



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş:02.04.2024 ✓Accepted/Kabul:21.05.2024

DOI:10.30794/pausbed.1462555

Review Article/Derleme Makalesi

Yegen, B. (2024). "Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Ödeme Gücünün Tespitine İlişkin Tekniklerin Değerlendirilmesi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 63, ss. 365-373.

## VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ ÇERÇEVESİNDE ÖDEME GÜCÜNÜN TESPİTİNE İLİŞKİN TEKNİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Baki YEGEN\*

### Öz

Günümüz modern vergicilik anlayışı çerçevesinde vergileme yapılırken genel kabul görmüş vergileme ilkeleri dikkate alınmaktadır. Devletler, vergi sistemleri kapsamında yer verdikleri vergi uygulamalarını vergileme ilkeleriyle uyumlu olacak şekilde belirli kurallara bağlı kalarak planlamakta ve hayata geçirmektedirler. Maliye literatüründe zamanla çeşitli vergileme ilkeleri belirlenmiş olup bu ilkelerin başında adalet ilkesi gelmektedir. Mükellefler arasında vergi yükünün adil ve eşit olarak dağıtılmasını öngören adalet ilkesine uygun şekilde vergileme yapılmasında ödeme gücü kavramı kritik bir öneme sahip olmaktadır. Ödeme gücünün göstergeleri gelir, harcama ve servet olmakla birlikte söz konusu göstergeler ödeme gücünün tam olarak kavranmasında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle vergi sistemlerinde ödeme gücünün doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacıyla söz konusu göstergelerin haricinde artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma prensibi tekniklerinden faydalanılmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi çerçevesinde bahsi geçen tekniklerin olumlu ve olumsuz görüşlerle birlikte teorik açıdan ele alındığı bu çalışmada ülkemiz özelinde ilgili tekniklere hizmet eden vergi uygulamaları değerlendirilmiş; bu kapsamda farklı vergi türlerinde artan oranlılık, gelirin unsurlarından ücretlerde ise en az geçim indirimi ile ayırma prensibi tekniğinin benimsenmiş olduğu anlaşılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Vergileme, Adalet ilkesi, Ödeme gücü.

**Jel Kodları:** H20, K34.

## EVALUATION OF THE TECHNIQUES FOR DETERMINING THE ABILITY TO PAY WITHIN THE FRAMEWORK OF THE PRINCIPLE OF JUSTICE IN TAXATION

### Abstract

Within the framework of today's modern taxation approach, generally accepted taxation principles are taken into account when taxation is carried out. States plan and implement the tax practices that they include in their tax systems in accordance with the principles of taxation by adhering to certain rules. Various taxation principles have been identified in the public finance literature over time, and the principle of fairness is at the top of these principles. The concept of ability to pay is of critical importance in taxation in accordance with the principle of justice, which envisages the fair and equal distribution of the tax burden among taxpayers. Although the indicators of ability to pay are income, expenditure and wealth, these indicators are insufficient to fully grasp the ability to pay. Therefore, in order to accurately determine the ability to pay in tax systems, in addition to these indicators, the techniques of progressivity, minimum subsistence allowance and the principle of separation are utilized. In this study, in which the aforementioned techniques within the framework of the principle of fairness in taxation are discussed theoretically together with positive and negative opinions, tax practices serving the relevant techniques in our country have been evaluated; in this context, it has been understood that the technique of progressive proportionality has been adopted in different tax types and the separation principle technique has been adopted with the minimum subsistence allowance in wages, which is one of the elements of income..

**Keywords:** Taxation, Principle of justice, Ability to pay.

**Jel Codes:** H20, K34.

\*Doç. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Niğde.  
e-posta: bakiyegen@ohu.edu.tr, (<https://orcid.org/0000-0003-4118-1445>)

## **GİRİŞ**

Ülkemizde vergi ödevi Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmektedir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin hukuki düzenlemelerin kaynağının Anayasa olduğu kolayca anlaşılmaktadır. Vergileme ile ilgili gerek mevzuat gerek uygulama olsun bütün hususların temel dayanağı olan Anayasa'nın 73. maddesinde anayasal vergileme ilkelerine işaret edilmektedir. Bu kapsamda ilgili maddede yer verilen "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*" hükmü, vergilemede adalet ilkesine göndermede bulunmaktadır. Vergilemede adalet ilkesine göre vergileme yapılırken vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması gözetilmektedir. Söz konusu ilke "az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmalı" ifadesiyle adeta özdeşleşmiştir. Vergi yükünün mükellefler arasında adaletli bir şekilde dağıtılması ise ödeme gücünün doğru bir şekilde ortaya çıkarılması ile mümkün olmaktadır. Ödeme gücünün gelir, harcama ve servet olmak üzere üç temel göstergesi bulunmakta olup söz konusu göstergeler mükelleflerin ödeme güçleri hakkında bilgi vermekte ancak mükelleflerin ödeme güçlerini tam olarak yansıtmamaktadır. Bu noktada mükelleflerin sahip oldukları ödeme güçlerinin net bir şekilde ortaya çıkarılmasında artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma prensibi tekniklerinden yararlanılmaktadır. Vergilemede adalet ilkesinin sağlanması bakımından son derece önemli bir unsur olan ödeme gücü kavramı etrafında şekillenen bu çalışmada öncelikle vergileme ilkeleri açısından ödeme gücünün önemine değinilmektedir. Çalışmanın devamında ödeme gücü kavramı ve ödeme gücünün göstergeleriyle ilgili açıklamalarda bulunulmakta, daha sonra ise ödeme gücünün tespit edilmek suretiyle kavranmasında kullanılan her bir teknik hakkında detaylı açıklamalara yer verilmektedir. Konu ile ilgili verilen bilgilerin ve yapılan açıklamaların ardından çalışmanın sonuç kısmına geçilmekte ve bu kısımda güncel gelişmeler de göz önünde bulundurularak mevcut durum hakkında genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

