeniyle, yüksek gelirli gelirlerine göre yüksek oranda vergilendirilirler ancak; bir dilim içinde gelir düzeyi arttıkça artan oranlılığın kaybolduğu söylenebilir<sup>138</sup>. Artan oranlılığın kaybolması ise beraberinde kişilerin mali güçlerine olan dikkati azaltacak bu sebeple de toplumda adil bir gelir dağılımından uzaklaşılacaktır.

Türk gelir vergisi tarife yapısı görünüş itibarıyla artan oranlı bir tarife yapısı göstermekle birlikte her artan oranlı tarife yapısının mükemmel işleyen ve vergi adaletine uygun olduğu söylenemeyecek olup Türk gelir vergisinin de özellikle vergi adaleti konusunda birtakım sıkıntıları olduğu ifade edilebilir. Ülkemizde vergi tarifesinin artan oranlılığın etkisini arttırabilmesi için yeniden düzenlenmesine ihtiyacı bulunmaktadır. Başka bir deyişle, vergide adaleti sağlayıcı mali güce göre vergilendirmeye uygun bir artan oranlı tarife yapısının oluşturulması oldukça önemli olup söz konusu tarifenin günün koşullarına göre yeniden düzenlenmesi ve bunun hangi yollarla gerçekleştirileceği daha da önemlidir<sup>139</sup>.

Bu değişiklikler daha çok vergi yükünün yüksek gelirlilere kaydırılması yoluyla gerçekleşebilir. Bu kapsamda öncelikle ilk dilime uygulanan vergi oranının düşürülmesi gerekmektedir.<sup>140</sup> Zira gelir dağılımının daha kötü bir hal almaması ve mali güce uygun vergilendirmeye uyum gösterebilmek ve ayrıca düz oranlı vergiyi uygulayan ülkelerle de bir yandan rekabet edebilmek için vergi oranlarını düşürmenin önemi büyüktür<sup>141</sup>. Ayrıca belirli bir miktar gelire kadar düz oranlı vergi tarifesinde uygulandığı şekilde standart bir indirim mekanizmasına gerek duyulmaktadır. Bu sayede günümüzde vergi yükünün büyük bir

<sup>137</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara, 1991, s. 30-31.

<sup>138</sup> Sonsuzoğlu, "Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi", s. 163.

<sup>139</sup> Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s. 70.

<sup>140</sup> Hülya Kirmanoğlu, "Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları", *M.A.M.K.*, 36. Seri, Cumhuriyetin 70. Yılı Özel Sayısı, İstanbul 1994, s. 75.

<sup>141</sup> Mahmut Vural, "29 Mayıs 2007 Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu'nca Ankara'da Düzenlenen Panelin Açılış Konuşması", <http://www.huk.gov.tr/konusmala.asp?id=7> (29.04.2021).

çoğunluğuna katlanmak zorunda olan düşük gelirli lehine vergi adaleti sağlanmış olacaktır. Ayrıca vergi dilimlerin az olması iki dilim arasındaki farkı arttırmakta her dilim içerisinde tabanı genişleterek dilimler içerisinde bir düz oranlı yapı göstermekte ve artan oranlılık içerisinde düz oranlı yapıya neden olmaktadır. Bunun haricinde dilimlerin oranları arasındaki farkın da artırılması gerekmektedir. Zira enflasyon etkisiyle vergi oranların aşınması da göz önüne alındığında vergi tarifesinin düz oranlı vergi tarifesine doğru evrildiği söylenebilecektir. Bu sebeple tarifenin artan oranlı yapısının korunması amacıyla tarife dilimlerindeki oranların arasındaki farkın dilim sayısı ile birlikte artırılması gerekmektedir.

Türkiye’de gelir vergisinde kullanılan artan oranlı tarife yapısı ile gelir dağılımındaki bozuklukların giderilmeye çalışıldığı; bununla birlikte gelir dağılımını adil hale getirme noktasında yetersiz kalındığı ve istenilen sonuçlara ulaşılamadığı da bilinmektedir. Bunun nedenlerinden biri ve belki de en önemlisi gelir vergisinin büyük bir kısmına vergi tevkifatı yönteminin uygulanmasıdır. Gelir vergisi temel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına göre vergi, mükellef veya sorumlunun beyan ettiği matrah üzerinden alınmaktadır. Ancak vergi tevkifatı yönteminin kanuna girmesi ile birlikte beyan usulünden uzaklaşıldığı<sup>142</sup>, beyan usulünden uzaklaşıldıkça da adaletsizliğe yaklaşıldığı düşünülmektedir.

