

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN GELİR VERGİSİ TARİFE VE
ORANLARI**

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Sude SÖNMEZ

ANKARA,2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN GELİR VERGİSİ TARİFE VE
ORANLARI**

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Sude SÖNMEZ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Cenker Göker

ANKARA,2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN GELİR VERGİSİ TARİFE VE

ORANLARI

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Cenker Göker

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

İmzası

1- Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

.....

2- Prof. Dr. Cenker GÖKER

.....

3- Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

.....

Tez Savunması Tarihi:

13.10.2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Sude SÖNMEZ

13/10/2021

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR TABLOSU.....	v
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM

VERGİ ADALETİ İLKESİ VE VERGİ ADALETİ İLE İLGİLİ TEMEL

VERGİLENDİRME İLKELERİ

I- VERGİ ADALETİ İLKESİ	7
II- VERGİ ADALETİ İLE İLGİLİ TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİ.....	13
A- Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi.....	13
B- Vergilemede Belirlilik İlkesi	15
C- Vergilemede Uygunluk İlkesi	19
D- Vergilemede Genelliği İlkesi.....	21
E- Vergilemede Eşitlik İlkesi	23

II. BÖLÜM

SOSYAL DEVLET İLKESİ KAPSAMINDA SOSYAL ADALET İLE TESPİT

EDİLEN VERGİ ADALETİ

I- HUKUKİ DEĞER OLARAK VERGİ ADALETİ	37
II- ÖZGÜRLÜK KAVRAMI YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ.....	39
A- Özgürlük Kavramı ve Adalet Kavramı Arasındaki İlişki.....	39
B- Ekonomik Liberalizm ve Özgürlük Eksenli Vergi Adaleti	41

C- Özgürlük Kavramı Yoluyla Vergi Adaletine Ulaşmada Kullanılan Bir Yöntem	
Olarak Fayda Yaklaşımı	46
1- Fayda Yaklaşımının Anlamı.....	46
2- Fayda Yaklaşımı ve Özgürlük Kavramı Yoluyla Ulaşılan Vergi Adaleti	
Arasındaki İlişki	52
III- SOSYAL DEVLET İLKESİ YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ ...	61
A- Sosyal Devlet İlkesinin Ortaya Çıkışı, Gelişimi ve Dönüşümü	61
B- Sosyal Devlet İlkesinin Anlamı Ve Ulaşılacak İstenen Amaç	70
C- Sosyal Devlet İlkesi Kapsamında Sosyal Adalet İle Vergi Adaletinin Tespiti	78
1- Vergi Adaletinin Sosyal Adalet Kavramı İle Birlikte Açıklanması.....	78
2- “Vergilemede Adaletin Gerçekleşmesi” İle “Adaletin Vergi Yoluyla	
Gerçekleşmesi” Ayrımı	86
D- Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Vergi Adaletine Ulaşmada Kullanılan Bir Yöntem	
Olarak Mali Güç İlkesi	91
1- Mali Güç İlkesinin Anlamı	91
2- Mali Güç İlkesi ve Sosyal Devlet İlkesi İlişkisi	98
3- Mali Gücün Göstergeleri	104
a-Mali Gücün Göstergesi Olarak Gelir	106
b- Mali Gücün Göstergesi Olarak Servet.....	109
c- Mali Gücün Göstergesi Olarak Tüketim.....	111
4- Mali Güce Göre Vergilendirmenin Gerçekleşmesi İçin Kullanılan Teknikler .	113
a- Mali Güce Ulaşmada En Az Geçim İndiriminden Yararlanılması	114
b- Mali Güce Ulaşmada Ayırma Kuramından Yararlanılması	119

c- Mali Güce Ulaşmada Muafiyet ve İstisnalardan Yararlanılması	123
d- Mali Güce Ulaşmada Vergi Tarifelerinden Yararlanılması	126

III. BÖLÜM

SOSYAL ADALETİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİNDE KULLANILAN BİR ARAÇ OLARAK VERGİ TARİFELERİ

I- ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİ	129
A- Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Tarihi Gelişimi, Tanımı ve Özellikleri	129
B- Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Çeşitleri.....	132
1- Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi	132
2- Dilim Usulü Artan Oran Vergi Tarifesi	137
3- Gizli Artan Oranlı Vergi Tarifesi	139
4- Tersine Artan Oranlı Vergi Tarifesi	139
C- Artan Oranlı Vergi Tarifeleri ve Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	140
D- Artan Oranlı Tarifelerin - <i>Vergi Adaleti Sağlamanın Yanında Diğer-</i> Güçlü Yönleri	144
E- Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Zayıf Yönleri	146
II- DÜZ ORANLI VERGİ TARİFESİ	149
A- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Tarihi Gelişimi, Tanımı Ve Özellikleri	149
B- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamaları	155
C- Düz Oranlı Vergi Tarifesi Ve Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaleti Arasındaki İlişki	160

1- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaletine Uygun Olduğuna İlişkin Görüşler	160
2- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaletine Uygun Olmadığına İlişkin Görüşler	164
D- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin –Vergi Adaletine İlişkin Açıklamalar Haricinde- Güçlü Yönleri.....	167
E- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin –Vergi Adaletine İlişkin Açıklamalar Haricinde- Zayıf Yönleri	170
III- ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİ VE DÜZ ORANLI VERGİ TARİFESİNİN SOSYAL DEVLET İLKESİ YOLUYLA TESPİT EDİLEN VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMELERİ/GERÇEKLEŞTİREMELERİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI.....	172
IV- TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN SOSYAL ADALET KAPSAMINDA İNCELENMESİ, ELEŞTİRİ VE ÖNERİLER.....	179
A- Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinin Gelişimi.....	179
B- Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısı.....	184
C- Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi, Eleştiri ve Öneriler	190
SONUÇ	201
KAYNAKÇA.....	209
ÖZET	241

KISALTMALAR TABLOSU

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.i.k.	: Adı geçen internet kaynağı
A.Ş.	: Anonim şirket
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma- Geliştirme
Aufl.	: Auflage
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
E.	: Esas numarası
E.T.	: Erişim tarihi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: Amerikan Gelir İdaresi
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
K.	: Karar numarası
Ltd. Şti.	: Limited Şirket
No.	: Numara
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
s.	: Sayfa

S. : Sayı

vb. : ve benzeri

vd. : ve devamı

Vol. : Volume



GİRİŞ

Dünyada yaşanan son gelişmeler, her alanda olduğu gibi vergileme alanında da çok önemli değişmelere 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 olacaktır¹. Adalet kavramı, kişiden kişiye, toplumdan topluma değişebilen ve benimsenen değer sistemine göre anlamı belirlenebilecek bir kavramdır². Vergi adaleti ise verginin tarafsızlığı ya da düzeltici olması gerektiği şeklindeki farklı bakış açılarına göre, farklı şekillerde inceleme konusu yapılmış³ olup günümüze kadar birbirinden farklı anlamlarla anılmıştır. Bu kapsamda; 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 tespiti⁴ olup söz konusu yollar devletlerin kendi hukuk sistemlerinde kabul etmiş oldukları hukuki değerlere göre değişiklik göstermektedir. Özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespiti, daha çok liberal düşünce tarzına götürmekte olup vergi adaletinin tespiti de bu

¹ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), “*Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri*”, XII. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997, s. 3.

² GÜRAN, Mehmet Cahit, “*Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması*”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 22., S. 2, 2004, s. 244.

³ SONSUZÖĞLU, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul 1997, s. 47-48.

⁴ATA, Ahmet Y., Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2001, s. 108.

kapsamda fayda yaklaşımı ile yapılmaktadır. Bununla birlikte sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespiti sosyal adalet kavramına uzanmaktadır. 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. Nihayetinde; vergi hukukunda, vergilendirme yoluyla adaletin sağlanması için sosyal dengenin temini önem taşımakta olup sosyal denge mali güce göre vergilendirme yoluyla sağlanmaya çalışılmaktadır. 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 gelmiştir.

Mali gücün tam olarak belirlenememesine rağmen günümüzde çeşitli teknikler ya da araçlardan yararlanılarak mali güce ulaşma ve böylece sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaletine ulaşmak için çaba gösterilmektedir. Söz konusu teknikler özellikle gelir vergisi uygulamalarında daha etkili sonuçlar vermekte olup bunlar; en az geçim indirimi uygulaması, ayırma kuramı, vergi tarife yapılarının kullanılması ve muafiyet ve istisnalardan da zaman zaman yararlanılması olarak ifade edilebilecektir⁵. Bu çalışma kapsamında “en az geçim indirimi uygulaması, ayırma kuramı, muafiyet ve istisna” konuları kısaca anlatılacak olup vergi tarifleri detaylı olarak inceleme konusu yapılmıştır.

Vergi tarifelerinin, sosyo-ekonomik etkisi göz önüne alındığında sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin temininde de mali güce ulaşmak için kullanılan en önemli araçlar olduğu söylenebilecektir. Bu kapsamda tarifelerin vergi adaletine ulaşmak için ne şekilde düzenlenmesi gerektiği ise hem öğretilerde hem uygulamada oldukça

⁵ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 20. Baskı, Ankara 2019, s. 233.

tartışmalıdır⁶. Geleneksel maliyeciler artan oranlı vergi tarifelerini vergi adaleti açısından daha çok tercih etmektedirler. Bununla birlikte 1980'li yıllar ve devamında artık artan oranlı vergi tarifelerinin vergi adaletini sağlamada yetersiz kaldığı bunun yerine; düz oranlı verginin kullanılması gerektiği sesleri yükselmeye başlamıştır⁷. Bu kapsamda ülkelerin çoğu artan oranlı vergi tarifelerini tercih etmekte iken son yıllarda düz oranlı vergi tarifesine doğru bir yöneliş bulunmaktadır⁸. Tarife yapılarının vergi adaletine ulaşmak bakımından artan oranlı mı yoksa düz oranlı mı olması gerektiği, tarihsel gelişimi, özellikleri ve güçlü ve güçsüz yönlerinin incelenmesi neticesinde sonuca bağlanacak olup ayrıca vergi adaletine ulaşma konusunda karşılaştırmaları söz konusu olacaktır. Vergi adaletine en uygun tarifenin tespit edilmeye çalışılmasının ardından Türk gelir vergisi sisteminde kullanılan tarife yapısı da incelenip vergi adaleti anlamında değerlendirilecek, eleştiri ve önerilere yer verilecektir.

Çalışma giriş ve sonuç kısımları haricinde 3 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle vergi adaleti ilkesi ve bağlantılı olduğu vergilendirme ilkelerinden bahsedilecektir. Öncelikle bu bölümde vergilendirmede adaletin anlamı ve vergilendirmede adalete ilişkin tasnifler anlatılacaktır. Ardından vergi adaleti ilkesi ile bağlantılı olan ve çalışma konusu için büyük bir öneme sahip olan ilkeler, adalet ilkesinin günümüzdeki şeklini almasındaki önemleri sebebiyle genel hatlarıyla incelenecektir.

⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 244.

⁷ ÖZDEMİR, Harun, “*Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık*”, Vergi Sorunları Dergisi, C:28, S:202, 2005, s. 168.

⁸ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, Vergi Teorisi ve Politikası, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017, s. 251.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletini tespitinin, hukuki değer olarak vergi adaletinin bir sonucu olması nedeniyle; bu duruma ilişkin yapılacak bir girizgâha yer verilecektir. Ardından; hukuki değer olarak vergi adaletinin ilk ayağını oluşturan özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespiti ve devamında bölümün asıl konusunu oluşturan sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespiti konuları detaylıca incelenecektir. Özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletine ulaşmak için öncelikle özgürlük kavramı ve adalet ile ilişkisi açıklanacak; ardından vergi adaletine ulaşmada kullanılan fayda yaklaşımı anlatılacaktır. Akabinde; vergi adaletinin tespiti ayırımında; bu çalışma kapsamında adaletine ulaşmak için daha doğru bir yol olduğu düşünülen sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletine nasıl ulaşılacağı incelenecektir. Bu kapsamda öncelikle sosyal devlet ilkesinin tanımı ve adalet kavramı ile olan ilişkisi incelenecek ardından vergi adaletine ulaşmak için kullanılan bir yöntem olan mali güce göre vergilendirme yöntemi ve mali güce ulaşmada kullanılan araçlar değerlendirilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, vergilendirmede sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde kullanılan bir araç olarak vergi tarifeleri incelenecektir. Bu kapsamda vergi adaletinin temini için önem arz eden iki tarife yapısı ön plana çıkmaktadır. Bunlar artan oranlı vergi tarifeleri ve düz oranlı vergi tarifesidir. Öncelikle artan oranlı vergi tarifelerinin özelliklerine güçlü ve zayıf yönlerine yer verilecek olup ardından vergi adaleti kapsamında değerlendirmesi yapılacaktır. Artan oranlı vergi tarifelerinin devamında ise düz oranlı vergi tarifesi aynı şekilde özellikleri, uygulandığı ülkeler, güçlü ve zayıf yönleri ve vergi adaleti bakımından durumu incelenecektir. Artan oranlı vergi tarifeleri ile düz oranlı vergi tarifeleri ayrı ayrı incelendikten sonra çalışmanın inceleme konusu kapsamında ayrıca vergi adaleti çerçevesinde tarifelerin karşılaştırması yapılmaktadır. Bu karşılaştırmanın devamında ise çalışmanın tezi olarak nitelendirilebilecek olan Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda kullanılan tarifelerin tarihi

gelişimi, özellikleri ve vergi adaleti yönünden incelemesi yapılacak, değerlendirme eleştiri ve önerilere yer verilecektir.



I. BÖLÜM

VERGİ ADALETİ İLKESİ VE VERGİ ADALETİ İLE İLGİLİ TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergileme ilkeleri, değişik koşullara göre farklılık arz etmekte olup devletlerin sosyo-kültürel, ekonomik yapısı, toplumun sosyal refah düzeyi gibi unsurlara göre şekillenmektedir. Bu nedenle çoğu araştırmacı tarafından bu farklılıklardan dolayı olanı ifade etmekten çok olması gerekeni ortaya koymaya çalışan⁹ vergileme ilkeleri oluşturulmaya çalışılmıştır.

Bu kapsamda değişmez karakterli olmayıp zamana ve şartlara göre uyarlanabilen vergileme ilkelerinin temel özellikleri kısaca¹⁰;

Vergileme ilkeleri, uyulması gerekli, normatif ilkeler niteliğinde olup bu ilkeler "olanı" değil, "olması" gerekeni ifade etmektedirler.

Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkânları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgili olup vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen bu ilkeler her çağa ve her ülkeye göre değişiklik gösterebilmektedir.

"Olması gerekeni" ifade eden vergileme ilkeleri belirli ekonomilere ya da belirli dönemlere göre farklı olabilmektedir. Her bir ilkenin önemi ve değeri, diğerlerinin önem ve değerleri ile ilgili olup ilkeler birlikte ele alınmalı ve değerlendirilmelidir. Sonuç olarak olandan çok, olması gerekeni amaçlayan normatif nitelikteki bu ilkeler, ülkenin içinde bulunduğu koşullar ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti ile bağlantılı

⁹ TURHAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 7. Bası, İstanbul 2020, s. 215.

¹⁰ AKSOY, Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 181.

olup söz konusu bu hallerle birlikte değişmektedir. Bu sebeple sadece belli zaman, yer ve e son zamanlarda tartışma konusu yapılan ideolojilere göre oluşturulan vergileme ilkeleri, A. Wagner'in da belirttiği üzere; sırf "lojik" değil, aynı zamanda tarihsel kategorilerdir¹¹. Bu kapsamda, günümüzde yaygın olarak kabul edilen ve son zamanlarda tartışma konusu yapılan bazı ilkelere¹² aşığıda yer verilecektir. Uygulandığı ülkeye göre farklılık göstermekle birlikte; vergi adaleti ilkesi ve vergilendirme alanında genel kabul görmüş vergi adaleti ile ilişkili ilkeler kısaca açıklanacaktır.