### **1. VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ÖDEME GÜCÜNÜN ÖNEMİ**

Vergileme ilkeleri; sosyal, ekonomik ve fiskal amaçlar doğrultusunda tek bir vergi özelinde ya da bir bütün olarak vergi sistemi açısından ideal vergi bileşiminin oluşturulmasına yönelik teknik ve uygulamada dikkate alınması gereken belirleyici unsur ve kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Devrim, 2002: 201). Buna göre vergilemenin ana hatları vergileme ilkeleri kapsamında şekillenmekte ve belirlenmektedir. Vergilemenin üzerine oturtulmuş olduğu vergileme ilkeleri zaman içerisinde başta Adam Smith ve Adolph Wagner olmak üzere farklı yazarlar tarafından çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Şöyle ki Adam Smith'in vergileme ilkeleri; adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik olarak karşımıza çıkmakta iken, Adolph Wagner'in vergileme ilkeleri; maliye politikasına ilişkin ilkeler, iktisadi ilkeler, teknik ve idari ilkeler ve adaletin sağlanmasına yönelik ahlaki ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Turhan, 1998: 190). Gerek Adam Smith'in vergileme ilkeleri gerek Adolph Wagner'in vergileme ilkeleri dikkate alındığında adalet ilkesinin ortak ilke olarak belirlenmiş olduğu anlaşılmaktadır.

Vergilemede adalet ilkesi hem klasik hem modern maliye anlayışında vergi politikalarının merkezinde yer alan bir ilke olarak göze çarpmaktadır (Türk, 1992: 159). Vergilemede adalet ilkesinin sağlanmasında ise genellikle ve eşitlik ilkeleri ön plana çıkmaktadır. Genellik ilkesi ile istisnalar hariç olmak üzere toplumda ödeme gücüne sahip olan herkesin vergi mükellefi olması kastedilmektedir. Adalet ilkesi ise yatay adalet ve dikey adalet ayrımı kapsamında ele alınmaktadır. Yatay adalet ilkesi gelir, harcama, servet ve aile durumu gibi hususlar bakımından benzer durumda olanların eşit işlemlere tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmelerini, dikey adalet ise farklı durumda olanların farklı işlemlere tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmelerini öngörmektedir. Yatay adalet hukuk devleti açısından kanun önünde eşitlik ilkesine işaret etmekteyken, dikey adalet daha çok sosyal devlet anlayışına işaret etmektedir (Öncel vd., 2010: 40-41). Ülkemizde de sosyal devlet anlayışının benimsenmiş olduğu Anayasa'nın 2. maddesinden anlaşılmaktadır. Nitekim Anayasa'nın ilgili maddesinde Türkiye Cumhuriyeti sadece hukuk devleti olarak değil sosyal hukuk devleti olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle hukuk devleti olması nedeniyle bir yandan bireylerin hak ve özgürlüklerini korurken diğer yandan sosyal devlet olmasının getirdiği bir sonuç olarak bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımının adil olmasını sağlamaktadır. Bu kapsamda Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin "mali gücüne göre" vergi ödemekle yükümlü olduğuna dair ifadeye yer verilmiş olması sosyal devlet anlayışına uygun yasal bir düzenlemeye sahip olduğunu göstermektedir (Çağan, 1982: 190-191; Bilici, 2020: 12-13). Genellik ve eşitlik ilkelerine hizmet eden ödeme gücü veya mali güç anayasal manada hükme bağlanarak hukuk devletinin ihtiyaç duyduğu vergileme ilkeleri tamamlanmakla birlikte hukuki güvencelere ek olarak sosyal güvence de sağlanmaktadır (Çağan, 1982: 194).

## **2. ÖDEME GÜCÜ VE GÖSTERGELERİ**

Günümüz vergi sistemlerinde genel kabul gören ödeme gücü diğer ismiyle iktidar ilkesi, bireylerin kamu mal ve hizmetlerinden sağladıkları faydalardan bağımsız olarak iktisadi ödeme güçleri ile orantılı şekilde kamu harcamalarına vergi ödeyerek katılmalarını ifade etmektedir (Eker ve Bülbül, 2013: 144). Ödeme gücünün altında yatan temel düşünce adil bir vergi sistemi oluşturulması için gelir seviyesi yüksek olan kişilerin gelir seviyesi düşük olan kişilere kıyasla daha fazla vergi yükü taşıması gerektiği yönündedir (Aydın, 2021: 512; Altay, 2019: 158). Ödeme gücünün göstergesi olarak servet önceki dönemlerde dikkate alınmış olsa da endüstriyel toplumun doğuşu ile birlikte gelir ilk sıraya yerleşmiştir (Edizdoğan vd., 2011: 254). Diğer göstergelerle kıyaslandığında gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirlerin vergilendirildiği gelir vergisi, şahsileştirilmeye daha müsait olması nedeniyle ön plana çıkmaktadır. Buna karşın ödeme gücünün göstergesi olarak sadece gelirin dikkate alınmasının sakıncaları bulunmaktadır. Şöyle ki sadece gelirin vergilendirilmesi durumunda diğer iki önemli gösterge olan harcama ve servet göz ardı edilecek dolayısıyla da vergilemede adalet ilkesi zarar görecektir (Akdoğan, 2020: 232-233).