Türk gelir vergisi tarife yapısı artan oranlı olmakla birlikte bütün kazançlara artan oranlılık uygulanmamaktadır. Bunun sebebi ise bazı kazançlarda verginin tevkifat yoluyla kaynaktan kesilmeleridir. Kaynaktan kesinti yapılması halinde gelir vergisi artan oranlı bir vergi olmakla birlikte tüm kazanç ve iratlara artan oranlı tarife uygulanmamakta, kazanç ve iratların bir kesiminde vergi tevkif suretiyle alınmaktadır. Vergi tevkifatının yapıldığı hallerde –ücretler hariç- tek bir oran uygulanmaktadır. Ücret geliri elde edenlerin vergi tevkifatı usulünde ise Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesinde açıkça belirtildiği üzere artan oranlı bir tarife söz konusudur. Vergi tevkifatı yoluyla yıl içinde vergiye tabi tutulan kazançlar daha sonra brüt tutarları üzerinden beyanname ile bildirilerek mahsuba tabi tutulur<sup>143</sup>. Verginin mahsubu, hesaplanan vergi tutarının, yıl içinde daha önceden ödenmiş vergiden indirilmesi işlemidir<sup>144</sup>. Gelir Vergisi Kanunu 121.

<sup>142</sup> H. Sinan Öztürk, “Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2012), s. 127.

<sup>143</sup> Mualla Öncel ve Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 323.

<sup>144</sup> Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 170-171.

maddeye göre; yıl içinde kazanılan kazanç ve iratlardan kaynaklanan beyanname ile belirtilen vergilerden, vergi tevkifatı yoluyla kesilen vergilerin düşülmesi işlemi mahsuplaşmadır<sup>145</sup>. Beyanname üzerinden bildirilen vergilerden vergi tevkifatı yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesi halinde vergilendirme işleminin yine de artan oranlı bir tarifeye tabi tutulduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte yıllık beyanname verilmeyen hallerde yıl içinde vergi tevkifatı yoluyla alınan vergiler nihai vergilemeye dönüşmektedir. Örneğin; 2021 yılında 6.000 TL işyeri kirası dışında başka bir geliri olmayan bir kimse, kira ödemeleri sırasında vergi tevkifatı yoluyla kesilen %20 oranından vergiye tabi tutulacak olup bu gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesine göre 53.000TL'yi aşmaması nedeniyle bu vergileme nihai vergilemeye dönüşecektir. Bu durumda ise artan oranlı tarife ile hiç karşılaşmamış bir gelir söz konusu olacaktır<sup>146</sup>

Bu kapsamda sonuç olarak, vergi tevkifatı yönteminin nihai bir vergilemeye dönüşmesi halinde vergi tarifesinin artan oranlı yapısından bahsedilemeyecektir. Zira vergi tevkifatının uygulanması halinde matrahın miktarı fark etmeksizin düz bir oranın uygulanması söz konusu olacaktır. Artan oranlı vergi tarifesi yolu ile gelir dağılımının adil bir yapıya dönüşmesi isteniyorsa veya sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaleti temin edilmek arzulanıyorsa vergi sisteminde vergi tevkifatının nihai vergilemeye dönüşmemesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi adaletini gerçekleştirmek amacıyla düz oranlı bir vergi tarifesinin tercih edilmeme bunun yerine artan oranlı vergi tarifesinin tercih edilmesi, vergi tevkifatı yönteminin nihai vergilemeye dönüşmesine ilişkin uygulamaların sonlandırılmasını gerektirmektedir. Aksine eğer düz oranlı vergi tarifesinin vergi adaletini gerçekleştirmede daha avantajlı olduğu düşünülüyor ise de artan oranlı vergi tarifesinden tamamen vazgeçilerek düz oranlı bir vergi tarifesinin uygulanmaya başlanması gerekmektedir. Her iki tarife türünün ortaya çıkış amaçlarındaki, gerçekleştirmeye çalıştıklarındaki ve vergi adaletini gerçekleştirmeye ilişkin yaklaşımlarındaki farklılıklar birbirlerinin tezlerini çürütecek nitelikte olup bir sistemin tercih edilmesini gerektirmektedir. Türk gelir vergisi sisteminde yaşanan vergi tevkifatına ilişkin bu durum oldukça sık rastlanan bir hal olup Türk gelir vergisi tarifesinin artan oranlı yapısını ciddi oranda etkilemektedir. Artan oranlı tarife yapısının zedelenmesi ise beraberinde gelir vergisinin gelir dağılımını

<sup>145</sup> Kamil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hüükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 408.