I- VERGİ ADALETİ İLKESİ

Öznel bir kavram olan adalet, kişiden kişiye, toplumdaki topluma değişebilen ve esas alınan değer sistemine göre anlamı belirlenebilecek soyut bir kavram olup bu kapsamda bireylerin ya da toplumların tercih ettikleri değer sistemine bağlı olarak adalet değerlendirmeleri ya da "adil" ve/veya "adil değil" nitelendirmeleri farklılık gösterecektir¹³.

Etimolojik köken olarak Arap dilindeki "adi" sözcüğünden dilimize geçmiş olan adalet kavramıyla diğer dillerde de hak, hukuk ve haklılık kavramlarıyla yakın ilişki kurulmuştur. Bu açıdan adalet, sözlük anlamı itibariyle genel olarak hak ve hukukun gerçekleşmesi, yerini bulması olarak ifade edilmekte olup bununla birlikte; adalet

¹¹ TURHAN, Salih, a.g.e., s. 215. Ayrıca Bkz. WAGNER, A., Finanzwissenschaft. Teil 2, 2. Aufl., Leipzig 1921, s.299.

¹² KABİNGA, Musonda, "Principles of Taxation", 2016, https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf (Erişim Tarihi: 01.10.2021), s. 6-7.

¹³ GÜRAN, Mehmet Cahit, a.g.m., s. 244.

toplum içinde barış, uyum, eşitlik, haklılık, düzen yaratma görevleriyle hukukun özü ve amacını oluşturmaktadır¹⁴.

Belirli bir dönemde belirli bir toplumda, toplum üyelerinin çoğunluğunun neyin adaletin gereği olduğu konusunda ortak bir görüşe sahip oldukları bununla birlikte; bir adalet teorisinin ya da toplum teorisinin uygulamada zemin bulması, halk tarafından benimsenmesi ile gerçekleşebileceği söylenebilecektir¹⁵. Geçmişten günümüze kadar bir türlü sınırları ve ölçüsü tam olarak ortaya konulamayan adalet kavramı, iki temel görüş üzerinde odaklanmıştır. Bunlardan birincisi, “denkleştirici adalet” ikincisi ise, “dağıtıcı adalet” anlayışıdır¹⁶. Denkleştirici adalet- dağıtıcı adalet ayrımı, adalet konusunda en eski ve yaygın olan ayırım niteliğine sahiptir. Dağıtıcı adalet, öncelikle Aristo tarafından işlenmiş ve Aristo’nun dağıtıcı ve denkleştirici adalet ayrımı zamanımıza kadar geçerliliğini sürdürmüştür. Bu anlamda adalet temelini eşitlikten almaktadır¹⁷.

Dağıtıcı adalete göre adalet, onur ve malların vatandaşlar arasında bölüştürülmesi sırasında uygulanmakta olup bu bölüştürmenin temeli vatandaşlardan her birinin kendi yetenek ve değerine uygun bir biçimde bir parça olabilmesinden

¹⁴ KELSEN, Hans, Pure Theory of Law, University of California Press, Berkeley and Los Angeles, 1960, s. 1.

¹⁵ GÜRİZ, Adnan, Hukuk Felsefesi, Siyasal Kitabevi, 10. Baskı, Ankara 2014, s. 66.

¹⁶ TOPAKKAYA, Arslan, Hukuk ve Adalet, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 31-32.

¹⁷ DÍAS, R.W.M., Jurisprudence, Fifth Edition, Butterworth Law Publishers Limited, New Delhi, 1994, s. 66.

geçmektedir¹⁸. Bu kapsamda bireyler birbirine eşit değillerse, eşit şeylere de sahip olamayacaklardır. Sonuç olarak dağıtıcı adalet onur ve malların paylaşılmasında yetenek ve değerlerle ilgili bir orantı ilişkisidir¹⁹. Temel olarak yatay ve dikey eşitlik ilkesini esas alan²⁰ dağıtıcı adalet anlayışına göre salt ve sayısal bir eşitlik değil, bireylerin yetenek olarak ve değerlerine uyan orantılı eşitlikten söz edilebilecektir. Sonuç olarak, insanların doğal eşitsizliğine dayanarak orantılı bir eşitliği kendisine ölçü yapan dağıtıcı adalet, özellikle birey ile toplum arasındaki ilişkilerde karşımıza çıkmaktadır²¹. Diğer bir deyişle, dağıtıcı adaletten beklenen dağıtılması gereken belirli bir şeyi iki kişi arasında bunların değerleri ve hak ettikleri oranda paylaşmaktadır. Bu anlamda adalet iki ya da daha fazla kişiye kendi payına düşeni vermekte olup bunun azını veya çoğunu hoş karşılamaz²².

Adalet ayırımının ikinci ayağını oluşturan adalet, denkleştirici/düzeltilici adalettir²³. Bu adalet anlayışında özel durumlar göz önüne alınmadan işlem yapılması zorunludur. Ancak bu biçimde eşitlik ilkesi uygulanabilmekte olup yatay eşitliği temel almaktadır. Burada söz konusu olan kişilerin özellikleri eşit sayılarak en küçük bir

¹⁸ ARİSTOTELES (Çeviren: Saffet Babür),Nikomakhos'a Etik, Kebikeç Yayınları, Ankara, 2005, s. 1133a.

¹⁹ ÇEÇEN, Anıl, Adalet Kavramı, Gündoğan Yayınları, 2. Basım, Ankara, 1993, s. 108.

²⁰ SOĞUKPINAR, Gürhan, Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2009, s. 27.

²¹ ÇEÇEN, Anıl, a.g.e., s. 38.

²² TOPAKKAYA, Arslan, "Aristoteles'te Adalet Kavramı", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, S: 2/6, 2009, s. 632.

²³ ARİSTOTELES (Çeviren: Saffet Babür), a.g.e, s. 1133b.

ayrım gözetilmemektedir²⁴. Diğer bir bakış açısı ile denkleştirici adaletin özünde birey özgürlüklerine dayandığı ve bireylerin belli bazı özel durumlarını dikkate almayan, herkese eşit davranan bir adalet anlayışı olduğu, birey özgürlüklerinin korunmasına odaklandığı da söylenebilecektir²⁵.

Vergi adaleti kavramına baktığımızda ise, vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde; kişilerden ne miktarda vergi toplanacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını tespiti büyük önem arz etmekte olduğunu görmekteyiz. Bu kapsamda; vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre farklı olması, herkes için geçerliliği olan değişmez ölçülerin belirlenmesini olanaksız kılmaktadır²⁶. Hemen hemen bütün ülkelerde her ülkenin kendi adalet anlayışına göre er veya geç vergi uygulamasının adaletli bir duruma getirilmesine çalışıldığı gözlemlenmekte²⁷ olup günümüze kadar ortaya konan birbirinden farklı çok sayıda vergi adaleti kavramları mevcut olup vergi adaleti farklı ayrımlara tabi tutulmuştur.

Vergilemede matematik adaleti, vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelir üzerinden aynı oranda vergi toplanması anlamına gelmekte olup vergi, mükelleflerin şahsi durumları dikkate alınmadan sadece vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelirlerin

²⁴ ÇEÇEN, Anıl, a.g.e., s. 109.

²⁵ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., “*Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi*”, Maliye Dergisi, S: 161, 2011, s. 23.

²⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara, 1980, s. 5- 6.

²⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 4-5.

miktarı göz önünde tutularak ve aynı oranlar uygulanmak suretiyle hayata geçirilmektedir²⁸.

Edilgen vergi adaleti ise, vergileme adaletinin, vergi yükümlülerinin kişisel durumlarını dikkate alarak yani sadece elde ettikleri gelirlere bakmaksızın vergilendirilmesiyle gerçekleşeceğini savunmaktadır²⁹. Bununla birlikte etkin vergi adaleti aynı zamanda vergide denkleştirme olarak da ifade edilmektedir³⁰. Bu kapsamda, etkin vergi adaleti görüşüne göre, çeşitli müdahalelerle gelir ve servet dağılımında adalet sağlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre vergi, ekonomik ve sosyal yaşama müdahalede bulunmanın bir aracı olup kişiler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri giderebilen bir vergi sisteminin adil bir vergi sistemi olduğunu ifade etmektedir. Bir araç niteliğinde olan vergi ile toplumdaki gelir ve servet adaletsizliği giderilebilmekte olup etkin vergi adaleti görüşü ile edilgen vergi adaleti görüşünün belirttiği vergide adaletin gerçekleşmesi değil, “adaletin vergi yoluyla gerçekleşmesi anlayışı kabul edilmektedir³¹.

Sonuç olarak, vergi adaleti kavramı, yüzyıllar boyunca soyut yapısı nedeniyle çağın değer yargılarına göre biçimlenmiş ve değişiklik geçirmişse de vergi adaleti kavramı her zaman hayatımızda olmuştur. Zira vergilendirme ilkeleri açısından ilk

²⁸ TÜRK, İsmail, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s. 142.

²⁹ TÜRK, İsmail, a.g.e., s. 143.

³⁰ TÜRK, İsmail, a.g.e., s. 154.

³¹ GÜRDAL, Temel, “Türkiye’de Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1994, s. 11.

sıraya yerleşen ilke vergi adaleti ilkesi³² olup bunun temel nedeni hukukun varlık nedeninin adaletin temini olmasıdır³³. Diğer taraftan ise, vergi adaletinin sağlanması vergilemenin bir sistematığe sahip olmasına bağlıdır³⁴. Bu sistematik ise ilke ve kurallardan meydana gelmekte olup ilke ve kuralların olmadığı bir vergileme beraberinde karmaşık ve kuralsız bir yapıyı nihayetinde ise, adaletsizliği getirecektir³⁵. Dolayısıyla, vergi adaleti ilkesinin temini ilgili olduğu diğer ilkeler ile birlikte bir anlam ifade edecek olup bir sonraki bölümde vergi adaleti ilkesi ile ilgili temel vergileme ilkeleri anlatılacaktır.

³² TIPKE, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmid, II. Band, Köln 2003, s. 593.

³³ VOGEL, Klaus, “Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht”, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 12, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1989, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/5108863-9783504620127_0.pdf (Erişim Tarihi: 16.07.2021), s. 123.

³⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 18.

³⁵ LANG, Joachim, “Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen”, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 24, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2001, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/DStJG_24_0.pdf (Erişim Tarihi: 16.07.2021), s. 56.

II- VERGİ ADALETİ İLE İLGİLİ TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİ

A- Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi

Vergi toplamak devletlere bazı maliyetler yüklemektedir. Bu kapsamda devlet, vergiyi toplarken yapacağı giderleri ve o vergiden elde edeceği hasılatı birlikte düşünmelidir³⁶. Bunun yanında; yeterlilik ilkesi, devlet tarafından yapılacak harcamaların finansman kaynağının büyük bir kısmının vergilerden karşılanacak olmasını gerektirmektedir³⁷. Verginin verimliliğinin artırılması ile verginin tahsil masrafları çıkarıldıktan sonra vergi hasılatının mümkün olan en üst seviyeye çıkarılması amaçlanmaktadır³⁸. Bu kapsamda hasılatı harcamasını karşılayamayan vergiler verimli kabul edilemeyecektir³⁹.

Diğer bir deyişle verginin, belirli bir dönemde karşılanması gereken kamu harcamaları için finansal bir kaynak oluşturmasını ifade eden bu ilke⁴⁰; verginin kamu harcamalarını karşılamada başvurulan bir araç olduğunu ve verginin en önemli amacı olduğunu göstermektedir⁴¹.

³⁶ MUTLUER, M. Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet, Teori ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2016, s. 199.

³⁷ PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2015, s. 158.

³⁸ TÜRK, İsmail, a.g.e., s. 122.

³⁹ URUŞ, Ali Fuat, Optimal Vergileme İlkeleri ile Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 9.

⁴⁰ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 218.

⁴¹ GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, S:4, s. 182.

Verginin verimliliğini belirlemeye yarayan ölçütler; vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ve vergi tahsil masraflarının ve denetim giderlerinin en az düzeyde olup olmadığı⁴². Diğer bir deyişle kamu harcamalarının vergi gelirleriyle karşılama oranı yükseldikçe, yeterlilik ilkesi gerçekleşmektedir. Bununla birlikte; Kuşkusuz, *“vergi uygulamasının maliyetinin hesaplanmasında, yalnızca hasılatın elde edilmesi için katlanılan idari maliyetin değil, vergi kanunlarının uygulanmasında üçüncü kişilerin katlandığı maliyetin ve mükelleflerin katlandıkları maliyetlerin de dikkate alınması gerekir”*⁴³.

Verimlilik ilkesi literatürde aynı zamanda vergilendirme sürecindeki aktörlerin vergiden kaçınma ve vergiden kaçırma eylemlerini en aza indirecek şekilde çalışmalarını da kapsamaktadır⁴⁴. Bu durum ise verimlilik ilkesi ile adalet ilkesini aynı noktada birleştiren bir hal teşkil etmektedir. Zira vergiden kaçınma ve vergiden kaçırma eylemlerinin en aza inmesi verimlilik ilkesini desteklediği gibi vergi adaleti ilkesi açısından oldukça önemlidir. Ayrıca, muafiyet, istisna ve indirimler ile vergi dışı bırakılan faaliyet ve değerlerin de mümkün olduğu kadar minimum düzeyde tutulması verimlilik ilkesi için gereklidir⁴⁵. Zira Türk vergi sisteminde yer alan muafiyet, indirim

⁴² YİĞİT, Uğur, Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 57.

⁴³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 219.

⁴⁴ NHEKAİRO, Wisdom M., *“The Taxation System In Zambia”*, Final Report, 2014, https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Zambia/JCTR/JCTR_2014_taxstudy.pdf (Erişim Tarihi: 02.10.2021), s. 3.

⁴⁵ KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Maliyesi Ders Notları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 121.

ve istisna uygulamaları vergi sistemimizin verimlilik ilkesinden uzaklaşmasına neden olmaktadır⁴⁶.

B- Vergilemede Belirlilik İlkesi

Diğer bir ismi kesinlik olan belirlilik ilkesi, her vatandaşın ödemek mecburiyetinde olduğu vergi, tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli vb. bakımından kesin, açık ve belirli olmasıdır⁴⁷.

Başka bir söyleyişle; vergilemede belirlilik ilkesi yükümlünün, ödemesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin keyfiyete yer vermeden kesin ve açık olarak bilinmesini ifade etmektedir. Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin mükellefçe kolaylıkla belirlenmesi sağlanarak ilkeye uyum gösterilebilmektedir⁴⁸. Bu kapsamda, yukarıda sayılan hususların belirsiz olması, iyiniyetli mükelleflerin zor durumda kalmasına neden olabilmektedir. Örneğin, yapılacak bir iş girişimi ile ilgili olarak ödenecek vergi miktarının bilinmemesi yatırımı riskli kılabilir ve yatırım kararını olumsuz yönde etkileyerek⁴⁹, mükellefleri ekonomik tercihler noktasında zor durumda bırakabilmektedir. Mükelleflerin hangi işlemler dolayısıyla ne şekilde, nerede ve ne zaman, hangi tutarda vergi ödeyeceklerinin net bir şekilde belirtilmiş olması vergi

⁴⁶ CEYLAN, Bersu, “*Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları*”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, C:7, S:21, 2020, s. 35.

⁴⁷ EDİZDOĞAN, Nihat, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s. 135.

⁴⁸ DOĞRU BİNOKAY, Mehtap, Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2010, s. 51.

⁴⁹ ÖNER, Erdoğan, Kamu Maliyesi 1, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları No: 1986/282, Ankara, 1986, s.91.

adaletinin de sağlanmasını kolaylaştırmaktadır⁵⁰. Belirlilik ilkesinin vergi adaleti ile olan bağı, ilkenin teknik ve idari fonksiyonunun yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonu olduğunu da bize göstermektedir.