Nitekim Anayasa'nın 73. maddesinde ödeme gücü ifadesine yer verilmediği bunun yerine mali güç ifadesine yer verildiği açık bir şekilde görülmektedir. Aslında her iki ifade de birbirine oldukça benzemekle birlikte aralarında muhteva ettikleri ekonomik kaynak bakımından küçük bir fark bulunmaktadır. Şöyle ki ödeme gücünde gücün göstergesi olarak sadece gelir dikkate alınmakta olmasına karşın mali güç açısından gücün göstergesi olarak gelirin yanı sıra harcama ve servet de dikkate alınmaktadır. Böylece mali gücün ödeme gücünü de içerisinde barındıran geniş bir alanı kapsadığı, bu yönüyle vergilemede adalet ilkesine ve sosyal devlet anlayışına daha uygun olduğu anlaşılmaktadır (Gökçay, 2017: 114-115). Her ne kadar mali güç ile ödeme gücü kavramları arasında yukarıda bahsi geçen türden ufak bir fark bulunuyor olsa da maliye alanında ödeme gücü kavramı ile genellikle mali güç kastedilmektedir. Şunu da belirtmek gerekir ki; gelir haricindeki mali gücün göstergeleri olan harcama ve servet de bir nevi gelirin yansıması olmaktadır. Çünkü gelir, harcamanın yapılmasına kaynak teşkil ettiği gibi gelirin harcanmayan kısmı da tasarruf ve servete dönüşmektedir (Aydın, 2021: 512). Anayasa'nın 73. maddesinde vergilerin mali güç kapsamında toplanacakları ifade edilmesine karşın mali gücün tanımı yapılmamakla birlikte mali gücün belirlenmesinde dikkate alınacak göstergelerin neler oldukları da açıkça belirtilmemektedir. Buna karşın kamu maliyesinde ödeme gücünün temel göstergelerinin gelir, harcama ve servet olduğu kabul edilmektedir (Öncel vd., 2010: 53). Anlaşıldığı üzere vergi yükünün mükellefler arasında adil olarak dağıtılmasına olanak sağlayan ödeme gücünü yansıtan belirli göstergeler bulunmaktadır (Turhan, 1998: 220). Gerçekten de günümüzde Türk vergi sistemi kapsamında yer verilen vergi uygulamalarından ödeme gücünün göstergelerinin gelir, harcama ve servet olduğu anlaşılmaktadır. Bir diğer anlatımla ülkemizde yürürlükte olan vergiler ödeme gücünün göstergeleri olan gelir, harcama veya servet üzerinden alınmaktadır.

## **3. ÖDEME GÜCÜNÜN KAVRANMASINDA KULLANILAN TEKNİKLER**

Toplum içerisinde yaşayan ve sosyal birer varlık olan bireyler kendilerini diğer bireylerden farklı kılan çeşitli avantaj ve dezavantajlara sahip olabilmektedirler. Günümüzde devletlerin iktisadi ve sosyal açıdan yüklenmiş oldukları görev ve sorumluluklar geçmiş dönemlere kıyasla oldukça farklılaşmış olduğu için devletler günümüzde ekonomik hayata müdahale edecek ve aynı zamanda toplumun sosyal fayda ve refahını gözetecek şekilde hareket etmektedirler. Bireyler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklılıklar ve devletlerin üstlenmiş oldukları sosyal refahı sağlama rolü birlikte değerlendirildiğinde devletlerin diğer alanlarda olduğu gibi vergileme alanındaki işlem ve faaliyetlerini de söz konusu farklılıkları gözetecek şekilde gerçekleştirmeleri beklenmektedir. Bu amaç doğrultusunda ödeme gücü ilkesini dikkate alarak hareket eden devletler, ortak birtakım teknik ve araçlardan faydalanmaktadır. Neredeyse bütün devletlerin vergi sistemlerinde yer verdikleri araç ve teknikleri; artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma prensibi başlıkları altında toplamak mümkündür (Devrim, 2002: 223).

### **3.1. Artan Oranlılık (Müterakkiyet)**

Kamu maliyesi literatüründe kısaltılmış hâli "4T" olarak ifade edilen ve vergi idaresi tarafından yönetilen vergilendirme süreci; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergilendirme sürecinin başlamayabilmesinin ön koşulu vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergi kanunlarında her vergi türü açısından verginin konusu açık bir şekilde belirtilmekte olup ilgili vergi özelinde soyut hukuk normu olarak yer verilen verginin konusunun günlük hayatta somut bir olay olarak gerçekleşmesi vergiyi doğuran olayın ortaya

çıktığına işaret etmektedir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ise kişiyi vergi borçlusu konumuna getirmekte ve beyana dayanan tarhiyatlarda verilen beyannameler üzerinden tarh işlemi yapılmak suretiyle vergilendirme sürecinin ilk aşaması gerçekleşmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde verginin tarhi; vergi dairesi tarafından vergi alacağının vergi kanunlarında yer verilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanmak suretiyle miktar bakımından tespit edildiği idari işlem olarak tanımlanmaktadır. Türk vergi sistemi esas itibarıyla beyan esasına dayanmakta olup beyan esasında verginin üzerinden hesaplandığı matrah, vergi mükellefi tarafından vergi dairesine bildirilmektedir. Vergi dairesi ise bildirilen matrah ile ilgili vergi kanununda yer verilen ya da kanunun verdiği yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranı dikkate alarak mükellefin vergi borcunu hesaplamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2015: 83-84; Erol, 2009: 83). Bu nedenle tarh işleminin yapılabilmesi bakımından matraha uygulanacak olan orana diğer ismiyle nispete ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi türlerine göre belirlenen farklı oran yapıları bulunmakta olup Türk vergi sisteminde tek oranlı vergilerde matrahın belirli bir oranı dikkate alınmaktayken, artan oranlı vergilerde matrahın büyüklüğü göz önünde bulundurularak matraha birden fazla oran uygulanabilmektedir (Bilici, 2020: 95). Buna göre tek oranlı vergilerde marjinal vergi oranı ortalama vergi oranına eşit olmakta, artan oranlı vergilerde marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından büyük olmaktadır (Türk, 1992: 175). Ayrıca ödenen vergiye bağlı olarak ortaya çıkan marjinal fayda kaybı dikkate alındığı zaman da artan oranlılığın niçin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Şöyle ki gelir veya farklı bir ekonomik kaynak bakımından aralarında eşitlik olmayan kişiler aynı miktarda ya da eşit oranda vergi ödemeleri durumunda kişilerin vergi ödeme neticesinde katlanacakları marjinal fayda kaybı eşit olmamakta, geliri diğer kişiye kıyasla düşük olan kişinin katlanacağı kayıp daha fazla olmaktadır. Bu nedenle gelir veya farklı bir ekonomik kaynak bakımından aralarında farklılık bulunanlardan düşük gelir gruplarına düşük, yüksek gelir gruplarına yüksek oran uygulamak suretiyle farklı şekilde vergilendirme yoluna gidilmektedir. Uygulanabilirlik açısından konuya yaklaşıldığında ise artan oranlılık, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler açısından uygulanabilir nitelikte olmasına karşın teknik nedenlerden ötürü artan oranlılığın harcama üzerinden alınan vergiler açısından uygulanabilirliği güç olmaktadır (Pehlivan, 2011: 156-157).