<sup>146</sup> Öncel ve Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 323.

düzeltilici etkisini zayıflatarak, adaletin vergilendirme yoluyla teminini zorlaştırmaktadır<sup>147</sup>.

Sonuç olarak; Türk gelir vergisi tarife yapısı dilim sayısının azlığı ve vergi oranlarının yüksek olması dilimlerin oranları arasında azalan bir artan oranın bulunması vergi adaletini her geçen gün zedelemeye devam etmiştir. Gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin tabanının genişliği her geçen gün artmakta, mükellefler fakirleşmekte orta gelirli kesim daralarak düşük gelirli kesimin genişlediği ve vergi yükünü sırtlanan kesimin de bu grup olduğu gözlemlenmektedir. Tarifenin şuan ki durumu açıkça ücretli kesim aleyhine adaleti bozucu şekilde olup tarifenin ilk diliminde bulunan kesimin ücret geliri elde edenlerden oluşması vergi yükünü de bu grubun üstlendiğini göstermektedir. 2021 yılında asgari ücrete getirilen vergi istisnası da bu durumu değiştirmemiştir. Asgari ücretin üzerinde gelir elde eden hizmet erbabının fazlalığı ve indirim oluşturulmakla birlikte asgari ücrete ve diğer ücretlere yapılan zamlarla birlikte gelir vergisi oranlarının değiştirilmemesi istisnayı etkisizleştirmiştir.

Ayrıca üst gelir diliminde bulunan mükelleflere uygulanan oranın yeterince yüksek olmadığı gibi aynı zamanda fazlaca vergi kolaylıklarının sağlanması da yüksek gelirlilerin vergiden kaçınabilme imkanının olduğu söylenebilecektir. Diğer bir görüşe göre ise, vergi sistemi içerisinde yüksek vergi oranlarının yanında muafiyet ve istisnalara yer verilmesi mükelleflerin bir kısmının vergi kaçırmasına ya da vergiden kaçınmasına neden olarak vergi hasılatını düşürdüğü gibi vergi adaletine de zarar vermektedir. Bu sebeple; muafiyet ve istisna uygulamalarına son verilerek bunun yerine vergi oranlarının düşürülmesi önerilmektedir<sup>148</sup>.

Bununla birlikte vergi yükünü sırtlanan ücretli kesimin vergiyi kaynaktan kesinti şeklinde ödemeleri nedeniyle vergiden kaçınma imkânlarının olmaması, vergi adaletinin bu şekilde bir artan oranlı tarife ile sağlanamayacağını gözler önüne sermektedir<sup>149</sup>. Ayrıca Türk gelir vergisi tarifesi, bünyesinde neden olduğu adaletsizlikler nedeniyle kayıt dışı ekonominin, vergi kaçakçılığının da artmasına neden olmaktadır. Yukarıdaki başlıklarda açıklanmış olduğu üzere; vergi kaçakçılığının

<sup>147</sup> Öztürk, “Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi”, 127-128.

<sup>148</sup> Şinasi Aydemir, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1997, s. 182.