Vergilemede belirlilik ilkesine göre, vergilendirme yetkisinin çerçevesinin yasama organı tarafından anayasal kurallar doğrultusunda çizilmesi ve idareye takdir yetkisinin bırakılmamış olması gerekmektedir⁵¹. Bu kapsamda yasa koyucunun tipleştirme⁵² yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramları kullanmaması gerekmekte olup vergi yasalarının dilinin açık ve yalın olması bir zorunluluktur⁵³. Ayrıca belirtmek gerekir ki; belirlilik ilkesinin başarısı, iyi yetişmiş ve ahlaklı idari personelin varlığı, vergi sisteminin basit olması, vergi kanunlarının, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının açık ve kesin olarak anlaşılabilir olması vb. hallerin varlığına bağlıdır⁵⁴. Aksi halde, vergilendirmede belirlilik ilkesinin

⁵⁰ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 217.

⁵¹ DOĞRU BİNOKAY, Mehtap, a.g.e., s. 52.

⁵² “Vergi Hukukunda tipleştirme, yasa koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koymasındır. Vergi yasaları hazırlanırken model kavramlar kullanması tipleştirmedir. Her yasa kuralı ne kadar somut düzenlenmiş olsa da bir tiptir; soyut bir çerçevedir. Görüldüğü gibi tipleştirme vergi yasalarının hazırlanış tekniği ile ve tasım işleminin büyük önerme aşaması ile ilgilidir.” (ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 27. Baskı, Ankara, 2018, s. 33.’ten aynen aktarılmıştır.)

⁵³ ÖZÇELİK, Tolunay, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Anayasa Hukuku Bilim Dalı, Konya, 2008, s. 37.

⁵⁴ TURHAN, Salih, a.g.e., s. 235.

zarar görmesi ile vergi adaleti ilkesi de zarar görecektir⁵⁵. Zira bir vergi sistemi ne kadar karışık ve yalınlıktan uzaksa o kadar fazla vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gözlemlenecektir. Bu halde ise, vergi adaleti ilkesinden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Belirlilik ilkesi, Türk vergi mevzuatının karmaşık, yalınlıktan ve açıklıktan uzak olmasına ve birçok eleştiriye maruz kalmasına rağmen Türk hukukunda, anayasal bir ilke olma özelliğini korumaktadır. Öyle ki; Anayasa Mahkemesinin belirlilik ilkesine ilişkin vermiş olduğu kararlar da buna dayanak teşkil etmektedir. Türk Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu birçok kararda⁵⁶; “*Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden bir diğeri ise belirliliktir. Belirlilik ilkesi bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmeleri anlamını taşımaktadır. Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Bir başka deyişle hukuk kurallarının belirliliğinin sağlanması yalnızca kanunla düzenleme yapılması anlamına gelmemektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılama koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde*

⁵⁵ DEMİRLİ, Yunus, “*Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2011/412, Ankara 2011, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2011-412.pdf> (Erişim Tarihi: 26.04.2021), 2011, s. 8.

⁵⁶ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2018 Tarih, 2016/141 E. ve 2018/27 K. Sayılı Kararı; Türk Anayasa Mahkemesi’nin 04.03.2021 Tarih, 2019/47 E. ve 2021/16 K. Sayılı Kararı; Türk Anayasa Mahkemesi’nin 22.05.2013 Tarih, 2013/39 E. ve 2013/65 K. Sayılı Kararı.

öngörülebilir olmasıdır.” ifadelerine yer verilerek belirlilik ilkesi hukuk devletinin temel bir gereksinimi olarak kabul edilmekte olup aynı zamanda öngörülebilirlik olarak da kabul edilmektedir. Aynı şekilde Türk Anayasa Mahkemesi’nin bir başka kararında da⁵⁷; “Bilindiği gibi Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk devleti, diğer şartların yanında, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı tutumlardan kaçınan, hukuku devletin bütün organlarına hâkim kılan, Anayasa ve hukuk kuralları ile kendini bağlı sayan devlet olarak tanımlanmakta; hukuk devletinin gereklerinden olan belirlilik ilkesi de, yasal düzenlemelerin kişiler ve idare yönünden bir tereddüte ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, nesnel, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını ve keyfi uygulamalara karşı koruyucu tedbirler içermesini gerektirmektedir.” ifadeleri ile belirlilik ilkesinin hukuk devletinin ne kadar önemli ve ayrılmaz bir parçası olduğu vurgulanmıştır. Bununla birlikte belirlilik ilkesinin açık, net kuralları gerektirmesinin yanında keyfi uygulamalara karşı olduğu da belirtilmiştir. Söz konusu keyfi uygulamaların olmaması kişilerin hukuki güvenliklerini sağlayacağı gibi kişilerin “devlete güven duyabilmesini” de sağlamaktadır⁵⁸. Vergide belirlilik ilkesi denildiği takdirde ise Türk Anayasa Mahkemesi hukuk devletinin bir parçası olarak kabul ettiği belirlilik ilkesinin devamı, özel bir şekli olarak kavrama yaklaşmakta olup ; “Vergilemede belirlilik ilkesi ise, vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metnlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde

⁵⁷ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 29.04.2021 Tarih, 2019/13 E. ve 2021/31 K. Sayılı Kararı.

⁵⁸ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 10.03.2020 Tarih, 2017/32754 Başvuru Numaralı Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. Bireysel Başvuru Kararı.

öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Buna göre matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idare ile muafiyet ve istisna hükümleri gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemeler makul bir düzeyde öngörülebilir nitelikte olmalıdır.”⁵⁹ biçimindeki kararında, belirlilik ilkesinde gerekli olan kanunlarda ve uygulamalarda öngörülebilir olmayı vergilemede belirlilik ilkesinde, “vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını” da aramaktadır.

Sonuç olarak vergilemede belirlilik ilkesi özü itibariyle öngörülebilir, açık ve net kurallar ile vergi uygulamalarını gerektirmektedir. Türk Anayasa Mahkemesi açısından hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez bir parçası olan belirlilik ilkesi vergileme alanında hukuk devleti ilkesinin yanı sıra, bir vergi sistemi ne kadar karışık ve yalınlıktan uzaksa hukuk devletinden uzaklaştığı gibi vergi kaçırma ve vergiden kaçınmada yaşanacak artış sebebiyle vergi adaleti ilkesinden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

C- Vergilemede Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesi, maksada uygunluk anlamına geliyor olmakla beraber kolaylık olarak da isimlendirilmektedir⁶⁰. Uygunluk ilkesi diğer bir ifade ile verginin bireylerden en uygun zaman ve yöntemle alınmasıdır. Mükellefin ödeme yapmaya en müsait olduğu zamanda ve uygun koşullarda vergisini ödemesi anlamına gelen ilke; mükellefler arasında vergilerin alınma dönemleri ve şartları bakımından eşit olarak

⁵⁹ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 24.12.2020 Tarih, 2020/15 E. ve 2020/78 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi'nin 19.09.2019 Tarih, 2019/53 E. ve 2019/75 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi'nin 11.09.2014 Tarih, 2014/72 E. ve 2014/141 K. Sayılı Kararı.

⁶⁰ TEKİN, Ahmet; GÜMÜŞ, Ömer, “1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 39, 2014, s. 246.

dağılımını düzenlemesi nedeniyle oldukça önemlidir. Diğer bir bakış açısı ile vergide uygunluk ilkesi verginin, toplumun yapısıyla bütünlük arz ederek ekonomiyi sıkıntıya sokmadan gerekli olan geliri sağlaması şeklinde de ifade edilebilmektedir⁶¹. Yukarıda açıklanan uygunluk ilkesinin bünyesinde üç koşul bulunmaktadır⁶².

Bu koşullardan birincisi, vergi sisteminde uygun vergi kaynakları ve vergi çeşitlerinin seçilmesine ilişkindir. Vergi kaynaklarının seçimi noktasında verginin servet, harcama veya gelirin hangisi üzerinden alınmasının uygun olacağı ve vergi adaletini sağlama noktasında hangisinin daha verimli olacağı birinci koşul için anlam ifade edecektir.⁶³ İkinci koşul, bir vergi sisteminde verginin tahsil edilmek için en uygun zamanının tespit edilmesine ilişkindir. Üçüncü koşul ise, verginin uygun yöntemle alınmasıdır. Mükellefleri minimum düzeyde zorlayacak şekilde, gerekli kolaylıklar sağlanarak vergi alınmasını hedeflemektedir. Vergilemede uygunluk ilkesine uyulmaması halinde çifte vergileme ortaya çıkabileceği gibi vergiden kaçınma da gözlenebilecektir. Bu kapsamda çifte vergilemenin olduğu veya vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının yaygın olduğu bir sistemde vergilemede adalet ilkesi de tartışmalı hale gelecektir⁶⁴.

⁶¹ PELİN, İ. Fazıl, Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, 1. Kitap, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1945, s. 149.

⁶² YİĞİT, Uğur, a.g.e., s. 76-77.

⁶³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 220.

⁶⁴ TÜZÜN ÇELİK, Binnur, Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s. 20.

D- Vergilemede Genelliği İlkesi

Vergide adaletin sağlanması açısından dikkate alınması gereken ilk konu, bir ülkede yaşayan herkesin fark gözetilmeksizin kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorunda olması yani; vergilemede genellik ilkesidir.⁶⁵ Bu sebeple bir ülkede vatandaş ya da yabancı ayrımı yapılmaksızın veya ülke içinde oturan ya da yabancılarla dışarıda oturmakta beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olanlar arasında ayırım yapmaksızın herkesin vergi ödemesi zorunludur⁶⁶.

Genellik ilkesinin yükümlüye ve yükümlülük konusuna ilişkin iki yönü vardır. Yükümlüye ilişkin yönü “herkes” kavramıyla ifade edilerek, herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu sonucuna varılabilmektedir. İlkenin yükümlülük konusuna ilişkin yönü ise, mali gücü oluşturan gelir, servet ve harcama gibi unsurların vergilendirmede temel alınmasını ifade etmektedir⁶⁷.

Tarih boyunca, toplumdaki bazı kişilerin veya grupların farklı nedenlerle de olsa vergi vermekten kaçındıkları bilinmektedir⁶⁸. Eskiden “*krala, asilzade kanını; papazlar duasını; halk da vergisini verir.*”⁶⁹ sözü geçerli olup olağan karşılanırdı. Genellik ilkesi “*Magna Carta Libertatum*” ve Fransız İhtilali ile yansımaları bulmuş olup ihtilal öncesinde aristokratların ve ruhban sınıfının vergi ödemediği buna karşılık; mükellef

⁶⁵ ÖNER, Erdoğan, Kamu Maliyesi 1, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları No: 1986/282, Ankara 1986, s.77.

⁶⁶ AKSOY, Şerafettin, a.g.e, s. 247.

⁶⁷ TEKBAŞ, Abdullah, “*Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2012, s. 152.

⁶⁸ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 10.

⁶⁹ ERGİNAY, Akif, Kamu Maliyesi, Savaş Kitabevi, Ankara, 2010, s.44.

olarak halkın seçildiği görülmektedir. Bununla beraber demokrasilerin gelişmesiyle birlikte eski ayrıcalıklı sınıfların ortadan kalkması sonucunda, ayırım gözetmeksizin herkes vergi öder hale gelmiş⁷⁰ ve anayasalarda vergide genellik ilkesi ile ilgili olarak çeşitli hükümlere yer verilmeye başlanmıştır. Örnek olarak; “*Fransa’nın 1791, 1793, 1814 Anayasalarında; vergi eşit olarak vatandaşlar arasında dağıtılır., hiçbir vatandaş devlet giderlerinden hisse almak şerefinden hariç tutulamaz, herkes ayırt edilmeksizin devlet yüklerine servetiyle orantılı olarak katılır.*” şeklindeki düzenlemeleri verilebilir⁷¹. Türk Hukukunda da vergilendirmede genellik ilkesine; 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” kuralıyla yer verilmiştir. Bu kapsamda devletin vergilendirme yetkisini kullanırken kişiler arasında ayırım yapmaması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Türk Anayasa Mahkemesi kararlarında; “*Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder.*”⁷²

⁷⁰KARAKOÇ, Yusuf, a.g.e., s. 114-115.

⁷¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 207.

⁷² Türk Anayasa Mahkemesi’nin 24.06.2010 Tarih, 2008/116 E. ve 2010/85 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi’nin 24.01.2014 Tarih, 2013/72 E. ve 2013/126 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa

“Diğer yandan vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır.”⁷³ olarak ifade edilmiştir. Bu kapsamda Türk Anayasa Mahkemesi’nin vergilemede genellik ilkesini eşitlik ilkesinin uygulama aracı olarak nitelendirilip vergi ödeyecek kişilerin vergi yüklerinin herkesin mali güçlerine göre dağılması olarak nitelendirdiği söylenebilecektir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; vergi adaletinin sağlanabilmesi amacıyla bazen muafiyet, indirim, istisna gibi yollara başvurulmakta olup genellik ilkesini uygulamayacak şekilde davranılmaktadır⁷⁴. Bununla birlikte; bu uygulamaların sosyal devlet ilkesi ve mali güç ilkesi gibi anayasal ilkeler kapsamında uygulanmaları nedeniyle genellik ilkesi ile çeliştiği düşünülmemektedir⁷⁵.

E- Vergilemede Eşitlik İlkesi

Eşitlik kavramı; yapı, boyut, değer, nicelik ve nitelik olarak birbirinin bir eksiği ya da fazlası olmayan iki ya da daha çok şey arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir⁷⁶.

Mahkemesi’nin 31.10.2013 Tarih, 2013/41 E. ve 2013/124 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi’nin 15.06.2012 Tarih, 2011/138 E. ve 2012/94 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi’nin 23.07.2011 Tarih, 2009/63 E. ve 2011/66 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi’nin 01.04.2010 Tarih, 2008/110 E. ve 2010/55 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi’nin 07.10.2003 Tarih, 2003/73 E. ve 2003/86 K. Sayılı Kararı,

⁷³ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2018 Tarih, 2017/117E. ve 2018/28 K. Sayılı Kararı.

⁷⁴ RAKICI, Cemil, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 275, 2004, s. 116.

⁷⁵ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, Selçuk üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 11, S. 1-2, 2003, s. 257.

⁷⁶ ÖDEN, Merih, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 18.

Eşitliğin sözlük anlamı ise; “iki veya daha çok şeyin eşit olması durumu, denklik, müsavilik, müsavat, muadelet” anlamına gelmektedir⁷⁷. Diğer bir ifadeyle eşitlik, ayrımların kaldırılması düşüncesine dayalı olup karşılaştırılan iki şey ve olay arasında farksızlık veya benzerlik durumudur⁷⁸.

Eşitlik kavramı, ilkçağda Yunan felsefesinde, Yunanlı-barbar, özgür-yurttaş-köle ayrımının varlığına rağmen; insanın bir akla sahip olması nedeniyle diğer varlıklardan ayrıldığı ve bundan dolayı her insanın akıl yürüten parçasıyla aynı olup insanın sırf insan olduğu için bir ve aynı olduğu düşüncesini barındırmaktadır. Ortaçağa gelindiğinde ise eşitlik kavramı dinsel öğelerle de birleştirilmiş ve eşitsizliğin tanrının var olan şeyler için hazırladığı düzenin bir parçası olduğu ve insanların tümünün maddi ya da fiziki bakımdan farklı olsalar bile tinsel bakımdan eşit, yüce tanrı karşısında bir ve aynı oldukları düşüncesi bulunmaktadır⁷⁹.

Genel kabul gören düşünceye göre adaletin sağlanmasında kullanılan en önemli ilke eşitlik ilkesidir⁸⁰. Aristoteles’ten günümüze kadar adaletin türleri olan denkleştirici ve dağıtıcı adalette eşitliğin konumu farklı olmuştur⁸¹. Buna göre, denkleştirici ve dağıtıcı adalet farklı alanlarda geçerliliğe sahip olup bunların sınırları eşitlik ilkesi ile daha net çizilebilmekte ve farklı şeyleri ve farklı adalet anlayışlarını temsil etmektedir⁸².

⁷⁷ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2021)

⁷⁸ “Eşitlik”, bkz. <http://www.enfal.de/sosyalbilimler/e/e032.htm> (Erişim Tarihi: 10.01.2021)

⁷⁹ ÜNLÜ, Tuğba, Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya, 2009, s. 6.