Vergileme tarihinde önemli bir konuma sahip olan ve aynı zamanda tartışmalara konu olan artan oranlılıkla ilgili olumlu ve olumsuz düşüncelere 15. yüzyılda Fransa'da rastlanılmaktadır (Edizdoğan vd., 2011: 266). Liberal görüşe sahip olan yazarlar artan oranlılığı sosyalizme destek olacak şekilde gerekli ortamı sağlamakla itham etmişler, F. Neumark gibi sabit oranlılığı destekleyen yazarlar ise artan oranlılığı bir tür yağma ya da komünist nitelikli bir önlem olarak itham etmişlerdir. Artan oranlılık hakkında ileri sürülen olumsuz görüşleri şu şekilde ifade etmek mümkün olmaktadır. Liberal görüşe sahip olanlar devletin başkaca faaliyetlere yönelmeksizin temel görevlerini yerine getirmesini, piyasanın devlet müdahalesine gerek olmadan gelir dağılımında adaleti kendiliğinden sağlayacağını belirtmişler, bu nedenle ekstra gelir ihtiyacı olmadığı için artan oranlılığa ihtiyaç duyulmayacağını ifade etmişlerdir. Artan oranlılığa karşı olanlar ayrıca artan oranlılıkta oranların keyfi şekilde uygulanabilme ihtimali olduğu düşüncesinden hareketle sermaye birikimi ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkilere neden olacağını ifade etmişlerdir. Bunların yanı sıra artan oranlılıkta oranların %100'e yaklaşmaları durumunda mükellefler üzerinde vergi kaçırma davranışını tetiklemek suretiyle vergi ahlakına zarar vereceğini belirtmişlerdir (Nadaroğlu, 1983: 367-369).

Artan oranlılık hakkında ileri sürülen olumlu görüşleri ise şu şekilde ifade etmek mümkün olmaktadır. Öncelikle artan oranlılık marjinal fayda teorisi dikkate alındığında gelir ve servetin dikey adalet kapsamında vergilendirilmesi için gerekmektedir. Piyasa mekanizması eksik rekabet koşulları yüzünden kendi kendine adil bir gelir ve servet dağılımı sağlamadığı için sosyo-politik amaçlarla kullanılan artan oranlılık gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri düzeltebilmektedir. Ayrıca artan oranlılık telafi edici yönüyle dolaylı vergilerin sebep olduğu ric'ilik yani tersine artan oranlılığın olumsuz etkilerini sınırlı da olsa giderebilmektedir. Bunların yanı sıra artan oranlılıkta oranların keyfi şekilde uygulanmaları mümkün olsa da uygulamada keyfilığe rastlanılmadığı, aksine oranlar tespit edilirken oranların tasarruf, yatırım ve sermaye birikimi üzerindeki etkileri dikkate alınmaktadır (Nadaroğlu, 1983: 369-371). Artan oranlılık, diğer ismiyle artan oranlı vergi tarifesi ödeme gücüne göre vergi alınması gerektiği görüşüne destek olacak şekilde eşitlik ve adalet ilkesine de hizmet etmektedir (Türkal ve Üstün, 2012: 156). Şöyle ki piyasa sürecinde yapısı gereği gelir dağılımı bakımından adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktadır. Söz konusu durumun önüne geçmek için devlet, artan oranlı vergileri kullanarak yüksek gelir düzeyine sahip olanları düşük gelir düzeyine sahip olanlara kıyasla daha fazla oranda vergilendirmek suretiyle

gelir dağılımını etkileyebilmektedir (Şentürk, 2006: 18). Böylece artan oranlılık vergi sisteminin önemli bir parçası olduğu kadar gelir dağılımını, düşük gelir düzeyine sahip olanların lehine olacak şekilde değiştirerek gelir dağılımına müdahale edebilmesi bakımından da önem taşımaktadır. Artan oranlılık gelir dağılımına müdahale etmek suretiyle eşitsizliklerin giderilmesinde kabul gören önemli bir araç olmakla birlikte artan oranlılığın tek başına kullanılması hâlinde etkisi sınırlı kalmaktadır. Bu nedenle vergi sistemlerinde artan oranlılığı destekleyecek nitelikte olan en az geçim indirimi ve ayırma prensibi uygulamalarına da yer verilmesi gerekmektedir (Sarioğlu, 2002: 221-227).

Şunu da belirtmek gerekir ki artan oranlılıkta matrahla birlikte artan oran bir noktadan sonra artmamakta ve adeta sabitlenmektedir. Diğer bir ifadeyle artan oranlılıkta matraha uygulanacak oran bakımından bir üst sınır bulunmakta, ilgili sınıra ulaşıldıktan sonra matrah ne kadar artarsa artsın üst sınırı ifade eden en yüksek oran dikkate alınmaktadır (Erkin, 2012: 243).