<sup>149</sup> Hayrettin Çınaklı, “Düz Oranlı Vergi Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2018), s. 163-164.

bulunduğu bir sistemde de, mükelleflerden birinin vergi kaçırma yolu ile zenginleşirken, aynı gelire sahip dürüst bir mükellefin vergi vermek suretiyle fakirleştiği gözlemlenmekte olup bu durum açıkça adil bir gelir dağılımından uzaklaşarak, adaletsizliğin arttığı bir sistemi karşımıza çıkarmaktadır. Türk gelir vergisi tarife yapısı günümüz itibariyle yukarıda ifade edilen sorunlar nedeniyle çözüme muhtaç bir durumdadır. Arka arkaya gerçekleştirilen ve aralarında bir uyum olmayan kısmi düzenlemeler neticesinde tarife yapısı daha fazla zarar görmüştür. Zarar gören unsurlar içerisinde düzeltilmesi mühim olan ilke vergi adaleti ilkesidir. Türk gelir vergisinde uygulanmakta olan tarifede uygulanan oranların yönelik oldukları gelir dilimleri ve artış durumları mükelleflerin mali güçlerinin vergilendirmede dikkate alınmasını imkânsızlaştırmaktadır. Her geçen gün artan ekonomik dalgalanma dönemlerinden en çok etkilenen kesimin düşük ve orta gelirli mükellefler olması nedeniyle, düşük ve dar gelirli yüksek vergi yükleri nedeniyle fakirleştirilmektedir<sup>150</sup>. Bu kapsamda; aşınan ve vergi adaleti konusunda istenilen sonuçların elde edilmesini zorlaştıran tarife yapısının yeni baştan oluşturulması gerekmekte olup kısa çözümler ve revizyonlardan kaçınılmalıdır.

Tarife yapısının yeni baştan oluşturulması noktasında düz oranlı tarife yapısının Türk gelir vergisi tarifesi olarak uygulanıp uygulanamayacağının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Düz oranlı vergi tarifesinin Türkiye’de uygulanabilirliği, açıklanan artan oranlı tarifenin sorunları açısından değerlendirilebilecektir. Düz gelir vergisi tarifesi ise Türkiye’de uygulanan vergi oranları düşünüldüğünde düşük ve tek bir vergi oranına geçilmesi vergi yükünü hafifleteceği için vergi kaçakçılığını da önlemiş olacak ve vergi adaletine bu bakımdan bir katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte; aynı vergi oranı ile hem yüksek gelirli hem de düşük gelirli vergilendirilmesi halinde yine yüksek gelirli lehine bir düzen kurulmuş olacak ve artan oranlılıkta yaşanan vergi yükünün düşük gelirli ve orta gelirli üzerine kalma sorunu aşılamamış olacaktır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığının önlenmesi ile sağlanan vergi adaleti yüksek ve düşük gelirli arasındaki gelir dağılımı dengesine zarar vermesi nedeniyle yeniden bozulmuş olacaktır.

Düz oranlı vergi tarifesi ile şu an Türk gelir vergisi sisteminde uygulanan bütün vergi kolaylıklarının kaldırılması bunun yerine düşük gelirli lehine standart bir indirim uygulanması fikri vergi adaleti açısından düşünülebilir. Türk gelir vergisi sistemimizde vergi kolaylıklarının

<sup>150</sup> Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s. 69.



özellikle yüksek gelirli kesimin lehine olduğu düşünülduğünde bu vergi kolaylıklarının kaldırılması halinde yüksek gelirlilerden alınan vergi miktarı artacak ve düşük gelirliler lehine bir durum söz konusu olacaktır. Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifesinde kullanılan bu sistemin uygulanabilmesi için mutlaka düz oranlı vergi tarifesine geçmek gerekmektedir. Artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaya devam edilerek yine de vergi kolaylıklarının azaltılması bununla birlikte düşük gelirliler lehine standart bir indirimin de uygulanması söz konusu olabilecektir. Yüksek gelirlilerin kullanmış olduğu vergi kolaylıklarının kaldırılması halinde artan oranlılık özelliği kendini daha çok gösterecek ve yüksek gelirliler fiilen de yüksek oranda vergilendirilmeye başlanacak ve vergi yükü yüksek gelirlilere doğru geçme eğilimi içerisine girecektir.

Ayrıca, Türk gelir vergisi sistemi kamu harcamalarına sağlanan gelir açısından da oldukça önemli olup, Türkiye'nin diğer birçok ülkeye kıyasla sosyal devlet olma özelliğini devam ettirerek yapmakta olduğu kamu harcamalarının düşünülmesi gerekmektedir. Düz oranlı bir vergi tarifesine geçilmesi halinde vergi gelirlerinde bir azalma söz konusu olacak bu durum ise sosyal devlete, dolayısıyla sistemimize zarar vereceği için uygulanabilir olmayacaktır.