⁸⁰ UŞAN, M. Fatih, Hukuka Giriş, Sayram Yayınları, Konya, 2003, s. 94.

⁸¹ ÜNLÜ, Tuğba, a.g.e., s. 7.

⁸² TAMMELO, Lyndall Lorna (Çeviren: Murat Önderman), “Adaletin Özü Olarak Eşitlik”, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi 1. Kitap, Nüans Basın Yayın Ltd. Şti., 1993, s. 77.

Eşitlik, çoğu kez “eşitlere eşit veya benzer durumlara benzer işlem yapılması” olarak nitelendirilmektedir⁸³. Bu kapsamda düşünüldüğünde eşitlik ilkesinin anlamı herkese tamamen aynı davranılması gibi görünmektedir. Fakat eşitlik ilkesine göre, mutlak bir aynılık söz konusu olmayıp ilişkili veya uygun farkların varlığı halinde farklı işlemler uygulanabilmektedir⁸⁴. Bu bağlamda eşitlik kavramını farklılık kavramıyla birlikte düşünerek eşitlik kuralını farklı olanların farklı, farklı olamayanların da aynı muameleye tabi tutulması olarak ifade edilebiliriz⁸⁵.

Bireyler arasında neyin bölüştürüldüğüne bağlı olarak, birbirinden farklı eşitlik kavramlarından bahsedilebilecektir⁸⁶. Bunlardan birisi de vergi yükünün kişiler arasında paylaşılması olup vergilemede eşitlik kavramıdır. Vergilemede eşitlik, genel itibariyle eşitlik ilkesinin vergi hukukuna yansması niteliğinde olup, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitlik ilkesini dikkate alması anlamına gelmektedir⁸⁷. Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik toplum düzeni içerisindeki adalet düşüncelerinden geliştirilmiş bir kavram olup vergi adaleti ve vergilerin genelliği ilkesiyle yakın ilişkide olmasının yanında; eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda

⁸³ EVANS, Gareth, “*Being Discrimination and the Right to Equality*”, Federal Law Review, Vol: 6, 1974, s. 38.

⁸⁴ ÖDEN, Merih, a.g.e., s. 26.

⁸⁵ SOYDAN, Billur Yaltı, “*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak*”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 1998, s. 84.

⁸⁶ URHAN, Veli, “*Siyaset Felsefesinde Adalet, Eşitlik, Özgürlük*”, Kaygı Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi, S: 26, 2016, s. 109.

⁸⁷ ATEŞ, Leyla, Vergilemede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s. 1.

olmayanlara farklı davranılması düşüncesini barındırmaktadır⁸⁸. Bu kapsamda Vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin genel vergi yüküne vergi ödeme güçleri gibi eşitliği sağlamaya yardımcı ölçütlere göre katılmalarını öngörmektedir⁸⁹. Vergilemede eşitlik ilkesi aynı zamanda ayrımcılık yasağı ve kanun önünde eşitlik ilkesi ile de birlikte düşünülmektedir. Ayrımcılık yapılmaması iki negatif kavramın birleşimi olmakla birlikte pozitif bir içerik taşımakta ve alternatifi pozitif olmayan ancak nötralize bir kavram olan eşitliği ifade etmektedir⁹⁰.

Eşitlik ilkesi ile diğer ilkelerin çokluğu birlikte değerlendirilirse, vergilemede eşitlik ilkesinin daha geniş bir kavram olduğu ortaya çıkacaktır⁹¹. Bu kapsamda vergilemede eşitliğin nitelenmesinde doktrinde birtakım ayrımlara yer verilmiştir. Bunlardan biri ve en çok geçerliliği olan ayırım ise Anglo- Amerikan yazarlarca yapılmış olan vergilemede yatay eşitlik ilkesi ve dikey eşitlik ilkesi ayırımıdır⁹².

Yatay Eşitlik, bir vergi sisteminin vergi mükellefleri arasında keyfi veya alakasız kriterlere dayalı ayrımlar yapıp yapmadığına ilişkin soruları ilişkindir. Bununla birlikte dikey eşitlik, farklı gelir seviyelerindeki insanların görece ödeme yetenekleri dikkate alınarak nasıl vergilendirilmeleri gerektiğine ilişkin soruları cevaplamakta olup dikey

⁸⁸ ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 147-148.

⁸⁹ AKSOY, Ş., Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1994, s. 256-257.

⁹⁰ SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2015, s. 65.

⁹¹ ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s. 43.

⁹² GOODE, Richard, Government Finance in Developing Countries, The Brooking Institutions, Washington, 1984, s. 78.

eşitlik ilkesine göre yüksek gelirlilerin düşük gelirlilere göre daha fazla vergi ödemelerini beklemektedir⁹³.

Bir başka ifadeyle; vergilemede yatay eşitliğe göre, vergilendirme öncesinde benzer konumda olan kişilerin, vergisel süreçte benzer muameleye maruz kalmaları sebebiyle süreç sonunda da benzer konumda olmaları beklenmektedir⁹⁴. Açıklanan tanımlama basit ve kolay bir yapıya sahip gibi görünmesine karşın uygulamada büyük zorluklar içermektedir. Özellikle, vergileme açısından kişilerin hangi özelliklerinin dikkate alınarak bir benzerlik ya da farklılık tanımlaması yapılacağı zorluğu bulunmaktadır. Örneğin; vergileme açısından kabul edilebilecek ve farklılıklara göre sınıflandırma yapılacak özelliklerin neler olduğu, bireylerin iktisadi kararları üzerinde yarattığı sapmalar ve bunların yol açtığı etkinlik kayıplarının neler olduğu, farklı gelir tiplerinin farklı şekilde vergilendirilmesinin mümkün olup olmayacağı gibi soruların cevaplandırılması gerekmekte olup her bir sorunun cevabının verilmesi oldukça zorlu bir süreçtir⁹⁵.

Vergilemede yatay eşitliğin sağlanması ile ilgili ikinci zorluk ise vergi sistemi içerisinde yer alan indirim, istisna, muafiyet, vergi tarife yapılarının, verginin kaynaktan kesilmesi usulü gibi uygulamalar ile vergide genellik ilkesinden sapılmak suretiyle benzer durumda olanların farklı muameleye tabi tutulmasıdır. Bu durum ise vergi uygulamalarında genellik ilkesine yaklaşıldığı ölçüde yatay eşitliğin de korunacağı

⁹³ WISE, Kurt; BERGER, Noah, “*Understanding Our Tax System: A Primer for Active Citizens*”, https://archive.massbudget.org/reports/pdf/Tax_Primer_83110.pdf (Erişim Tarihi: 03.10.2021), 2010.

⁹⁴ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, Mc. Graw Hill Book Company, New York, 1989, s. 223.

⁹⁵ STİGLİTZ, J.E., *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton Company, New York 2000, s. 468-469.

anlamına gelmektedir⁹⁶. Zira vergi sistemi içerisinde adaletin sağlanması için kullanılan indirim, istisna, muafiyet, vergi tarife yapıları, verginin kaynaktan kesilmesi usulü gibi uygulamalar yatay eşitliğin mutlaklığını zedelemekle birlikte nispi bir yatay eşitlik anlayışı ile vergi adaletine ulaşılmasına hizmet etmektedir.

Vergilemede dikey eşitlikten söz edebilmek için ise bazı kritik noktaların belirlenmesi gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle; daha yüksek vergi ödemesi gereken kişilerin kimler olduğu, bu kişilerin hangi kriterlere göre belirleneceği, ilkenin nasıl uygulanacağı sorunlarının çözülmesi lazım gelmektedir⁹⁷. Dikey eşitliğin sağlanması açısından ikinci önemli husus ise, teoride vergilemenin temeli oluşturulduktan sonra bunun uygulamasının mümkün olup olmadığıdır. Zira teorik olarak dikey eşitliği sağlayan iyi bir vergileme temeli seçilmiş olmasına rağmen; uygulamada yapılan seçiminin geçerliliği olmayabilir ve dikey eşitlik ilkesiyle amaçlananlardan ödün verilme zorunda kalılabilmektedir⁹⁸. Son olarak dikey eşitlik ilkesinin uygulanabilmesi için daha fazla vergi ödeyecek kişilerin kimler olduğunun ve bu uygulamanın nasıl yapılacağına belirlenmesinden sonra, daha fazla vergi vermesi gereken kişilerin ne oranda daha fazla vergi vereceklerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu konu ise sonraki başlıklar altında incelenecek olan sosyal adalet kavramının konusunu oluşturmaktadır.

Musgrave, yatay ve dikey vergi eşitliğini vergi eşitliği ilkesinin “ikiz ilkeleri” olarak nitelendirmiş ve yatay eşitliğin dikey eşitliğin açık bir görünümü olduğunu

⁹⁶ GÜRAN, Mehmet Cahit, a.g.m., s. 246.

⁹⁷ STİGLİTZ, J.E., a.g.e., s. 469.

⁹⁸ GÜRAN, Mehmet Cahit, a.g.m., s. 248.

söylemiştir⁹⁹. Yazara göre, yatay ve dikey eşitlik ödeme gücü yaklaşımının temel dayanağı niteliğindedir¹⁰⁰ ve bir madalyonun iki yüzünü oluşturmaktadırlar. Ödeme gücü ilkesinde yalnızca zenginin daha fazla vergi ödemesi değil aynı zamanda aynı durumda olanların da aynı vergiyi ödemesi söz konusu olup farklı ekonomik durumda olanların aynı vergiyi ödemeleri eşitsizliğe yol açmaktadır¹⁰¹.

Vergileme ilkeleri denilince akla gelen düşünürlere biri olan A. Wagner'ın vergilemede eşitlik ilkesinden kastettiği ise, bireylerin gelirleriyle orantılı bir vergilemeye tabi tutulmalarıdır. Wagner'e göre, bunun sağlanması ise ancak sabit oranlı bir vergi yapısı ile mümkün olacaktır. Ancak, Wagner'in eşitlik anlayışını benimsemekle birlikte; gelirdeki artıştan bireylerin ödeme gücünün daha hızlı arttığı ve bu¹⁰² nedenle ödeme gücünü daha iyi tespit edebilmek için artan oranlı vergilerin benimsenmesi gerektiğini savunan görüşlere de bulunmaktadır.

Eşitlik ilkesine ilişkin birçok değişik görüş olmakla birlikte; “*Eşitlik ilkesi anayasal demokrasilerin doğum sancısı olarak nitelendirilmektedir*”¹⁰³. Türk Anayasa

⁹⁹ MUSGRAVE, Richard A. (Çeviren: Şener Orhan), Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, M.Ü. Yayın No:45, İstanbul, 1987, s. 223.

¹⁰⁰ MUSGRAVE, Richard, “*Horizontal Equity Once More*”, National Tax Journal, Vol: 43, No:2, 1990, s. 113.

¹⁰¹ SONSUZOĞLU, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1997, s. 53.

¹⁰² İPEK, Selçuk, Türkiye’de Gelir Vergisinin Mali Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem), Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2004, s. 20.

¹⁰³ BARKER, William B., “*The Three Faces Of Equality: Constitutional Requirement In Taxation*”, Case Western Reserve University Review, Volume: 57, Issue: 1, 2006,

Mahkemesi kararlarında eşitlik ilkesi; *“Eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.”*¹⁰⁴ ifadeleri ile anlamlandırılmıştır. Bu kapsamda eşitlik ilkesi aynı durumda olanlara aynı farklı durumda olanlara farklı davranılmasını esas almakta olup vergilemede eşitlik ilkesi ise; *“Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder.*

*... Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.”*¹⁰⁵ olarak ifade edilmiştir.

Eşitlik ilkesi demokratik hemen hemen tüm devletlerin anayasalarında bir şekilde yer almakta olup bazı ülkelerin anayasalarında yalnızca genel bir ilke olarak yer

<https://scholarlycommons.law.case.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1678&context=caselrev> (Erişim

Tarihi: 07.06.2021).

¹⁰⁴ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 15.05.2019 Tarih, 2017/156 E. ve 2019/37 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi’nin 14.05.2015 Tarih, 2014/177 E. ve 2015/49 K. Sayılı Kararı, Türk Anayasa Mahkemesi’nin 24.06.1993 Tarih, 1992/29 E. ve 1993/23 K. Sayılı Kararı.

¹⁰⁵ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 16.01.2003 Tarih, 2001/36 E. ve 2003/3 K. Sayılı Kararı.

alırken Türkiye gibi bazı ülkeler de ise vergisel eşitlik anayasada doğrudan düzenleme altına alınmıştır¹⁰⁶. Örneğin Almanya’da vergilendirmede eşitlik ilkesi Federal Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde gelişmekte olup vergilemede eşitlik ilkesine ilişkin anayasalarında düzenleme bulunmamakla birlikte; eşitlik ilkesinin ihlaline ilişkin Federal Anayasa Mahkemesi’nin birçok kararı bulunmaktadır. Yani Alman Anayasası ABD Anayasası gibi genel bir eşitlik ilkesine yer vermekte; ayrıca verginin eşitliğine ilişkin bir düzenlemeye rastlanmamaktadır¹⁰⁷.

Alman Anayasası’nın 3. maddesine göre, “1. Bütün insanlar kanun önünde eşittir; 2. Erkekler ve kadınlar aynı haklara sahiptir; 3. Hiç kimse, cinsi, soyu, ırkı, dili, yurdu ve kökeni, inancı, dini ya da siyasi inanç ve görüşleri dolayısıyla zarara uğratılmaz ya da ayrıcalıklı kılınmaz.”¹⁰⁸ 1982 Türk Anayasası’nın 10. maddesine göre ise eşitlik; “Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplere ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.” şeklinde ifade edilmiş olup bu eşitlik kuralı, “herkes kanun önünde eşittir.” biçiminde formüle edilebilir. Bu kapsamda; iki anayasa metni de göz önüne alındığında temel soru, eşitlik ölçüsünün/ölçülerinin ne/neler olduğudur. Alman Anayasa Mahkemesi, eşitlik ilkesini “Eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır” biçimindeki ifadeler ile keyfilik yasağı olarak değerlendirmektedir¹⁰⁹. Bu kapsamda,

¹⁰⁶ ŞİŞMAN, Gülden, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:17, S: 2, 2009, s. 41-42.

¹⁰⁷ BARKER William B., a.g.m.

¹⁰⁸ <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/GG.pdf> (Erişim Tarihi: 17.01.2021)

¹⁰⁹ SOYDAN, Billur Yaltı, a.g.m., s. 84.

pozitif bir kavram olan eşitlik kavramının negatif bir kavramdan yola çıkarak açıklandığını söylemek mümkündür. Zira eşitliğin ölçüsü aynı zamanda farklılığın da ölçüsü olmaktadır. Bu kapsamda, eşitlik, farklı olanların farklılıkları ölçüsünde farklı, aynı olanların ise aynı muameleye tabi tutulması biçiminde açıklanabilir. Ancak bu değerlendirme de hala detaylandırılmaya muhtaç olup öncelikle “farklı olmayan (eşit olanları)” ve “farklı olan (eşit olmayanları)” hangi ölçülere göre belirleneceğinin tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda; “Kimler eşittir?/Kimler farklıdır?”, “Hangi karşılaştırma ölçüsü kullanılmalıdır?” soruları akla gelmektedir.¹¹⁰

Ölçüt kavramı “neye göre” sorusuna vermeye çalıştığımız yanıtların dayandığı temel olup¹¹¹ vergi yükümlülerinin “neye göre eşit?” olduğu sorusunun yanıtının dayandığı temel olan ölçütün ne olması gerektiği günümüzde hala devam eden önemli sorunlardan birisidir¹¹². Bu kapsamda; eşitlik ilkesinin sonucu olarak, kişilerin vergi yüklerinin ödeme güçlerine göre tespit edilmesinde kullanılacak olan ölçütün saptanmasında güçlüklerle karşılaşmaktadır. Ödeme gücünün tespiti konusunda bu ölçüt mükelleflerin ödeyecekleri vergi nedeniyle katlanacakları fedakârlık olup bu kapsamında kişilerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde bir vergilendirme yapılarak; yani sübjektif bir ölçü olan fedakârlıkta eşitlikten yararlanılarak tespit yapılacaktır¹¹³. Fedakârlıkta eşitlik ise, kişilerin ödeyecekleri vergi nedeniyle katlanmak zorunda oldukları fedakârlığın eşitlenmesi anlamına

¹¹⁰ SOYDAN, Billur Yaltı, a.g.m., s. 84-85.