Özetle ödeme gücü ilkesine ulaşılmasında kullanılan tekniklerden biri olan artan oranlılıkta vergi matrahının artmasına bağlı olarak matraha uygulanacak olan vergi oranı da kademeli bir şekilde artmaktadır. Böylece verginin üzerinden hesaplandığı değer olan matrahın artmasına bağlı olarak daha yüksek vergi oranlarıyla karşılaşmaktadır. Özellikle farklı matrah miktarlarına sahip mükellefler arasında farklı vergi oranları uygulanmasına imkân tanıyan ve bu özelliğiyle vergilemede dikey adaletin sağlanmasına yardımcı olan artan oranlılık ülkemizde gelir ve servet üzerinden alınmakta olan vergiler açısından geçerli olmaktadır. Şöyle ki merkezi yönetim kapsamında gelir vergisi (Gelir Vergisi Kanunu md. 103), veraset ve intikal vergisi (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 16) ile değerli konut vergisinde (Emlak Vergisi Kanunu md. 44) artan oranlılık söz konusu olmaktadır.

### **3.2. En Az Geçim İndirimi**

Ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan araç ve tekniklerden bir diğeri de en az geçim indirimidir. Spesifik uygulama alanı sübjektif dolaysız vergiler ve özellikle gelir vergisi olan en az geçim indirimi hakkındaki fikirlerin ortaya çıkışı 18. yüzyıla kadar uzanmakta olup en az geçim indiriminin lehine ve aleyhine olan görüşler bulunmaktadır. Bu kapsamda Montesquieu, J. S. Mill ve Sismondi en az geçim indirimi lehine, G. Schmölders, Held, ve Cohn en az geçim indirimi aleyhine görüş sahibi olmuşlardır. En az geçim indirimi aleyhine görüş sahibi olanlardan G. Schmölders gibi verginin genellik ilkesine bağlı olan yazarlar en az geçim indiriminin söz konusu ilkeye aykırı olduğunu ifade etmişler, Held, ve Cohn gibi yazarlar ise devleti her şeyden üstün tutmak suretiyle en az geçim indiriminin karşısında yer almışlardır (Edizdoğan vd., 2011: 261-263). Artan oranlı vergilemede kişi ya da grup ayırımı yapılmaksızın herkes genel bir tutum dâhilinde vergilendirilirken en az geçim indiriminde toplumda desteklenmeye ihtiyaç duyan kişi ya da gruplara özgü farklı bir vergilendirme yoluna gidilmektedir. Bunun için öncelikle vergilendirmenin hangi sınırdan itibaren başlayacağını belirlemek gerekmektedir. Burada baz alınan temel kriter bir kişinin fizyolojik açıdan hayatını idame ettirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelir miktarı olmaktadır. Söz konusu miktarın tespit edilmesiyle bu miktara kadar geliri olan kişilerin gelirleri vergi dışında bırakılmaktadır. Kısaca en az geçim indirimi, kişinin ve kişinin bakmakla yükümlü olduğu kişilerin günlük yaşamlarını sürdürmeleri için gereken gelirden vergi alınmaması şeklinde ifade edilmektedir. En az geçim indiriminde vergi dışı bırakılan gelir miktarı hakkında kabul görmüş genel bir standart bulunmamakla birlikte miktar, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile devletlerin ekonomik, sosyal ve siyasi anlayışlarına göre farklılık göstermektedir. Örneğin bütün gelir vergisi mükelleflerine yönelik bir uygulama olması nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde vergi tahsilatında aşınmalara yol açabileceği ileri sürüldüğü için mali ve iktisadi koşullar dikkate alınarak en az geçim indirimi miktarı minimum düzeyde belirlenmektedir (Eker ve Bülbül, 2013: 144; Devrim, 2002: 225). Buna karşın gelişmiş ülkelerde indirim miktarı belirlenirken kişinin fizyolojik ihtiyaçları yanında sosyal bir varlık olduğu gerçeği göz önünde bulundurularak eğitim, spor ve eğlence gibi kültürel ihtiyaçları da dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 2020: 235-236).

Anlaşıldığı üzere yalnızca belirli bir miktarı aşan gelir ya da diğer ekonomik kaynaklara sahip olan kişilerin en az geçim indirimi kapsamında vergi ödeme gücüne sahip oldukları kabul edilmektedir. Buna göre kişilerin zaruri ihtiyaçlarını karşılayacak miktardaki ekonomik değerlerinden vergi alınmaması gerekmekte aksi takdirde kişilerin bahsi geçen ihtiyaçlarını karşılamakta zorluk çekecekleri ifade edilmektedir. Öte yandan en az geçim indirimi bütün mükellefler açısından geçerli olacağı için indirim tutarının üzerinde gelir ya da diğer ekonomik kaynaklara



sahip olan kişilerin de indirim uygulamasından yararlanacak olmaları adalet ilkesi ile çelişmektedir. Bunun yanında en az geçim indiriminde dikkate alınacak miktarı tespit etmek de bir hayli güç olmaktadır (Pehlivan, 2011: 155). Çünkü en az geçim indiriminin objektif kıstaslara göre bütün kişilere aynı neticeyi sunacak şekilde bilimsel bir ölçütü bulunmamakta, ayrıca oranların tespitinde mali, iktisadi, sosyal ve siyasal faktörler de etkili oldukları için indirim miktarlarında farklılaşmalar görülmektedir. En az geçim indirimi uygulamaları bakımından ülkeler arasında farklılıklar mevcut olsa da ortak amaç olan ödeme gücüne ulaşmak adına indirim miktarları tayin edilirken bireylerin kişisel, bedensel ve ailevi durumları dikkate alınmaktadır. Uygulanabilirlik bakımından değerlendirmek gerekirse en az geçim indiriminin dolaylı vergilere uygulanması imkân dâhilinde olmadığı için indirimin uygulanabilirliği sübjektif dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi ile sınırlı kalmaktadır (Nadaroğlu, 1983: 373-378).