Sonuç olarak; düz oranlı vergi tarifesi Türk gelir vergisinde vergi adaletinin sağlanması ve sosyal devlet ilkesi yoluyla sağlanan sosyal adaletin temini açısından kanaatimizce tercih edilmesi gereken bir tarife değildir. Bununla birlikte; düz oranlı vergi tarifesinin vergi kolaylıklarını kaldırıcı ve standart bir indirim mekanizmasını sağlayıcı özelliği vergi reformu yoluyla artan oranlılığa uygulanarak adil bir gelir dağılımının sağlanması söz konusu olabilecektir.

## **SONUÇ**

Hukuki bir değer olarak vergi adaletinin tespiti, iki farklı yolla yapılabilmektedir. Bunlar; özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespiti ve sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespiti olup söz konusu yollar, devletlerin kendi hukuk sistemlerinde kabul etmiş oldukları hukuki değerlere göre değişiklik göstermektedir. Sosyal devlet ilkesinin amacı sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması olup bu amaçlar içerisinde en önemlisi ise sosyal adaletin sağlanmasıdır. Sosyal devletin sosyal adalete ulaşma amacı yalnızca teorik ve soyut bir temelden ibaret olmayıp aksine sosyal adalet kapsamında devlete verilen görevler neticesinde somutlaşmaktadır. Sosyal adalete uygun bir vergileme politikasına göre vergi sistemi toplum içerisinde gelir eşitsizliklerini ve

adaletsizlikleri ortadan kaldıracak şekilde düzenlenmeli ve bu sayede vergi sistemi devamında sosyal adaleti de getirmelidir. Buna göre, sosyal devlet ilkesi ile vergi adaletine ulaşılması adil bir gelir dağılımına ve dolayısıyla sosyal adalet kavramına götürmektedir. Zira sosyal adaletin sağlanma yollarından biri olarak görülen gelir ve servet dengesinin sağlanması düşüncesi aynı zamanda vergi adaletinin de asıl ulaşmak istediği amaçtır. Sonuç olarak; sosyal devletin bir amacı olan sosyal adaletle ulaşmak aynı zamanda vergi adaletine de ulaşmak anlamına gelmekte olup bu durum nihai olarak adil gelir dağılımı ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergi tarifelerinin sosyo-ekonomik etkisi göz önüne alındığında sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin temininde de mali güce ulaşmak için özellikle vergi tarifelerinden yararlanılması oldukça gereklidir. Bu kapsamda tarifelerin vergi adaletine ulaşmak için ne şekilde düzenlenmesi gerektiği ise hem öğretilerde hem uygulamada oldukça tartışmalıdır.

Türk gelir vergisi tarife yapısının vergi adaleti açısından incelenmesi neticesinde ise; Gelir vergisi tarifesinin ilk dilimin vergi oranının yüksekliğinin, dilimin kapsamına giren kişilerin kazançlarının ortalama düzeyinin hesaplanması halinde ortaya çıkan sonucun vergi adaletini zedeleyici etki yapmış olduğu gözlemlenebilecek ve ilk dilime uygulanan vergi oranının değiştirilmemesi halinde vergi yükünün düşük gelirli kişiler üzerinde kalması devam edecektir.

Gelir vergisi tarifesinin oranlardaki artış az olup tarife yapısını basık hale getirmektedir. Tarife yapısının basık olması vergi yükünün yüksek gelirli kişiler lehine bir yön izlemesine neden olmakta ve kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi ilkesi etkisini kaybetmektedir. Gelir vergisi tarifemizin ortalama vergi oranının artışının durumu değerlendirildiğinde, tarifenin düşük gelirli kişiler aleyhine bir seyir izlediği görülmektedir. Dilim sayısının az olması ve dilimlerin tabanının geniş olması nedeniyle, yüksek gelirli kişiler gelirlerine göre yüksek oranda vergilendirilirler ancak; bir dilim içinde gelir düzeyi arttıkça artan oranlılığın kaybolduğu söylenebilecektir. Artan oranlılığın kaybolması ise beraberinde kişilerin mali güçlerine olan dikkati azaltacak bu sebeple de toplumda adil bir gelir dağılımından uzaklaşılacaktır. Ülkemizde vergi tarifesinin artan oranlılığın etkisini arttırabilmesi için yeniden düzenlenmesine ihtiyacı bulunmaktadır. Bu değişiklikler daha çok dilim vergi yükünün yüksek gelirli kişilere kaydırılması yoluyla gerçekleşebilecektir. Bu kapsamda öncelikle ilk dilime uygulanan vergi oranının düşürülmesi gerekmektedir. Ayrıca belirli bir miktar gelire kadar düz oranlı vergi tarifesinde uygulandığı şekilde standart bir indirim mekanizmasına gerek duyulmaktadır. Bu sayede şu anda vergi yükünün