¹¹¹ İNAM, Ahmet, “ “Ölçüt” Sorununu Bir İrdeleme Hazırlığı”, Mcit Gökberk Armağanı, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 1983, s. 73.

¹¹² ATEŞ, Leyla, a.g.e, s. 91.

¹¹³ ORHANER, Emine, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s. 152.

gelmektedir.¹¹⁴. Bu noktadan hareketle kurucusu J.S. Mill olan ve artan oranlılık bakımından önem arz eden fedakârlık teorisi gündeme gelmiştir¹¹⁵. Söz konusu teorisinin eşit fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlık olmak üzere üç farklı türü bulunmaktadır¹¹⁶.

Bunlardan ilki olan eşit fedakârlık görüşüne göre, kişilerin ödemiş olduğu vergi nedeniyle toplam faydalarındaki azalışların aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle verginin ödenmesi neticesinde kişilerin gelir ya da mal varlıklarında bir azalma meydana gelmektedir; dolayısıyla belirli bir miktar fayda kaybı oluşmakta olup söz konusu fayda kaybının kişilerde aynı derecede olması beklenmektedir¹¹⁷. Eşit fedakârlık görüşünde, vergi olarak alınan kısmın faydası nedeniyle kişilerin katlandıkları fedakârlıkların eşit olması esastır¹¹⁸. Yatay eşitliğin gerçekleşebilmesi ancak aynı gelir düzeyindeki kişilerin ödedikleri vergiler nedeniyle eşit düzeyde refah kaybına uğramış olmaları gerekmektedir. Dikey eşitliğin gerçekleşebilmesi için ise; farklı gelir gruplarındaki kişilerin vergi ödemekle katlandıkları fedakârlıkların farklılıklarına göre eşitlenmesi gerekmektedir. Bu açıklamalara göre, aynı gelir düzeyindeki kişilerden aynı oranda, farklı gelir düzeyindeki kişilerden ise farklı oranlarda vergi toplanması suretiyle

¹¹⁴ ORHANER, Emine, a.g.e., s. 153.

¹¹⁵ RIEW, John, “*Equal Sacrifice Principle and Intertemporal Equity*”, Public Finance, No:2, 1985, s. 274.

¹¹⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 11.

¹¹⁷ MUTLUER, Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 63-64.

¹¹⁸ NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 321.

vergi mükelleflerinin hepsinin eşit fedakârlıkta bulunmaları sağlanmalıdır¹¹⁹. Bu kapsamda sonuç olarak; katlanılan fedakârlık derecelerinin ölçülmesinde yaşanan güçlükler nedeniyle eşitliğin ve dolayısıyla vergi adaletinin sağlanmasında da sağlıklı bir yöntem olamayacaktır¹²⁰.

İkincisi olan eşit oranlı fedakârlık görüşünde, vergilerin yararlanma esasına göre alınması düşüncesi ağırlık kazanmaktadır. Diğer bir ifadeyle gelir ve servetleri az olanların, fazla olanlara göre kamu hizmetlerinden daha az yarar sağladıkları kabulüyle; bu kişilerin vergilendirilmesinin de bu yarara göre tespit edilmesini kabul etmekte ve sonuç olarak vergi yükünün kişilerin ekonomik güçlerine göre dağıtılmasını ifade etmektedir¹²¹.

Diğer bir ifadeyle; eşit oranlı fedakarlık görüşü, kişilerin üzerindeki vergi yükünün, ekonomik güçleri ile orantılı olması esasına dayanmakta olup söz konusu teorinin gerçekleşebilmesi için ise tek oranlı bir vergi sisteminin gerekli olduğu ve uygulanacak eşit ya da tek vergi oranı ile farklı gelir düzeylerine sahip kişilerin farklı tutarlarda vergi ödeyerek eşitliğin sağlanacağı düşünülmektedir¹²².

J.S. Mill, elverişsizliklerin eşitlenmesi ve birlikte mükelleflerin gelirlerindeki son durum ile vergi uygulamasından önceki hali arasındaki oransal ilişkinin korunması suretiyle vergide eşitliğin sağlanabileceğini ileri sürmüştür¹²³. Bununla birlikte eşit oranlı fedakârlık görüşü, kişilerin gelirleri arttıkça bu gelirler üzerinden alınan vergiler

¹¹⁹ ŞENER, Orhan, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2001, s. 213.

¹²⁰ AKSOY, Şerafettin, a.g.e, s. 237.

¹²¹ MUTLUER, Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 64.

¹²² ORHANER, Emine, a.g.e., s. 153.

¹²³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 213.

neticesinde katlanması gereken oransal fedakârlığın değişmemesi gerektiğini; diğer bir ifadeyle marjinal faydanın değişmeyeceğini varsaymaktadır. Oysa kişilerin gelirleri arttıkça vergiler nedeniyle katlanması gereken fedakarlık edilebilecek kısım da artmaktadır¹²⁴.

Son olarak en az fedakarlık görüşü, vergilendirme işlemi neticesinde toplumda katlanılan toplam fedakarlığın olabildiğince az olması gerektiğini düşünmektedir. Toplam fedakarlığın ise olabildiğince az olması için, marjinal fedakarlığın, daha açık bir ifadeyle ödenen verginin son lirasının neden olduğu fayda kaybının, tüm vergi ödeyenler için eşit yük getirecek şekilde düzenlenmesini amaç edinmekte olup sonuç olarak; toplumun bir parçası olan her bireyin katlandığı fedakârlık eşit hala gelerek toplumun tümünün katlanmış olduğu fayda da eşitlenecektir¹²⁵.

En az fedakarlık görüşüne göre, kişinin geliri ne kadar fazla ise gelirinden elde ettiği marjinal fayda o kadar fazla olmayacaktır aksine; geliri fazla olan kişinin elde etmiş olduğu marjinal fayda geliri kendisinden az olan kişiye göre daha küçük olacaktır. Bu sebeple gelir düzeyi yüksek olan kişinin vergi ödemesi nedeniyle toplam faydasındaki azalmanın daha az olması sebebiyle gelir düzeyi yüksek olan kişilerin daha fazla vergi ödemesi en az fedakarlık görüşüne göre eşitliği sağlayacaktır. Bununla birlikte; en az fedakarlık görüşü de eşit fedakarlık görüşünde olduğu gibi teoride basit ve uygulaması kolay gibi görünen bununla birlikte hesaplama yapılması ve uygulanması noktasında birçok zorluğu bulunan bir teoridir¹²⁶.

¹²⁴ ROBINSON, M.E., Public Finance, Nisbet and Co. Ltd., London, 1922, s. 23-24. (Aktaran: AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 213-214.)

¹²⁵ MUTLUER, Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 64.

¹²⁶ ORHANER, Emine, a.g.e., s. 154.

Sonuç olarak üç farklı türe ayrılmış olan fedakarlık teorisi genel itibarıyla; her bireyin elde ettiği faydanın saptanmasının imkansızlığı, vergiye tabi unsurların belirlenmesinde kullanılacak ölçünün tespitindeki güçlük ve kişilerin sahip oldukları ekonomik unsurlara yükledikleri önemlerin farklılığı gibi sebepler nedeniyle eşitliğin dolayısıyla da adaletin sağlanmasın noktasında fedakarlık yaklaşımının tercih edilmemesine neden olmaktadır¹²⁷. Bu sebeple ileri de üzerinde durulacak olan ve eşitliğin ve dolayısıyla adaletin sağlanması noktasında daha objektif ölçülerin esas alınması gerektiğini sonucuna ulaşılmıştır.



¹²⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 12.

II. BÖLÜM

SOSYAL DEVLET İLKEİ KAPSAMINDA SOSYAL ADALET İLE TESPİT EDİLEN VERGİ ADALETİ

I- HUKUKİ DEĞER OLARAK VERGİ ADALETİ

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 kullanılmaktadır¹²⁸. Hukuki değer olarak adalet ise, nesnel anlamda adalet anlayışında anlam bulmaktadır. Zira hukuk, insanlar arası ilişkileri düzenleyen normlar bütünü olup bu kapsamda adalet ulaşmak için hazırlanan hukuk kuralları kişisel değer yargılarına göre değil, toplumda var olan inaniş ve değer yargısına göre anlam kazanmaktadır¹²⁹. Diğer bir yandan vergi adaleti ilkesi, hukukun temel değerleriyle birlikte somutlaşacak ve adaletin hukuken yorumlanabilir şeklini sunan bir hukuki ilkeye dönüşecektir¹³⁰. 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 tespiti¹³¹ olup söz konusu yollar, devletlerin kendi hukuk sistemlerinde kabul etmiş oldukları hukuki değerlere göre değişiklik göstermektedir.

¹²⁸ SABAN, Nihal, "Prof. Dr. Joachim Lang'in Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum", XIII, Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 1997, s. 65.

¹²⁹ ATA, Ahmet Y., a.g.e., s. 109.

¹³⁰ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 3.

¹³¹ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), 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 geliştirmiştir¹³². 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. 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. Bu hukuki değerleri ise Lang'ın tercih etmiş olduğu şekilde devletlerin anayasalarında benimsedikleri, özgürlük kavramı veya sosyal devlet ilkeleri perspektiflerinde belirlemek mümkündür. Çalışma kapsamında da vergi adaletini tespit noktasında klasik ayrım yerine bu ayrım benimsenecek ve tercih edilen adalet anlayışı perspektifinde daha sonraki bölümlere yön verilecektir.

¹³² LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 129.

II- ÖZGÜRLÜK KAVRAMI YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ

A- Özgürlük Kavramı ve Adalet Kavramı Arasındaki İlişki

Vergi adaletini tanımlarken, “özgürlük” kavramı temelinde bir yaklaşımın benimsenmesi halinde nasıl bir anlam kazanacağı esas itibariyle özgürlük kavramının anlamında ve kullanıldığı siyasi düşünce sistemlerinde yatmaktadır. Zira vergi, devletin egemenlik gücünün bir göstergesi niteliğinde olup devletin tercih etmiş olduğu siyasi ve ekonomik tercihlerine göre şekillenmekte ve dolayısıyla vergi adaleti kavramı da bu sistemlerden etkilenmektedir. Bu kapsamda öncelikle özgürlük kavramının ve özgürlük kavramının odak noktası olduğu düşünce sistemi olan ekonomik liberalizm ile olan ilişkisinin açıklanması gerekecektir.

Özgürlük kavramının da diğer birçok kavram ile birlikte sınırları net olarak çizilememekle birlikte genel olarak üzerinde uzlaşılan tanımlamalar bulunmaktadır. Bu kapsamda özgürlük insanın her türlü zorlamadan, kayıtlamadan ve dış baskıdan uzak kendi kaderini kendisi çizmesi demek olup bireylere belli bir özellik ve gizlilik verilir ve kişi başkalarının ve bu arada da devletin müdahalesi dışında yaşar hale gelmektedir. Olumsuz özgürlük olarak da isimlendirilebilecek olan bu özgürlük anlayışında kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel bir alanı bulunmaktadır¹³³. Başka bir anlatımla ise özgürlük, diğer insanları kendi doğrularından yoksun bırakmadan veya onları gerçekleştirmeye çalışmalarını zora sokmadan kendi doğrularımızı kendi bildiğimiz yoldan gerçekleştirmek olarak da ifade edilebilir.¹³⁴

¹³³ TURHAN, Mehmet, Anayasal Devlet, Gündoğan Yayınları, Ankara, 1997, s. 67.

¹³⁴ ASHFORD, Nigel (Çeviri: Can Madenci), Özgür Toplumun Değerleri, Liberte Yayınları, Ankara, 2012, s. 59.

Özgürlük sanılanın aksine somut olarak vardır ve müdahaleye uğramama, kısıtlanmama, engellenmeme ve zorlamaya maruz kalmama gibi kavramlarla vücut bulmaktadır¹³⁵. Bu yönleriyle özgürlük kavramının adalet gibi toplum içinde kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyici ve yönlendirici bir yönü olduğu görülmektedir. Bu yönleri ile ortak bir paydada buluşan bu iki kavramın zaman zaman birbirinin yerine kullanıldığı bile görülmektedir. İşlevleri açısından bakıldığında adaletin, özgürlük biçiminde ifade bulduğuna daha çok rastlanmaktadır¹³⁶. Zira özgürlük, adaletin hem özel bir görünümüdür hem başlıca gerçekleşme koşulu olup özgürlüklere yapılan saldırılar veya kısıtlamalar adaleti de sarsmaktadır¹³⁷.

Özgürlük hem ulaşılmak istenilen amaç hem o amaç için kullanılacak araç niteliğine sahiptir. Özgürlük araç olarak adaletin gerçekleşmesi sağlar, amaç olarak ise adalet ile bütünleşir ve adalet görünümü kazanır. Amaç olarak özgürlüğün o anda bulunmaması adaletsiz bir ortamın doğmasına neden olabilmekte ve adaletin gerçekleşmesi için özgürlüğün tanınması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır¹³⁸. Sonuç olarak, bu noktada özgürlüğün adalet ile olan ilişkisi konusunda bir tercih yapılması gerekmektedir. Zira amaç ile araç olmak özellikle adalet kavramı için çok farklı sonuçlara sebep olabilmektedir. Bu başlık altında incelenen özgürlük, adaletin bir görünümü olan vergi adaletini tanımlamada kullanılan onunla özdeşleşen birbirinin

¹³⁵ HAYEK, F.A. (Çeviri: Yusuf Ziya Çelikkaya), Özgürlüğün Anayasası, Bigbang Yayınları, Ankara, 2013, s. 44-49.

¹³⁶ ÇEÇEN, Anıl, a.g.e., s. 46.

¹³⁷ ÇAĞIL, Orhan Münir, Hukuk Başlangıcı Dersleri, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1961, s. 1-4.

¹³⁸ ÇEÇEN, Anıl, a.g.e., s. 46, 51.

görünümünü alan bir kavramdır. Özgürlük kavramı ile açıklanan vergi adaletine ulaşmada ise kullanılan yöntemler ikincil nitelikte kalmakta olup özgürlük bir araç niteliğinde görülmemekte aksine adaleti sağlamada kullanılacak olan araçları ortaya çıkarmada belirleyici olan ana öge niteliğindedir.

B- Ekonomik Liberalizm ve Özgürlük Eksenli Vergi Adaleti

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 çalışılmıştır¹³⁹. 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 07.11.1989 tarih 1989/6 E. ve 1989/42 K. sayılı kararına göre; *“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 elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilmez.”* ifadelerine yer verilerek vergi adaleti özgürlük kavramıyla birlikte göz önünde bulundurulmuştur.

¹³⁹ SABAN, Nihal, a.g.m., s. 69.

Vergi adaletinin özgürlük kavramı ile birlikte anlam kazanması, denkleştirici adalet anlayışı ile mümkün olmaktadır. Zira denkleştirici adalet anlayışına göre bireyin özgürlüklerinin korunması ile adalet gerçekleşebilmekte 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 dokunulabilecektir¹⁴⁰. 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.

Bireyi temel alan, devletin piyasaya müdahalesini en aza indiren ve devletin rolünü önemli ölçüde azaltan liberal anlayış, siyasi liberalizm olarak ilk kez Locke'un tarafından dile getirilmiş, ardından Adam Smith'in fikirleri ile birlikte ekonomik liberalizm şekline de bürünmüştür¹⁴¹. Diğer bir ifadeyle, ekonomik liberalizmin başlangıç noktasını "Milletlerin Zenginliği" adlı eseriyle aslında bir ahlak felsefecisi olan Adam Smith oluşturmuş¹⁴² olup ekonomik liberalizmin esasları ilk kez Fransız fizyokratlar¹⁴³ tarafından ortaya konulmuş, sonrasında İngiltere'de Adam Smith tarafından somutlaştırılmıştır¹⁴⁴.