Günümüz vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçası olan en az geçim indirimi, hemen hemen bütün ülkelerde uygulanmakta olup farklı şekil ve isimlerle karşımıza çıkabilmektedir. Şekil ve isimleri farklı olsa da bütün ülkeler açısından ödeme gücüne ulaşılması yönündeki ortak amaca hizmet etmektedir. Ülkemizde en az geçim indiriminin tarihsel seyri ise şu şekilde gerçekleşmiştir. İndirim, ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı kanun ile uygulanmaya başlanmış 1980 yılına kadar olan süreçte “en az geçim indirimi” ismi ile uygulanmış, 1981 yılından itibaren “genel indirim” ismi ile uygulanmış ve 3239 sayılı kanun aracılığıyla 1986 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. 5615 sayılı kanun aracılığıyla 2008 yılından itibaren ise “asgari geçim indirimi” uygulaması yürürlüğe girmiştir (Akdoğan, 2020: 234-240). Ayrıca 1968 yılından itibaren yürürlüğe giren 980 sayılı kanun aracılığıyla gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde en az geçim indirim hadlerine ilave edilecek indirim miktarları belirlenmek suretiyle “özel indirim” uygulamasına yer verilmiştir. En az geçim indirimi 1986 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmasına karşın özel indirim uygulanmaya devam etmiş, 3946 sayılı kanun aracılığıyla 1994 yılından itibaren ise özel indirime ek olarak özel gider indirimi diğer ismiyle ücretlilerde vergi iadesi uygulamasına yer verilmiştir. 4842 sayılı kanun aracılığıyla bu defa 24 Nisan 2003 tarihinden itibaren özel gider indirimi, 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren özel indirim uygulaması kaldırılmış, özel indirim yerine ücretlilerde vergi indirimi uygulaması kabul edilmiştir. Ücretlilerde vergi indirimi ise asgari geçim indirimi yürürlüğe girene değin yani 2008 yılına kadar uygulanmıştır. 2008 yılından itibaren uygulanan asgari geçim indirimi ise 7349 sayılı kanun aracılığıyla 2022 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmış, bunun yerine asgari ücret, istisna kapsamına alınarak gelir vergisi ile damga vergisi bakımından vergi dışı bırakılmıştır (Yegen, 2022: 179-183).

En az geçim indirimi ile ilgili ülkemizde yaşanan gelişmeler dikkate alındığında yıllar içerisinde farklı isim ve uygulamaların tercih edildikleri, en güncel yasal düzenlemeyle asgari geçim indiriminin kaldırılarak yerine asgari ücret tutarında elde edilen gelirin istisna kapsamında vergi dışı bırakıldığı anlaşılmaktadır. Asgari ücret üzerinde gelir elde edenlerin ise gelirlerinin asgari ücrete denk gelen kısmı vergi dışı bırakılmakta olup asgari ücreti aşan kısmı vergiye tabi olmaktadır. Böylece ülkemizde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 23. maddesine asgari ücretin vergi dışı bırakılmasını öngören 18. fıkranın eklenmesiyle en az geçim indirimi tekniğinin amacına uygun bir düzenlemeye gidilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

### **3.3. Ayırma Prensibi**

Gelir düzeyi ve diğer bütün şartların benzerlik gösterdiği durumlarda gelirin farklı kaynaklardan elde edilmesi ödeme gücü açısından farklılığın ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Şöyle ki emek ile ödeme gücü arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmakta olup bu ilişki dâhinde emeğin payının artması ödeme gücünün düştüğüne işaret etmekte, aksi durumda ise arttığına işaret etmektedir. Bu nedenle adalet ilkesinin bir gereği olarak emek gelirlerinin diğer gelirlere göre daha düşük vergi yükü taşımaları gerektiği ileri sürülmektedir (Edizdoğan, 1994: 164). Ayırma prensibinin diğer isimleriyle ayırma kuramının, ayırma nazariyesinin veya ayırma ilkesinin temelinde sermaye ile emeğe bağlı olarak elde edilen gelirlerin farklı biçimde vergilendirilmeleri gerektiği görüşü yatmaktadır. Bu kapsamda ayırma prensibine göre emek üzerinden elde edilen gelirlerin sermaye üzerinden elde edilen gelirlere kıyasla daha avantajlı şekilde vergiye tabi tutulmaları öngörülmektedir. Çünkü emek geliri elde eden kişi gelir elde etmek için bedensel ve/veya zihinsel bir çaba harcamasına karşın, geliri ağırlıklı olarak iratlara dayanan sermaye geliri elde eden kişi, çok fazla zahmete katlanmamaktadır. Bu durumda elde edilmesi nispeten daha güç olan emek gelirinin vergisel açıdan gözetilmesi gerekmektedir (Öner, 2015: 124).