büyük bir çoğunluğuna katlanmak zorunda olan düşük gelirli lehine vergi adaleti sağlanmış olacaktır. Bunun haricinde dilimlerin oranları arasındaki farkın da artırılması gerekmektedir. Zira enflasyon etkisiyle vergi oranların aşınması da göz önüne alındığında vergi tarifesinin düz oranlı vergi tarifesine doğru evrildiği tarih olarak görülmüş ve görülmeye de devam etmektedir.

Sonuç olarak; Türk gelir vergisi tarife yapısı günümüz itibariyle yukarıda ifade edilen sorunlar nedeniyle çözüme muhtaç bir durumdadır. Arka arkaya gerçekleştirilen ve aralarında bir uyum olmayan kısmi düzenlemeler neticesinde tarife yapısı daha fazla zarar görmüştür. Bu kapsamda; aşınan ve vergi adaleti konusunda istenilen sonuçların elde edilmesini zorlaştıran tarife yapısının yeni baştan oluşturulması gerekmekte olup kısa çözümler ve revizyonlardan kaçınılmalıdır. Söz konusu revizyon artan oranlılığın değiştirilmesi bunun yerine düz oranlılığın getirilmesi şeklinde olmamalıdır. Düz oranlı vergi tarifesi Türk gelir vergisinde vergi adaletinin sağlanması ve sosyal devlet ilkesi yoluyla sağlanan sosyal adaletin temini açısından kanaatimizce tercih edilmesi gereken bir tarife değildir. Bununla birlikte; düz oranlı vergi tarifesinin vergi kolaylıklarını kaldırıcı ve standart bir indirim mekanizmasını sağlayıcı özelliği vergi reformu yoluyla artan oranlılığa uygulanarak adil bir gelir dağılımının sağlanması söz konusu olabilecektir.

### KAYNAKÇA

- Akbay, Mehmet, *Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:3, Ankara, 1995.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 20. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara 1980.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara, 1991.
- Akgül Yılmaz, Gülay, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C: 21, S:1, 2006.
- Aktan, C. Can, “21. Yüzyıl için Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi, Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler”, *Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı Yayınları*, No:5, Ankara, 2000.

- Aktan, C. Can, “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?”, *Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Hak-İş Konfederasyonu Yayını*, Ankara, 2002.
- Aktan, Can, *Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı Yayınları, Ankara, 2000.
- Arık, Ferhat, “Ayşe Buğra: Sosyal Adalet İçin Sosyal Politika”, *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri* (Editör: Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019.
- Armağan, Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:12, S:3, 2007.
- Ashford, Nigel, (Çeviri: Can Madenci), *Özgür Toplumun Değerleri*, Liberte Yayınları, Ankara, 2012.
- Ata, Ahmet Y., “Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001).
- Aydemir, Şinasi, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1997.
- Balı, Ali Şafak, *Çok Kültürlülük ve Sosyal Adalet*, Çizgi Kitabevi, Konya, 2001.
- Balta, T. Bekir, *İdare Hukuku*, C: I, Genel Konular, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1972.
- Barry, Norman P., *Modern Political Theory*, Palgrave Press, New York, 2000.
- Barut, Nuriye, “Türkiye’de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi Ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Programı, İzmir 2013).
- Başaran Yavaşlar, Funda *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- Başaran, Funda, “Alman Anayasa Mahkemesinin Vergi Hukukuna Önemli Gelişmeler Getiren Varlık Vergisi Kararlarının Değerlendirilmesi ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları.”, Halil Nadaroğlu’na Armağan, *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları*, İstanbul 1998.