¹⁴⁰ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997, s. 152.

¹⁴¹ BULUT, Nihat, Feodaliteden Küreselleşmeye Ekonomik İktidar Siyasal İktidar İlişkisi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2003, s. 98.

¹⁴² YAYLA, Atilla, Liberal Bakışlar, Liberte Yayınları, Ankara 2000, s. 14-17.

¹⁴³ "Fizyokrasi adıyla XVIII. Yüzyılda beliren bu akım, merkantalizimin sanayici-girişimciyi engelleyen politikalarına sert tepki göstermiş, ticaret üzerindeki devlet müdahalesini ve bu arada ekonomik faaliyeti

Bu kapsamda, ekonomik liberalizm kapsamında özgürlükten bahsederken Adam Smith'in görüşlerine başvurmak gerekecektir. Smith, bütün insanların en temelde eylemlerine bir sınırlama konulması halinden hoşnut olmadıklarını ve bütün insanların doğal bir özgürlük hakkına sahip olduğuna, özelde de ekonomik özgürlük hakkına sahip olduklarına inanmaktadır. Bu sebeple bireyi doğal özgürlüğü tesis etmeye ve onu herhangi bir yararlılık düşüncesinden önce tutmaya yönlendirmektedir¹⁴⁵. Smith, bireylerin kendi çıkarlarına çalışırken aynı zamanda farkında olmadan kamu çıkarlarına da hareket ettiklerini söylemiş ve bu durumun toplumun ilerlemesini sağladığını savunmuştur¹⁴⁶. Söz konusu bütün bu çıkarların farklı nokta da birleşmesi ve bireylerin faydacı davranmasını düzenleyen bir görünmez el mevcuttur ve bu görünmeyen düzenleyici sayesinde bu farklı çıkarlar birbiri için ve birbiri yerine fayda sağlamaktadır. Yine Smith'in kendi eserinde vermiş olduğu örneklerle bakarsak; *“bir fırıncı ürettiği hizmeti kendi çıkarları adına üretir, müşterileri ise yine kendi çıkarları adına alır.”*¹⁴⁷ Bu durumun açıklaması bireysel çıkarların öne çıktığı faydacılıktır. Bu kapsamda; bireyin kendi çıkarlarına çalışırken kamu çıkarlarına olan katkısı, kişinin

sınırlayan loncaları karşısına almış, ayrıca, işsizlik yardımı veya fakirlere yardım gibi sosyal harcamaları da ekonomi alanına müdahale olarak görüp reddetmiştir.” (KARA, Uğur, Sosyal Devletin Yükselişi ve Düşüşü, 2. Baskı, Karahan Kitabevi, Adana 2013, s. 52'den aynen aktarılmıştır.)

¹⁴⁴ GÜMÜŞ, Tarık, Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.50.

¹⁴⁵ ÇELİK, Fikret; USTA, Sefa, *“Klasik Liberalizmde ‘Özgürlük’ ve Liberalizmin Yerel Yönetimlere Bakışı”*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 24, 2010, s. 125-126.

¹⁴⁶ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 95.

¹⁴⁷ ERFİDAN, Y. Selim, *“Klasik Liberalizmde Özgürlük Anlayışı ve Eleştirileri”*, s. 4.

doğrudan doğruya kamu menfaatine hizmet niyeti ile hareket etmiş olması halinden daha fazla olacaktır¹⁴⁸.

Adam Smith'ten sonra da ekonomik liberalizme ilişkin görüşler ileri sürülmüş ve Smith'in fikirleri, liberal dünya düzeninde gelişmiştir. Bu kapsamda klasik liberalizmde ekonomik özgürlüğün temelini; ekonomik faaliyetlerde bulunmak veya girişimcilik hakkına sahip olmak oluşturmaktadır. Liberalizme göre ekonomik özgürlüğün olması demek, piyasa ekonomisinin olması anlamına gelmektedir. Zira piyasa ekonomisinin olmadığı bir yerde özgürlük de olmayacak ve piyasa ekonomisi ortadan kalktığında özgürlükler de yok olacaktır. Bu kapsamda özgürlük kanunlar, anayasalar vs. değil bizzat piyasa ekonomisidir¹⁴⁹. Sonuç olarak, ekonomik özgürlüğe bu şekilde yaklaşan liberalizm aynı zamanda piyasa ekonomisini de savunmaktadır¹⁵⁰.

Klasik liberal anlayışı benimseyenler, siyasi liberalizmde benimsemiş oldukları özgürlük ve eşitlik anlayışının yalnızca politik açıdan devlet ve birey ilişkilerinde değil aynı zamanda ekonomik alanda da var olduğunu savunmuşlar¹⁵¹ ve klasik liberalizm özgürlüğün en iyi nasıl kazanılacağı ve korunacağı fikrinde vurguyu ekonomik özgürlüğe kaydırmıştır¹⁵². Bu kapsamda siyasi liberalizm ile uyum içerisinde özel mülkiyet başta olmak üzere serbest rekabetin hâkim olduğu ve devlet müdahalesinin en

¹⁴⁸ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 95.

¹⁴⁹ YAYLA, Atilla, a.g.e., s.184-187.

¹⁵⁰ HAYEK, Friedrich (Çeviren: Mehmet Öz), Hukuk, Yasama ve Özgürlük, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1997, s. 98.

¹⁵¹ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s.51.

¹⁵² YILMAZ, Zafer, "John Dewey'in Liberalizmi: Birey/cilik-Toplum ve Özgürlük", Kaygı, Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi, S:12, 2009, s. 90.

aza indirildiği bir piyasanın gerçekleşebileceğini savunmuşlardır¹⁵³. Bunun için ilk olarak; ekonomik girişimcilik hakkının varlığı gereklidir¹⁵⁴. 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 bulunmaktadır¹⁵⁵. Zira, “*Ekonomik ilişkilerimizi yönetirken kontrol edilmemiz... her şeyde kontrol edilmemiz demektir.*”¹⁵⁶

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 savunmaktadır¹⁵⁷. 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 özgürlükleridir¹⁵⁸. Ekonomik özgürlüğün şartı olan serbest piyasa düzeni içerisinde bireyler kişisel çıkarlarını ya da diğer bir

¹⁵³ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s.51.

¹⁵⁴ BARRY, Norman P.,(Çevirenler: Mustafa Erdoğan ve Yusuf Şahin), Modern Siyaset Teorisi, Liberte Yayınları, Ankara, 2004, s. 14.

¹⁵⁵ POPPER, Karl Raimund (Çeviri: Mete Tunçay), Açık Toplumun Düşmanları, Liberte Yayınları, Ankara, 2013, s. 439-449.

¹⁵⁶ ASHFORD, Nigel (Çeviri: Can Madenci), a.g.e, s. 49.

¹⁵⁷ WALIGORSKI, Conrad, “Introduction”, Anglo-American Liberalism: Readings In Normative Political Economy (Editors: C. Waligorski and T. Hone), Nelson-Hall Publishing, Chicago, 1981, s. 14-15.

¹⁵⁸ MİLL, J. S., On Liberty, (Editor: E. Rapaport), Hackett Publishing Company, Indiana, 1978, s. 18-19.

ifadeyle faydalarını en üst düzeye çıkarmaya çalışan kişilerdir. Bu sebeple; kişiler devlet müdahalesi olmaksızın kendisi hakkında en iyiyi bilerek kendileri için en uygun olan tercihleri yapabilecekleri kabul edilmektedir¹⁵⁹. Söz konusu bu hal ise liberaller tarafından “*faydacılık*” olarak isimlendirilmekte olup bir sonraki başlıklar da detaylandırılacaktır.

C- Özgürlük Kavramı Yoluyla Vergi Adaletine Ulaşmada Kullanılan Bir Yöntem Olarak Fayda Yaklaşımı

1- Fayda Yaklaşımının Anlamı

Klasik liberalizmin içerisinde barındırdığı yaklaşımlardan biri olan fayda yaklaşımına göre özgürlük ancak bireyin hazzını arttırdığı ölçüde vardır¹⁶⁰. Fayda yaklaşımını benimseyen J.S. Mill, bireylerin genel itibariyle kişinin kişisel özgürlüklerinden veya malından yoksun bırakılmalarını adaletsizlik olarak değerlendirme eğilimindedir¹⁶¹. Şu halde her bir kişinin özgürlüklerine ve malları üzerinde sahip oldukları haklara saygılı davranılması adaletin gerçekleştirilmesi konusunda bir kural olarak değerlendirilebilecektir¹⁶².

Bu kapsamda fayda yaklaşımının, özgürlük ile birlikte adaleti de sağlayacağı ifade edilmiş olup ekonomik sistemin bir parçası niteliğinde olan vergilerde adaletin

¹⁵⁹ SALLAN GÜL, Songül, Sosyal Devlet Bitti Yaşamın Piyasa! Yeni Liberalizm ve Muhafazakarlık Kışkıncında Refah Devleti, 2. Baskı, eabil Yayınları, Ankara, 2006, s. 28.

¹⁶⁰ ARBLASTER, Anthony, The Rise and Decline of Western Liberalism, Basil Blackwell Publishing, New York, 1984, s. 350-351.

¹⁶¹ MİLL, J. S., Utilitarianism, 2. Edition, Hackett Publishing Company (Editor: George Sher), Indiana, 2002, s. 41.

¹⁶² GÜRİZ, Adnan, a.g.e., s. 253.

özgürlük kavramı ile tanımlanması nihayetinde; vergi adaletine ulaşmada kullanılan bir yöntem olabileceği düşünülmektedir. Zira özgürlük kavramı ile birlikte açıklanan vergi adaletinin fayda yaklaşımı ile olan ilişkisini göz ardı etmek vergi adaletinin tanımını verip işbu adalete nasıl ulaşılabileceğinin ifade edilmemesidir. Söz konusu bu durum ise gerçek hayata yansıtılması imkânsız hale gelen ölü bir kavramın doğuşundan başka bir şey olmayacaktır.

Fayda yaklaşımı, piyasa ekonomisinde sistemin temel taşı olan gönüllü mübadele ilişkisini devlet ile bireyler arasında kurmayı hedefleyen ve vergileri de bu sisteminde ödenen bedel gibi gören bir yaklaşım olup¹⁶³ bu yaklaşıma göre kişiler, kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaya göre vergilendirilmelidirler¹⁶⁴. Tarihi, Adam Smith ve Smith'ten önceki düşünürler olan Locke ve Hobbes gibi 17. yüzyıl düşünürlerinin sözleşme kuramına verdikleri anlamdan doğmaktadır. Bu düşünürlere göre kişilerin devletin koruması karşılığında ödedikleri fiyat ya da kişilerin topluma girmek için ödedikleri pay vergi olarak tanımlanmıştır¹⁶⁵. Bentham, eğer gelir dağılımında bir eşitsizlik varsa eşitsizliğin azaltılabileceğini fakat ortadan kaldırılamayacağını ifade etmiştir. Bentham ve sonraki faydacılar adil gelir dağılımından ziyade, en yüksek seviyede mutluluk veren gelir dağılımının adil olduğunu savunmuşlardır. Bu kapsamda; söz konusu düşünürler liberalizm ve dolayısıyla özgürlük temelli bir adalet anlayışına sahip olmakla beraber, her ne kadar fayda yaklaşımını benimsemiş görünseler de daha çok eşitlik sağlayıcı ödeme gücü

¹⁶³ GÜRAN, M. Cahit, a.g.m., s. 248.

¹⁶⁴ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 25.

¹⁶⁵ ŞENER, Abdüllatif, “*Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler*”, *Yaklaşım Dergisi*, S:5(52), Ankara 1994, s. 121.

ilkesine uygun teoriler de ileri sürmüşlerdir¹⁶⁶. Bu durum, ileri tarihlerde başkaca düşünürde de gözlenecek olup özgürlük kavramı eksenli vergi adaletini sağlama yöntemi olarak eski zamanlardan beri yalnızca fayda yaklaşımının değil ödeme gücü ilkesinin de kullanılabileceğini göstermektedir.

Adam Smith ise vergilemede adaleti sağlama yöntemi olarak hem fayda kuramının hem de ödeme gücü ilkesinin birlikte kullanılabileceğini kabul etmiştir¹⁶⁷. En genel tabirle Adam Smith, fayda kuramına öncelik tanımakla birlikte bazı kamu hizmetlerinin faydasının belirlenememesi sebebiyle ödeme gücü ilkesini gündeme getirmiştir. Smith'e göre; devletin ya da ekonominin amacı zenginlik ve bolluk olup bunlar için liberal düzen gereklidir. Smith'in kendi ifadesiyle "özgürlüğün rasyonel bir sistemi"nin (a rational system of liberty) kuruluşu için liberal toplum tasarımı gerekmektedir¹⁶⁸. Bu kapsamda; Smith'in düşüncesinde özgürlük, ekonomik etkinlik (liberal düzen) ve adalet arasındaki temel bir bağın varlığı izlenmektedir¹⁶⁹.

Smith sahip olunan gelirin dağılımının adil olmadığını kabul etmekle birlikte, Locke'ın kişisel fayda mekanizmasının işlemesiyle dağılımın adil olacağı şeklindeki görüşlerine katılmamış olup bu bozukluğun doğal hukuk düzeninin bir gereği olarak

¹⁶⁶ SONSUZOĞLU, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1997, s. 32.

¹⁶⁷ SMİTH, Adam, Lectures on Jurisprudence (Edited by R. L. Meek, D. D. Raphael, and P. G. Stein), Oxford University Press, Indiana, 1982, s. 398.

¹⁶⁸ SMİTH, Adam, Lectures on Jurisprudence, s. 532-533.

¹⁶⁹ AĞDEMİR, Zeynep; GÜRKAN, Ceyhan, "Adam Smith'ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C:74, No:2, 2019, s. 469.

düşünmekte ve vergilerin üretim faktörlerinin adil bir şekilde dağıtılmasını sağlayacağına inanmıştır¹⁷⁰.

Ayrıca Smith “Milletlerin Zenginliği” adlı eserinde; “...her devletin (state) uyrukları (subjects) yönetiminin (government) desteklenmesine (support) yönelik olarak, mümkün olduğunca, kendi güçlerine (abilities) oranla; diğer bir deyişle her birinin devletin koruması altında elde ettiği gelire oranla katkıda bulunmalıdır (ought to contribute). Her birinin mülkteki (estate) çıkarlarına (interests) oranla katkıda bulunmak zorunluluğu olan (obliged) büyük bir sitenin (estate) tüm sakinleri için işletme (management) harcaması neyse büyük bir ulusun bireyleri (individuals) için yönetim harcaması da odur. Vergilendirmede eşitlik ya da eşitsizlik olarak adlandırılan şey, bu ilkenin gözetilmesinden veya gözetilmemesinden oluşur.”¹⁷¹ ifadeleriyle eşitlik ilkesi ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesi formüle edilmiştir. Smith ilk cümlesinde “ability” sözcüğü ile “ödeme gücü ilkesini” savunduğu izlenimini vermekte olup kişiler mali güçlerine ve kapasitelerine göre kamu harcamalarına katkıda bulunmaktadır. Ancak izleyen satırda devlet ve özel hayat arasında bir benzerlik/simetri kurularak “bireylerin çıkarlarına (interests) oranla” vergiyi ödemeleri ifade edilerek vergilemede adalet için “fayda yaklaşımını” önerdiği ve savunduğu izlenimi gözlenmektedir¹⁷². Bu kapsamda; Smith vergilemede adalet için ilk cümlesindeki “abilty” sözcüğüyle ödeme gücü ilkesini, izleyen satırlardaki “interests” sözcüğüyle fayda yaklaşımını savunduğu

SONSUZOĞLU, Elif, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul 1997, s. 32.

¹⁷¹ SMİTH, Adam (Çeviri: Haldun Derin), Milletlerin Zenginliği, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 11. Basım, İstanbul 2016, s. 927-928.