Ayırma prensibi dâhilinde emek geliri sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilebileceği gibi sermaye gelirinin emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi de aynı amaca hizmet etmektedir. Ayırma prensibini savunanlara göre ödeme gücüne ulaşılmasında gelirin sadece miktarı değil, elde ediliş tarzı da farklı olduğu için ekonomik yapısı da dikkate alınmalıdır. Hastalık ve yaşlılık gibi faktörler ise emek gelirinin elde edilmesine engel olabilmektedir. Bu nedenle emek geliri devamlı ve güvenilir olmamasına karşın sermaye geliri devamlı ve güvenli olduğu için emek geliri, beklenmeyen durumlarla karşılaşılması hâlinde kesintiye uğrayacağı için desteklenmelidir. Ayrıca sermayeler büyüdükçe gelir sağlama ihtimali de artacağı için sermaye gelirlerini aşırı derecede büyümeden önce daha çok vergilendirmek suretiyle oluşacak büyük servet farklılıklarının önüne geçilerek sosyal adaletin sağlanmasına yardımcı olunabilmektedir. Öte yandan emek ve sermayenin aynı şekilde vergilendirilmesi neticesinde emek geliri elde eden kişi marjinalist kuram kapsamında elde ettiği gelire daha çok değer vereceği için vergi yükünü daha fazla hissedebilmektedir. Söz konusu eşitsizliğin giderilmesi adına emek gelirlerinden daha az vergi alınması gerekmektedir. Sermaye geliri elde eden aynı zamanda çalışarak emek geliri elde edebilmektedir (Erginay, 1985: 75-80). Bu nedenle sermaye geliri ile emek geliri bulunan bir kişinin sermayesini kaybetse bile emeği sayesinde gelir elde edebileceği ifade edilmektedir. Bunların yanı sıra emek gelirleri çoğunlukla stopaj yoluyla vergilendirildikleri için vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı söz konusu olmamasına rağmen sermaye gelirlerinde bu davranışların ihtimal dâhilinde oldukları ifade edilerek ayırma prensibi savunulmaktadır. Ayırma prensibi gelir düzeyi bakımından benzer durumda olanların eşit işlemlere tabi tutulmalarını öngören yatay adalet ilkesi ile çelişmekte olsa da sosyal adalet bakımından sunduğu katkı göz önünden bulundurularak desteklenmektedir (Susam, 2016: 242). Hatta bazı yazarlar ayırma prensibini emekçi kesimin korunmasını ve sermayeye dayanan serbest piyasa ekonomisini destekleyen kesimin sınırlandırılmasını sağlayan yararlı ve ihtiyaç duyulan bir araç olarak nitelendirerek ayırma prensibinin sosyal yönüne dikkat çekmektedirler (Aksoy, 1991: 291). Gerçekten de ücret geliri elden bir kişi ile rant, faiz veya kâr elde eden bir kişinin aynı şekilde vergilendirilmesi ücret geliri elde eden kişi açısından adaletsiz bir sonucun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Diğer koşulların aynı olması durumunda emek ve sermaye geliri elde eden iki farklı kişinin aynı vergi yükü ile karşılaşmalarını sağlayan ayırma prensibi, ödeme gücüne ulaşılmasında en az geçim indirimi ve artan oranlılığı tamamlayan bir özellik taşımaktadır (Erdem vd., 2006: 119).

Ayırma prensibini eleştirenlere göre emek ile sermaye gelirlerini farklı şekilde vergilendirmek adalet ilkesine ters düşmektedir. Ayırma prensibini eleştirenler, sigorta ve asgari ücret gibi yasal düzenlemeleri öne sürerek emek gelirinin devamlılık ve güvenilirlik bakımından sermaye gelirinden çok farklı olmadığını savunmaktadırlar. Eleştirmenler, ayrıca artan oranlı vergi sistemlerinde büyük miktardaki sermaye gelirlerinin yüksek vergi oranlarına maruz kalarak orantısız şekilde vergilendirildiklerini ve sermaye geliri sahibi ile emek geliri sahibinin geliri elde ederken hissettikleri zahmetin sübjektif bir kavram olması nedeniyle sermaye gelirini daha fazla vergilendirmenin adil olmadığı ifade etmektedirler (Erginay, 1985: 80-81). Eleştirmenler aynı zamanda gelir kaynaklarının daha ağır veya daha hafif olarak farklı biçimlerde vergilendirilmelerini sağlayacak unsurların tespiti hususunda bilimsel ya da objektif bir ölçüt olmadığı için vergilendirmede farklılık oluşturan unsurların herhangi bir kurala bağlı olmaksızın sübjektif şekilde belirlendikleri fikrini desteklemektedirler. Stopaj usulünün uygulama alanının sadece ücretlerle sınırlı kalmayarak genişlemesinin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma konusunda emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında emek gelirleri lehine olan farkın kapanmasına neden olduğunu belirtmektedirler. Emek gelirlerinin çoğunlukla miktar bakımından sermaye gelirlerinden daha az olduklarından hareketle artan oranlılıkta sermaye gelirlerinin zaten daha yüksek oranda vergilendirildiklerini ifade etmektedirler. Bahsedilen nedenlerden dolayı ayırma prensibini eleştirenler, artan oranlılığı ayırma prensibinden beklenenleri yerine getiren bir araç olarak kabul ettikleri için artan oranlılığın uygulandığı durumlarda ayırma prensibine ihtiyaç duyulmayacağını ileri sürmektedirler (Aksoy, 1991: 292-293).

Ayırma prensibine yönelik düzenlemelere çoğunlukla indirim uygulamalarında rastlanılmakla birlikte gelir kaynaklarına değişik oranlar uygulayarak, sermaye gelirlerine ek vergi koyarak veya dilim farklılaştırmasına gidilerek de ayırma prensibinin amacına hizmet eden çeşitli uygulamalar aracılığıyla vergilendirme yapılabilmektedir (Öner, 2015: 124; Susam, 2016: 242-243). Nitekim ülkemizde de yıllar içerisinde farklı uygulamalar dikkate alındığında emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha avantajlı şekilde vergilendirilmelerine yönelik olarak en az geçim indirimi başlığı altında da değinildiği üzere çeşitli indirim uygulamalarının tercih edilmiş oldukları anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda emek geliri elde edenlere vergisel avantaj sağlaması bakımından tercih edilen son indirim uygulaması; 2022 yılından itibaren yürürlükten kaldırılan asgari geçim indirimi uygulaması olmuştur. Asgari geçim indirimi uygulamasının yürürlükten kaldırıldığı tarihten günümüze değin ücret gelirleri açısından asgari ücret tutarına isabet eden kısım, istisna kapsamında vergi dışı bırakılmaktadır. Bahsi geçen istisnanın gelir unsurlarından yalnızca ücretlere yönelik bir düzenleme olduğu düşüncesinden hareketle ücretlere diğer gelir unsurlarından farklı olarak vergisel bakımdan bir ayrıcalık tanınmakta olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan gelir vergisi açısından vergi borcunun hesaplanmasında dikkate alınan gelir vergisi tarifesinde ücret gelirleri için üçüncü dilimden başlamak suretiyle dilim farklılaştırmasına gidilmekte olması da ücretleri vergilendirilme bakımından diğer gelir unsurlarına göre daha avantajlı konuma getirmektedir. Gerek asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması gerek ücret gelirlerine uygulanan farklı tarife yapısı, ülkemiz vergi rejiminde ayırma prensibinin hâlâ dikkate alındığını göstermektedir.