- Birinci, Nagihan ve Akyazı, Haydar, “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C:13, Yıl: 13, S:1, 2017.
- Birinci, Nagihan, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi”, (Doktora Tezi, Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015).
- Browning, K. Edgar ve Browning, M. Jacqueline, *Public Finance and the Price System*, Macmillan Publishing, London, 1983.
- Budak, Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2010.
- Bulut, Nihat, “Küreselleşme Sosyal Devletin Sonu Mu?”, *A.Ü. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 52, S: 2, Ankara, 2003.
- Bulutoğlu, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, 3. Baskı, İstanbul 1970.
- Çağan, Nami, *1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme*, Prof. Dr. Hakkı Sur’a Armağan, Ankara 1983.
- Çakır, Mehmet, “Erol Güngör ve Sosyal Adalet”, *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri*, (Ed. Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019.
- Çelikkaya, Ali, “Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey”, *Business and Economic Horizons*, Volume:3, Issue: 3, 2010.
- Çınaklı, Hayrettin, “Düz Oranlı Vergi Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2018).
- Çomaklı, Ş. Ertan ve Gödekli, Mehmet, *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2011.
- Demirli, Yunus, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden
- Dikmen, Orhan, *Maliye Dersleri*, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.
- Doğrusöz, Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997.
- Edwards, Chris, “Options For Tax Reform”, *Policy Analysis*, No:536, 2005, <http://www.cato.org/publications/policy-analysis/options-tax-reform> (Erişim Tarihi: 08.06.2021).
- Erkin, Gözde, “Artan Oranlılık”, *Ankara Barosu Dergisi*, S: 2012/3, 2012.

- Ernes, Joel ve Clemens, Jason ve Basham, Patrick ve Dexter, Samida, “Flat Tax Principles and Issues”, *Fraser Institute Critical Issues Bulletin*, 2001.
- Feld, Alan L., “Living With The Flat Tax”, *National Tax Journal*, Vol: 48, No:4, 1995.
- Friedman, Milton, *Free to Choose*, Harcourt Brace Jovanovich Publishing, New York, 1980.
- Gerçek, Adnan, “ABD’de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:14, S:1, 1999.
- Gül, Hüseyin ve Sallan Gül, Songül, “Sosyal Devletten Çalışma Refahına Geçişte Sosyal Haklar ve Yoksullar”, *Amme İdaresi Dergisi*, S: 40(3).
- Güven, Sami, *Sosyal Politikanın Temelleri*, Ezgi Yayınları, Bursa, 1995.
- Hall, Robert ve Rabushka, Alvin, “The Flat Tax”, *Stanford University Hoover Institution Press*, California, 1995.
- Herekmen, Aykut, *Genel Vergi Teorisi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976.
- Kay, J.A. ve King, M.A., *The British Tax System*, 3. Edition, Oxford University Press, New York, 1990.
- Kırboğa, Ziyaeddin, “Ahmet Cevdet Paşa’da Sosyal Adalet Anlayışı”, *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri*, (Ed. Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019.
- Kirchhof, Paul, “Steuergleichheit”, *Steuer und Wirtschaft*, 1984.
- Kirmanoglu, Hülya, “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları”, *M.A.M.K.*, 36. Seri, Cumhuriyetin 70. Yılı Özel Sayısı, İstanbul 1994.
- Kozan, Mustafa, “Gelir Vergisi Oranlarının Gelişimi”, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/M.Kozan-9.pdf> (07.05.2021).
- Lang, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, XII. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997.
- Maslove, Allan M., *The Pattern of Taxation in Canada*, Economic Council of Canada, Ottawa, 1973.
- Mises, Von Ludwig, *Human Action*, The Scholar’s Edition, Ludwig Von Mises Institute, Auburn, Alabama, 1998.
- Mill, J. S., *On Liberty*, (Editor: E. Rapaport), Hackett Publishing Company, Indiana, 1978.