¹⁷² AĞDEMİR, Zeynep; GÜRKAN, Ceyhun, a.g.m., s.472.

sonucu çıkmakta olup bu çelişki düşünürler arasında tartışma konusu olmuştur¹⁷³. Smith'in ödeme gücü ilkesi ile fayda ilkesi arasındaki çelişkili ifadelerinin temelini modern maliye teorisinde "ability" sözcüğünün ilk olarak ödeme gücü ilkesini akla getirmesinden kaynaklanmakla birlikte; Smith "ability" sözcüğü ile ödeme gücü ilkesi/fayda yaklaşımı ayrımının farkında değildir. Ancak Smith "ability" sözcüğünü "ödeme" fiiline doğrudan bağlamayıp, daha soyut düzlemde bir üst ilke olarak "bireylerin mali gücü" biçiminde kullanmış olduğu daha mantıklı gelmektedir. Diğer bir bakış açısına göre; Smith'in düşüncesinde mali gücün fayda ilkesi tarafından belirlendiği söylenebilecek olup bu durum aslında Smith'in fayda yaklaşımına daha yakın olduğu düşüncesini de doğrulamaktadır¹⁷⁴. Bununla birlikte bir üçüncü düşünce olarak; Musgrave'in Smith'nin iki teorisinin de farkında olup iki yaklaşımı sentezleyerek "dahiyane" bir fikre ulaşma konusunda adım atmış olacağına dair düşüncelerine ile daha dikkatli yaklaşmak gerekmektedir¹⁷⁵. Diğer bir görüşe göre ise; Smith adalet ilkesini açıklarken, vergi yükünün dağılımında adalet (equity) değil, denklik (equality) gerçekleşmesini istemiş olup her bireyin devletin devamına katılması ve bu katılımın ise devletin koruması altında elde ettiği gelirle orantılı olarak ödemesi gerektiği açıklanmıştır. Smith faydalanma ilkesinin, vergilemenin ilk ve temel kanunu olduğunu kabul ederek ödeme gücü ilkesinin tersine, zenginin devletin korumasından daha çok faydalanması sebebiyle fakirden daha çok vergi ödemesini adil bir vergi sisteminin

¹⁷³ AĞDEMİR, Zeynep; GÜRKAN, Ceyhun, a.g.m., s. 473.

¹⁷⁴ AĞDEMİR, Zeynep; GÜRKAN, Ceyhun, a.g.m., s. 474.

¹⁷⁵ MUSGRAVE, Richard A., a.g.m., s. 113.

temeli saymıştır¹⁷⁶. Smith'in teorisine ilk bakışta zenginin fakirden daha fazla vergi ödemesi gerektiğini ifade etmesi ödeme gücü ilkesini akla getirirse de; zenginin fakirden daha fazla vergi ödemesinde adalet terazisini devletten sağlamış olduğu faydanın fazlalığına göre tartması fayda yaklaşımını benimsediğini kanıtlamaktadır.

Adam Smith'ten sonra 18. ve 19. yüzyılda liberal görüşlerin yaygınlaşması ile birlikte vergileme alanında da bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. Söz konusu bu değişim ile devlet artık güvenlik sağlayan bir kurtuluş olup bir tür sigorta kurumu haline gelmiştir. Kişilerin sağlanan bu güvenlik hizmeti için ödediği bedel olan vergi de sigorta primi niteliğinde olacaktır¹⁷⁷. 19. yüzyılda John Stuart Mill, "en fazla insana en fazla mutluluk getirme" düşüncesini desteklemek için, vergilerin toplum üzerinde en az toplam fedakarlığa göre düzenlenmesi gerektiğini savunmuştur. En az toplam fedakarlığın ise her bir vergi mükellefinin eşit fedakarlığa sahip olması ile gerçekleşebileceğini ifade etmiştir¹⁷⁸.

Devlet fonksiyonlarının genişlediği 20. yüzyıla gelindiğinde ise bir çok yazar, yararlanma ilkesini geliştirerek devlet tarafından sağlanan hizmetler ile vergi ilişkisini piyasadaki fiyat ilişkisine dayandırmışlardır¹⁷⁹. Ayrıca Wicksell, sorunun siyasal bir yönü olduğunu da söyleyerek bu kuramı, modern demokratik toplum ruhuna uygun bulduğu için kabul etmiştir¹⁸⁰.

¹⁷⁶ SONSUZOĞLU, Elif, "Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul 1997, s.32.

¹⁷⁷ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 25.

¹⁷⁸ ELKİNS, David, "Taxation and the Terms of Justice", University of Toledo Law Review, 2009, s. 74.

¹⁷⁹ MUSGRAVE, Richard, "A Brief History of Fiscal Doctrine", Handbook of Public Economics (Editors: Alan J. Auerbach and Martin Feldstein), North Holland, 1985, s. 93.

¹⁸⁰ TEKİR, Sabri, Vergi Teorisi, Anadolu Yayınevi, Ankara, 1992, s. 10.

Lindahl ise vergilemede fayda ilkesini adil bir vergi sisteminin parçası olarak kabul etmiş fayda ilkesinin anlamını “her bir kişinin ödemesi gereken marjinal vergi, kamu harcamalarının kendisine sağlamış olduğu marjinal faydayı aşmamalıdır.” şeklinde ifade etmiştir¹⁸¹.

2- Fayda Yaklaşımı ve Özgürlük Kavramı Yoluyla Ulaşılan Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Tarih boyunca fayda yaklaşımına yapılan en büyük itirazlar genellikle adalet kavramı etrafında şekillenmiştir. Fayda yaklaşımının savunulduğu hallerde, fayda yaklaşımına karşı olan düşünürler fayda ölçütünün yanlışlığını ispat için adalet fikrine sığınmışlardır. Fayda yaklaşımına karşı olan düşünürler genel olarak adaleti mutlaka, kendiliğinden var olan ve yine kendi değerini kendisi yaratan bir kavram olarak düşünmüşler ve mutlaklığı tartışmalara sebep olan diğer bir deyişle daha değişken olan fayda kavramından adalet kavramını ayırmışlardır. Buna rağmen fayda yaklaşımını kabul etmeyen düşünürlerin çabaları boşa çıkmıştır zira; her ne kadar eleştirilere maruz kalsa da fayda yaklaşımı ile adalet kavramı birbiriyle yakın ilişkili olup bu iki kavram hiçbir zaman ilgisizlik ve bağlantısız olarak düşünülemeyecektir¹⁸². Fayda yaklaşımını benimseyen J.S.Mill’e göre, fayda ve adalet eş anlamlı kavramlar olmamakla birlikte;

¹⁸¹ COOPER, Graeme S., “*The Benefit Theory of Taxation*”, <https://heionline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/austraxrum11&div=26&id=&page=> (Erişim Tarihi: 02.12.2020), 1994, s. 452.

¹⁸² GÜRİZ, Adnan, a.g.e., s. 252.

adalet ve fayda kavramları birbirlerine “adalet duygusu¹⁸³” ile bağılırlar¹⁸⁴. Bu durum ise adalete ulaşmak için fayda yaklaşımının kullanılabileceğini göstermektedir.

Fayda yaklaşımına göre, kişiler kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında vergi ödemelidirler. Vergi yükünün dağılımında ise piyasa koşullarına göre hareket edilmesi söz konusu olup vergide adalet ise her bir kişinin belirli bir mal ve hizmeti kullanarak elde ettikleri faydanın karşılığında sağlamış oldukları faydaya göre vergi vermeleri ile gerçekleşmektedir. Adaletsizlik ise fayda elde eden bazı kişilerin elde etmiş oldukları faydanın bedelini başkalarına ödetmeleri sonucunda oluşmaktadır¹⁸⁵. Diğer bir ifadeyle, fayda yaklaşımına göre vergi adaleti, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri yarar oranında vergi vermeleri ile gerçekleşecek olup burada gözlemediğimiz vergi adaleti pasif ve denkleştirici vergi adaletidir¹⁸⁶.

Vergi adaletine ulaşma yöntemlerinden fayda yaklaşımını benimseyenlere göre adalet, eşitsizliklerin giderilmesi değil, özgürlüklerin korunması yoluyla sağlanmaktadır. Bu sebeple vergi adaleti bireylerin iktisadi karar verme özgürlüklerini en üst düzeyde korumakla gerçekleşecektir¹⁸⁷. Zira her insan kendi mutluluğunu nasıl sağlayacağını diğer insanlardan daha iyi bilmekte olup her birey en uygun yolu seçerek kendi hayatını en iyi şekilde düzene koymak konusunda birinci derece yetkili

¹⁸³ “J.S. Mill adalet duygusunun bazı kuralların insanlar arasında yerleşmesinde etken olduğuna inanmaktadır.” (GÜRİZ, Adnan, a.g.e., s. 253.’den doğrudan aktarılmıştır.)

¹⁸⁴ GÜRİZ, Adnan, a.g.e., s. 253.

¹⁸⁵ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 25.

¹⁸⁶ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 29.

¹⁸⁷ NEUMARK, Fritzt (Çeviren: İ. Feyzioğlu, C. Korel), Vergi Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 276.

konumundadır. Bu sebeple bireylerin karar verme özgürlüklerine yapılacak herhangi bir müdahale zararlı sonuçlara neden olacaktır¹⁸⁸.

Özü “özgürlük” olan denkleştirici adaleti ve vergilemede denkleştirici adaletin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan yöntem olan fayda yaklaşımına göre, bireylerin kamu hizmetlerinden belli bir fayda sağlamadıkları müddetçe bu hizmetlerin maliyetlerine katlanmamaları gerekmektedir. Bu kapsamda fayda yaklaşımına göre, kişiler belli bir hizmetten faydalanmadıkları halde, o hizmetin maliyetine katlanmaları durumunda adaletsiz bir durum söz konusu olacaktır¹⁸⁹. Burada vergilemede adalet için en önemli kıstas bireyin özgürce faydalanmayı tercih ettiği hizmetler neticesinde elde ettiği faydanın bedelini ödemesi olup özgürce yapılan her tercih neticesinde elde edilen faydanın oranı, verginin miktarı için bir ölçüt olacaktır. Söz konusu ölçütün aşıldığı ya da altında kaldığı hallerde ise adaletsizlik meydana gelecektir.

Neumark, “bireylerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetlerine yapılan vergisel müdahalelerin asgari hadde indirilmesi prensibi” olarak ifade ettiği¹⁹⁰ görüşe göre fayda yaklaşımında esas olan kişi hürriyetlerinin korunması yoluyla adaletin sağlanması olup kişilerin vergiler yolu ile mali ve iktisadi karar alma hürriyetlerinin kısıtlanmaması gerekmektedir.

Ayrıca bu yaklaşım, kaynak tahsisine de kişilerin tüketim davranışlarında daha dikkatli olmalarına neden olacağı için olumlu katkı sağlamaktadır¹⁹¹. Tüm bu söylenenlere ek olarak, bireylerin vergileri ne için ödediklerini bilmeleri de vergi

¹⁸⁸ GÜRİZ, Adnan, a.g.e., s. 255.

¹⁸⁹ ATA, Ahmet Y., a.g.e., s. 40.

¹⁹⁰ NEUMARK, F. (Çeviren: İ. Feyzioğlu, C. Korel), Vergi Politikası, s. 276.

¹⁹¹ GOODSPEED, Timothy, “*Tax Competition, Benefit, Taxes and Fiscal Federation*”, National Tax Journal, S: 1(3), 1998, s. 580.

hasılatına olumlu bir etki yapacaktır. Bu durum ise vergi hasılatını arttırmak için gereksinim duyulabilecek olan vergi yükünün adaletsiz dağılımının artmasına engel olacaktır. Diğer bir ifadeyle; fayda yaklaşımını bireylerin mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya bakılmaksızın, yalnızca mali güçleri dikkate alınarak vergilendirilmesini adaletsiz kabul etmektedir¹⁹².

Fayda yaklaşımını benimseyen bazı düşünürler, vergi adaletinin, kişilerin ödeyeceği vergilerin bu kişilerin toplumun ürettiği değerlerden ne kadarını tükettiğine bağlı olarak belirlenmesi ile sağlanacağını düşünmektedirler. Dolayısıyla devlet tarafından sunulan değerlerin tüketilmesi bu kapsamda düşünülmekte ve kamu hizmetlerinin finansmanın da bu şekilde karşılanması gerektiği savunulmaktadır¹⁹³.

Vergi adaletine ulaşabilmek için yapılması gereken, toplumda genel olarak kişiler arasındaki gelir ve servet eşitsizliğinin giderilmesi düşüncesine dayanmaktadır. Bu kapsamda birey özgürlüklerine yapılan her türlü müdahale ve kısıtlama ise kabul edilebilir görünmektedir. Bununla birlikte; fayda yaklaşımına göre adil vergileme için sadece eşitsizliklerin giderilmesi bir çözüm olmadığı gibi vergilemede adalete ulaşmak için özgürlüklerin korunması gerekmektedir. Bu kapsamında vergilemede adaletin sağlanması adaletin özgürlüklerin korunması suretiyle fayda yaklaşımı kullanılarak gerçekleştirilecek¹⁹⁴ olup gelir ve servet eşitsizliği ise piyasa mekanizması gereği kendiliğinden dengelenecek ve stabil konuma gelecektir.

¹⁹² YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 30.

¹⁹³ MARLOW, Michael L., Public Finance: Theory and Practice, The Dryden Press, Orlando, 1995, s. 416-417.

¹⁹⁴ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 30.

Bununla birlikte fayda ilkesi kapsamında faydası bölünemeyen malların nasıl vergilendirileceği sorunu bu ilkenin tek başına uygulanmasını imkansız hale getirmektedir. Bu kapsamda, özgürlük kavramı yoluyla adil bir vergilemeye ulaşmak için kullanılan fayda ilkesinin tek başına yeterli olamayacağı gerçeği kabul edilmektedir. Bu noktada vergi adaletine ulaşmak için fayda ilkesi ile birlikte diğer bir yöntem olan mali güç ilkesinin kullanılması da bir alternatif olarak düşünülmektedir¹⁹⁵.

Fayda yaklaşımı ile vergi adaletine ulaşmada faydası belirlenemeyen mal ve hizmetlerin varlığı ve fayda yaklaşımının yetersizliği; özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletini açıklayan düşünürler tarafından farklı çözüm yolları arama girişimlerine neden olmuştur. Bunlardan ilk akla geleni yukarıda açıklanan fayda yaklaşımı ile mali güç ilkesini birlikte kullanmak olsa da mali güç ilkesinin özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletini tespit eden görüşle tam olarak uyum sağlayamayacağı düşüncesi mevcuttur. Diğer bir anlamda, fayda yaklaşımı ile mali güç ilkesinin temel aldıkları düşünce sistemlerinin farklı olması sebebiyle uygulamada birtakım sıkıntılara neden olabileceği düşünülmektedir.

Bununla birlikte mali güç ilkesinin aslında özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletini tanımlayan görüşte adalete ulaşma yöntemi olarak daha doğru bir tercih olduğuna ilişkin bir yaklaşım da mevcuttur. Söz konusu yaklaşım ise; Paul Kirchhof'un teorisidir. Paul Kirchhof'un doktrini, Smith tarafından formüle edilmiş olan klasik faydalanma/eşdeğerlik teorisinin özelliklerini, modern temel haklar sistemi ile ilişkilendirerek farklı bir yorum imkanı yaratmaktadır. Kirchhof'un çıkardığı sonuçlar, vergi adaletini oldukça somutlaştırmakta ve mali güç ilkesinin özgürlük kavramı

¹⁹⁵ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 30.

yoluyla tespit edilen vergi adaletinin ölçülü bir sınırını ortaya koymaktadır¹⁹⁶. Paul Kirchhof tarafından ileri sürülen özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespiti düşüncesi, adaletin mali güç ilkesi ile sağlanması noktasında dolaylı vergileri daha çok ön plana çıkarmaktadır. Bu suretle dolaysız vergilere ilişkin kısım bu kapsamda azalmaktadır¹⁹⁷. Bununla birlikte Paul Kirchhof, dolaysız vergilere ilişkin mali güç ilkesini benimsediği yaklaşımında artan oranlı gelir vergisi ve regresif etkili dolaylı vergilerin birlikteliği içinde “piyasayı kullanarak gittikçe artan bir kazanma başarısı ile (durch Nutzung des Marktes mit wachsendem Erwerbserfolg)” daha fazla gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınmasını savunmuştur.