## **SONUÇ**

Keyfilikten uzak, hukuk kurallarına bağlılık gösterecek şekilde devletin kontrolü dâhilinde yürütülen vergi uygulamalarının arka planlarında hemen hemen bütün vergi sistemleri açısından üzerinde genel görüş birliği sağlanmış olan temel vergileme ilkeleri yer almaktadır. Vergi uygulamalarının çevresinde şekillendikleri çeşitli vergileme ilkeleri arasında verginin sosyal amacına işaret eden adalet ilkesi, bu yönüyle diğer vergileme ilkelerinden ayrılmaktadır. Bir diğer ifadeyle vergileme ile hedeflenen sosyal amacın odağında adalet ilkesi yer almaktadır. Adalet ilkesi, vergi yükünün kişiler arasında kişilerin ödeme güçleriyle orantılı olacak şekilde adil dağıtılması gerektiğine vurgu yapmaktadır. Dolayısıyla adalet ilkesi, ödeme gücünün kavranmasına bağlı olarak gerçekleşmektedir. Kişilerin içerisinde buldukları ailevi, ekonomik, medeni vb. durumlar farklı olabileceği için adalet ilkesini yansıtabilecek şekilde vergilemenin ödeme güçleri arasındaki farklılığı dikkate alarak yapılması gerekmektedir. Ödeme gücünün tespitinde ise artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma prensibi tekniklerinden faydalanılmaktadır. Artan oranlılıkta matrahın artmasına bağlı olarak matraha uygulanacak vergi oranı da artmakta, bu kapsamda görece yüksek gelir veya servet sahibi olanlar daha fazla vergi yükü ile karşılaşmaktadır. En az geçim indiriminde kişinin kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin fizyolojik ihtiyaçlarını ve yaşamlarını sürdürebilecekleri kadar gelirin vergi dışında bırakılması gerektiği ifade edilmekte, sadece kendi geçimini sağlayacak düzeyde gelir elde edenlerin ödeme güçlerinin olmadığı kabul edilmektedir. Ayırma prensibi ise emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin vergilendirilmelerinde daha zorlu şartlar altında elde edildiği gerekçesiyle emek gelirleri lehine olacak şekilde fark olması gerektiği hususu üzerinde durmaktadır.

Ödeme gücünün tespitine ilişkin vergi sistemlerinde yer verilen söz konusu üç farklı teknik ile ilgili çok sayıda olumlu ve olumsuz görüş bulunmaktadır. Buna karşın üç tekniğin birlikte uygulanmasının ödeme gücünün doğru bir şekilde kavranmasına sağladığı katkı düşünüldüğünde olumlu görüşlerin daha ağır bastıkları anlaşılmaktadır. Bu nedenle pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de farklı dönemlerde farklı isim ve uygulamalar altında söz konusu tekniklere yer verilmiş olduğu görülmektedir. Nitekim ülkemizde hâlen gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi ile değerli konut vergisinde artan oranlı vergi tarifeleri uygulanmaktadır. En az geçim indirimi uygulamasına benzer nitelikli asgari geçim indirimi uygulaması ise 2022 yılından itibaren kaldırılmış olsa da aynı yıldan itibaren asgari ücret tutarı kadar ücret gelirinin istisna kapsamına alınarak vergi dışı bırakılması, geçmiş dönemlere kıyasla günümüzde en az geçim indirimi tekniğinin mantığına daha da yaklaşmış olduğuna işaret etmektedir. Öte yandan gelir unsurlarından sadece ücretlere özgü olacak şekilde; emeğin karşılığı olan ücret gelirinin diğer gelir unsurlarına göre farklı dilim miktarları dâhilinde vergilendirilmesi ve asgari ücret tutarı kadar ücret gelirinin istisna kapsamında vergi dışı bırakılması, Türk vergi sisteminde ayırma prensibine son derece önem verildiğini göstermektedir.

## **KAYNAKÇA**

- Akdoğan, A. (2020). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1991). *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Altay, A. (2019). *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydın, M. S. (2021). Ödeme Gücüne Ulaşarak Adil Vergi Sistemi Oluşturma: Seçilmiş AB Ülkeleri İncelemesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 28(3), 511-532.



- Bilici, N. (2020). *Vergi Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: İlkem Ofset.
- Edizdoğan, N. (1994). *Kamu Maliyesi II*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2011). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Eker, A. ve Bülbül, D. (2013). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2006). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erginay, A. (1985). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erkin, G. (2012). Artan Oranlılık. *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 235-254.
- Erol, A. (2009). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gökçay, Ş. E. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri. *Journal of Life Economics*, 4(3), 114-133.
- Nadaroğlu, H. (1983). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Okan Dağıtım Yayıncılık.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2015). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Pehlivan, O. (2011). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Sarıoğlu, F. (2002). Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 219-228.
- Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Şentürk, S. H. (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler. *Çimento İşveren Dergisi*, 20(2), 16-25.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2015). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türkal, H. ve Üstün, Ü. S. (2012). Türk Gelir Vergisi Tarifesinin Artan Oranlılık Özelliği. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1-2), 155-188.
- Türk, İ. (1992). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yegen, B. (2022). Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi. *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 173-193.

#### **Beyan ve Açıklamalar (Disclosure Statements)**

1. Bu çalışmanın yazarları, araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyduklarını kabul etmektedirler (The authors of this article confirm that their work complies with the principles of research and publication ethics).
2. Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir (No potential conflict of interest was reported by the authors).
3. Bu çalışma, intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir (This article was screened for potential plagiarism using a plagiarism screening program).