- Miller, David, *Principles of Social Justice*, Harward University Press, Cambridge, 1999.
- Mutluer, Kamil ve Dayanç Kuzeyli, N. Nilay, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- Nadaroğlu, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- Oyan, Oğuz, *Dışa Açılma ve Maliye Politikaları:1980-89*, 2. Baskı, V Yayınları, Ankara 1989.
- Öncel, Mualla ve Ahmet Kumrulu ve Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- Özbudun, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, 17. Basım, Ankara, 2017.
- Özdemir, Harun, “Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlilik”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C:28, S:202, 2005.
- Öztürk, H. Sinan, “Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2012).
- Pamak, Mehmet, “Sosyal Adalet Açısından, Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensimi”, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, S: 24, 1975.
- Pechman, Joseph A., *Federal Tax Policy, Studies Of Government Finance*, The Brookings Institution, Washington, 1967.
- Piper, Sue ve Murphy, Carol, “Flat Personal Income Taxes: Systems in Practice in Eastern European Economies”, 2005, <https://www.semanticscholar.org/paper/Flat-Personal-Income-Taxes%3A-Systems-in-Practice-in-Piper-Murphy/dfa304db536cb2f3ab647f0a9baf092135296709> (Erişim Tarihi: 04.05.2021).
- Pogge, Thomas, *Küresel Yoksulluk ve İnsan Hakları*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- Popper, Karl Raimund (Çeviri: Mete Tunçay), *Açık Toplumun Düşmanları*, Liberte Yayınları, Ankara, 2013.
- Rawls, John, *Siyasal Liberalizm*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- Rawls, John (Çeviren: Vural Fuat Savaş), “Bölüşürücü Adalet”, *Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arşivi (Hazırlayan: Hayrettin Ökçesiz)*, 7. Kitap, İstanbul Barosu Yayını, İstanbul, 2003.
- Rawls, John, *A Theory of Justice*, Revised Edition, The Belknap Press Of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1999.

- Saban, Nihal, “Prof. Dr. Joachim Lang’in Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum”, XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 1997.
- Sallan Gül, Songül, *Sosyal Devlet Bitti Yaşasın Piyasa! Yeni Liberalizm ve Muhafazakarlık Kısılcacında Refah Devleti*, 2. Baskı, ebabil Yayınları, Ankara, 2006.
- Sarioğlu, Fatih, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S: 1, 2002.
- Sevinçhan, Ezgi, “Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2014).
- Sonsuzoğlu, Elif, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul 1997).
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017.
- Şenatalar, Burhan ve Önder, İzzettin ve Oyan, Oğuz ve Seviğ, Veysi, *Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikası*, Türkiye Sosyal Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Vakfı Yayınları, İstanbul, 1996.
- Şentürk, Suat Hayri, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, *Çimento İşveren Dergisi*, 2006.
- Şenyüz, Doğan ve Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- Taş, Levent, “David Harvey: Sosyal Adaletin Mekansal Analizi”, *Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri*, (Editör: Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019.
- Tekin, Fazıl, *Teoride ve Uygulamada Artan Oranlılık*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:162, Eskişehir 1976.
- Topakkaya, Arslan, “Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?”, [http://www.politikadergisi.com/sites/default/files/kutuphane/sosyal\\_adale t\\_kavrami\\_sadece\\_bir\\_ideal\\_midir.pdf](http://www.politikadergisi.com/sites/default/files/kutuphane/sosyal_adale_t_kavrami_sadece_bir_ideal_midir.pdf) (28.03.2021).
- Tunaya, Tarık Zafer, *Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1997.
- Vural, Mahmut, “29 Mayıs 2007 Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu’nca Ankara’da Düzenlenen Panelin Açılış Konuşması”, <http://www.huk.gov.tr/konusmala.asp?id=7> (29.04.2021).



- Waligorski, Conrad, “Introduction”, *Anglo-American Liberalism: Readings In Normative Political Economy* (Editors: C. Waligorski and T. Hone), Nelson-Hall Publishing, Chicago, 1981.
- Yaraşlı Genç Osman ve Duman, Kamil, “Vergi Sistemleri Üzerine Düşünceler”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, S:2, Yıl:29.
- Yavuz, Hakan, “Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yarayan Bazı Yöntem ve Uygulamalar”, *Mali Kılavuz Dergisi*, S:35, 2007.
- Yılmaz, Akgül, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”.
- Yılmaztürk, Aysun, “Gelir Vergisi Kanunu’ndaki İstisna ve Muafiyetlerin Sosyal Devlet Açısından Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2004).
- Zimmermann, Horst ve Henke, Klaus D., Broer, Michael, *Finanzwissenschaft: Eine Einführung in die Staatsfinanzen*, 12. Auflage, Vahlens Handbücher, Vahlen, 2017.