Tüm bu çözüm yollarına rağmen; alınması gereken verginin miktarının kişilerin kamu hizmetlerinden elde etmiş oldukları faydaya göre belirlendiği fayda yaklaşımı, bazı hususlarda eleştirilere maruz kalmıştır.

Fayda yaklaşımına ilişkin yapılan eleştirilerin en büyüğü “Lindahl Dengesi” ve “Samuelson Koşulu” olarak isimlendirilen ve tam kamusal malların üretim sürecinde etkin üretimin nasıl sağlanacağına ilişkin birtakım teorik açıklamalar ile yapılmaktadır. Bununla birlikte; bu teorik açıklamalara karşın, tam kamusal mallara ilişkin talepleri doğru tespit ederek bunun karşılığında hizmetin kendilerine sağladığı faydaya eşit “Vergi Fiyatı (Lindahl Fiyatı)”nı ifade edebilecek bir sistem mevcut değildir. Bu kapsamda tam kamusal malların “rakip olmama (non-rival consumption)” ve “tüketimden dışlanmama (non-exclusion consumption)” özellikleri de dikkate

¹⁹⁶ LANG, J., “Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke”, Festschrift für Klaus Tipke, Köln, 1995, s. 18.

¹⁹⁷ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 30.

alındığında kişilerin “beleşçi (free rider)” olarak kalmaları kaçınılmaz olup tam kamusal mallara ilişkin fayda ilkesinin işletilmesi mümkün değildir¹⁹⁸.

Fayda yaklaşımına yapılan ikinci bir eleştiri ise; kişilerin her türlü kamu hizmetinden yararlanırken belli bir bedeli ödeme zorunlulukları hali olup kişilerin eğer bu bedeli ödeme güçleri yoksa hizmetten faydalanmayacağını söylemenin mümkün olup olmayacağı noktasındadır¹⁹⁹. Söz konusu mal ve hizmetlerin aynı zamanda kişilerin mutlak suretle faydalanması gereken kamusal mal ve hizmetler olduğunu düşünecek olursak yani kullanımda “dışlama etkisi”nin olmadığı malların söz konusu olması halinde bu tip mal ve hizmetlerin finansmanına bireyleri elde ettikleri faydaya göre katılmalarını sağlamak ya da vergilendirmek olanaksızdır²⁰⁰. Kaldı ki bu gibi tam kamusal mal ve hizmetlerin devlet tarafından sağlanması her bir kişi ile ilgili olmayıp millet olmanın gereğidir²⁰¹. Zira bu tip kamusal hizmetlerin en tipik örneği olan güvenlik hizmeti devletin tümü ve tüm toplum için geçerli olup tek tek kişiler için sağlanan bölünebilen bir hizmet değildir.

Fayda yaklaşımına yapılan üçüncü bir eleştirinin piyasa ekonomisine ilişkin olduğu söylenebilecektir. Fayda yaklaşımının kabul edilmesi halinde piyasa ekonomisinde mevcut olan gelir ve servet dengesinin adil olduğunu da kabul etmek gerekecek olup bu sistemde, piyasa kendi dengesinin kendi kurarak en adil dengeyi sağladığı düşüncesi vardır. Bununla birlikte ne yazık ki piyasa mekanizmasının en adil dengeyi kendiliğinden sağladığını söylemek olanaksızdır zira; kişiler kamu

¹⁹⁸ GÜRAN, M. Cahit, a.g.m., s. 249.

¹⁹⁹ YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., a.g.m., s. 26-27.

²⁰⁰ TEKİR, Sabri, a.g.e., s. 52.

²⁰¹ SEYİDOĞLU, Halil, Ekonomik Terimler Sözlüğü, Güzen Yayınları, Ankara, 1999, s. 953.

hizmetlerinden elde ettikleri fayda nispetinde fiyat ödeyerek yararlanıyorlar ise bu mal ve hizmetlerden ancak gelirleri oranında yararlanabildikleri sonucu çıkmaktadır²⁰². O halde geliri daha yüksek olan kesim kamu hizmetlerinden istedikleri oranda yararlanırken, geliri düşük olan kesim geliri daha yüksek olan kesimden daha çok ihtiyacı olmasına rağmen daha az hizmet alacak olup bu durum da toplumda bir sınıflanma/kademeleşmeyi beraberinde getirerek eşitliği tamamen bozacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki; fayda yaklaşımı, devletin düşük gelir gruplarını koruyan sosyal refah ile ilgili faaliyetlerinin mantığına ters düşecektir. Kamusal mal ve hizmetlerinden çoğunlukla düşük gelirli kişilerin fayda sağlama oranlarının yüksek gelirli gruplardan daha fazla olduğu düşünülecek olursa, bu gelir gruplarından yüksek oranda vergi toplamak adalet anlayışına uymayacaktır²⁰³.

Yararlanma yaklaşımının uygulanmasına ilişkin bir diğer eleştiri ise, devletin gelir olarak kabul ettiği vergiler ile yapmış olduğu bütün harcamalar arasındaki ilişkinin açıklanmasında birtakım sorunlara sebep olmasıdır. Verginin karşılığında verilen bir hizmet olduğu kabul edilen fayda yaklaşımında, devletin doğrudan bir fayda yaratmayan transfer harcamaları yapması ve gelirin yeniden dağıtımını sağlamaya yönelik politikaları için finansman sağlaması mümkün olmayacaktır. Bu kapsamda vergilerin maliye politikasının aracı olması sebebiyle fayda yaklaşımının uygulandığı

²⁰² TEKİR, Sabri, a.g.e., s. 52.

²⁰³ DİNÇ, Binhan Elif Y., “Vergilemede Çatışan Amaçlar ve Optimal Gelir Vergilemesi Sorunsalı”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2001, s. 47.

bir devlet düzeninde kamu sektörünün fonksiyonlarından gelir dağılımı, istikrar ve büyüme fonksiyonlarının yerine getirilmesi söz konusu olamayacaktır²⁰⁴.

Sonuç olarak; özgürlük kavramı çerçevesinde tanımlanan vergi adaletinin sağlanmasında tercih edilen bir yol olan fayda yaklaşımı ile aslında temel olarak kamusal mal ve hizmetlerinden çoğunlukla düşük gelirli kişilerin fayda sağlama oranlarının yüksek gelirli gruplardan daha fazla olduğu düşünülecek olursa, bu gelir gruplarından yüksek oranda vergi toplanması ile adalet sağlanmaya çalışılırken bir adaletsizlik yaratılacaktır. Ayrıca Kirchhof, özel mülkiyetin sosyal bir yükümlülüğü olduğunu ve topluma karşı olumlu katkısı olduğunu belirterek²⁰⁵ fayda yaklaşımı ile ihmal edilen verginin mali olmayan amaçlarının da korunması gerektiğini ifade etmiştir. Bu kapsamda özgürlük kavramını temel alan vergi sistemlerinde mali güç ilkesinin de adaleti sağlamada bir yöntem olabileceği veya fayda yaklaşımı ile birlikte kullanılması halinde adaletin gerçekleştirilebileceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bununla birlikte özgürlük kavramı ile açıklanan vergi adaletine ve adaleti sağlamak üzere kullanılan yöntemlere yapılan eleştiriler ve uygulamada yaşanan sıkıntılar göz önüne alındığında, vergilerin yalnızca mali amaçlarına odaklanmayan ve mali olmayan amaçlarını yani sosyal yönünü de ön plana çıkaran ve daha fazla geçerliliği olan sosyal devlet eksenli vergi adaleti kavramının ve vergi adaletini gerçekleştirmek üzere kullanılacak yöntemler üzerinde daha fazla durulması gerektiği kanaati hâsıl olmaktadır.

²⁰⁴ TURHAN, Salih, a.g.e., s. 241-242

²⁰⁵ 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, s. 87.

III- SOSYAL DEVLET İLKESİ YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ

A- Sosyal Devlet İlkesinin Ortaya Çıkışı, Gelişimi ve Dönüşümü

Klasik liberal anlayışın ilk ortaya çıkışından itibaren büyük bir etki yaratmasına rağmen; liberal düşünce ile kurulan düzenin önemli eksiklikleri bulunmakta olup söz konusu eksiklikler, sosyal devletin ortaya çıkmasına sebep olmuştur²⁰⁶. Bu kapsamda liberalizmin en önemli eksikliğini “bireylere makul yaşam şartları sunamaması” oluşturmakta olup sanayi devriminden sonra hızlanan sanayileşme süreci ile birlikte yaşam koşulları iyice kötüleşmiş, bununla birlikte liberal devlet pasif kalarak üzerine herhangi bir sorumluluk almamış ve böylece sosyal devletin ortaya çıkış süreci hız kazanmıştır²⁰⁷. Bu kapsamda sosyal devletin ortaya çıkmasında ve bireylerin liberal sisteme karşı olmaya başlamasında en önemli rolü liberal devletin bireyi, toplumdan bir parça olarak değil tek başına birey olarak soyut bir biçimde düşünmek suretiyle kişilerin yaşam koşulları hakkında pasif bir tutum sergilemesi ve toplum içerisinde yaşam şartlarının adaletsiz dağılmasına sebep olan uygulamaları olmuştur²⁰⁸.

Klasik liberal anlayışın eleştirilen bir hususu da öngördüğü eşitlik anlayışı olup söz konusu eşitlik anlayışına göre; kişilerin ayırım gözetilmeksizin, özel durumları dikkate alınmaksızın herkese eşit haklar tanınması olup şekli bir anlayış olarak yalnızca kanun önünde eşitliği ifade etmektedir. Liberalizmde daha öncede bahsedildiği gibi bireylerin özgür ve eşit olarak doğdukları ve böyle yaşayacakları biçiminde doğal bir eşitlik anlayışı bulunmakla birlikte; kişilerin yaşam koşullarını, farklılıklarını dikkate

²⁰⁶ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 87.

²⁰⁷ BULUT, Nihat, “Özelleştirme Uygulamaları Karşısında Sosyal Devlet İlkesini Yeniden Düşünmek”, A.Ü. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: III., S: 1., Erzincan, 1999, s. 24.

²⁰⁸ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 87-88.

almaksızın bireylerin kendi çabaları ve yetenekleriyle eşitliği elde edeceğine inanılmakta ve devlet sosyal ekonomik şartları eşitlemek için herhangi bir sorumluluk hissetmemektedir²⁰⁹. Liberal devletin söz konusu eşitlik anlayışı ne yazık ki beraberinde birtakım sıkıntıları da getirmektedir. Zira herkesin kanun önünde ayırım yapılmaksızın eşit kabul edilmesi, güçlülerin sosyal açıdan daha üstün olmaları sonucunu da beraberinde getirmiş; bu durum ise eşit olmayanlar arasındaki uçurumu derinleştirerek adaletsizliğe yol açmış²¹⁰ ve güçlüleri daha güçlü, güçsüzlere ise daha güçsüz bir pozisyona sürüklemiştir. Diğer bir deyişle hakim azınlık olan burjuvazinin çıkarları korunmakta iken yoksul kesimler eşitlik anlayışının yetersizliği ile tatmin olmamışlardır²¹¹. Bununla birlikte; liberal devlet kanunlar önünde bireylere tanıdığı özgürlük ve eşitliği bireylerin mutluluğu için yeterli kabul etmiş ve daha fazla bir müdahale gereği duymamıştır²¹².

Fransız devrimiyle ortaya konulan bu anlayış ile birlikte devlet karşısında sosyal bağlardan kopuk yalnız bir birey bulunmaktadır²¹³. Ancak sanayi devrimi ve devrimin getirdikleri ile beraber liberal düşüncenin sahip olduğu soyut ve şekli anlamda eşit olan bireyin toplum içerisindeki yetersizliği ortaya çıkmıştır²¹⁴. Zira bireyin şekli eşitliği,

²⁰⁹ GÖZE, Ayferi, Sosyal Devlet Sistemi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1976, s. 125-126.

²¹⁰ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 89.

²¹¹ GÖREN, Zafer, “Sosyal Devlet”, Seyfullah Edis’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir 2000, s. 3, 7-8.

²¹² GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 90.

²¹³ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 90-91.

²¹⁴ GEMALMAZ, M. Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s. 113.

beraberinde eşitsizliği dolayısıyla adaletsizliği de getirmiştir. Bu durum ise liberal devletin piyasaya müdahale etmeyerek adil gelir dağılımının serbest piyasa tarafından kendiliğinden yerine getirileceği düşüncesinin bir ürünüdür²¹⁵. Ancak liberal anlayışın sözü edilen öngörüsü bir türlü gerçekleşmemiş ve serbest rekabet, devamında tekel, kartel ve tröstlerin doğmasına ve gelir dağılımındaki adaletsizliğin artmasına neden olmuştur²¹⁶. Adaletsizliğin giderek büyümesi ise zamanla toplumsal huzuru bozmuştur²¹⁷.

Toplumsal huzurun bozulması ile birlikte kötü yaşam koşulları ile mücadele etmek zorunda kalan kişilerde²¹⁸, söz konusu düzenle mücadele anlayışı ortaya çıkmış ve örgütlenmek suretiyle devletin bireyin sosyal ve ekonomik hayattaki pasif konumunu değiştirmesi yönünde bir baskı uygulamışlardır²¹⁹. Söz konusu baskı sonucunda devlet, kişilerin yaşam koşullarını iyileştirmek için sorumluluk üstlenen yeni bir anlayış benimsemiş ve bu kapsamda, kanun önünde eşitlik anlayışı şekli kalıplarından sıyrılmış ve bunun yerine sosyal şartları dikkate alan fırsat eşitliğine dayalı bir anlayış benimsenmiştir²²⁰. Diğer bir ifadeyle; sosyal devlet anlayışı baskın gelerek liberalizmi

²¹⁵ ŞAYLAN, Gencay, Değişim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi, İmge Kitabevi, Ankara 2003, s. 55-57.

²¹⁶ GÖZE, Ayferi, “Liberal Marxist Faşist ve Sosyal Devlet Sistemleri”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1977, s. 20-21.

²¹⁷ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 92.

²¹⁸ Bu kişiler işçi sınıfı olarak adlandırılan emekçi kesimdir.

²¹⁹ KABOĞLU, İbrahim, Kolektif Özgürlükler, DÜHF Yayınları, Diyarbakır, 1989, s. 47.

²²⁰ GÖZE, Ayferi, a.g.e, s. 126.

medenileştirmiş ve “bırakınız yapsınlar”cı anlayış terk edilmiştir²²¹. Devlet, toplumsal eşitsizliklere müdahalede bulunma sorumluluğunu üstlenmiştir²²².

Sosyal devletin varlık kazanması ile birlikte, liberal düşüncenin yetersizliklerinin ortaya çıkmış olmasına karşın liberalizm düşüncesinden tamamen vazgeçilmiş değildir. Sosyal devlet daha çok bir uzlaşma mekanizması olarak devreye girerek liberal düşüncenin yetersizliklerini gidermeye odaklanmıştır. Dolayısıyla, toplumsal bir uzlaşma mekanizması olarak sahneye çıkan sosyal devlet ile birlikte klasik liberalizm, sosyal liberalizme evrilmiştir²²³.

18. yüzyılın sonlarında İngiltere’de başlayan ve ardından 19. yüzyıl boyunca bütün dünyaya yayılarak devam eden sanayileşme süreci beraberinde sosyal ve ekonomik değişimleri de getirerek sosyal devleti ortaya çıkarmıştır²²⁴. Sanayileşme ile birlikte gelirleri sürekli artan sermaye sahiplerinin yani burjuvazinin yaşam koşulları iyileşirken, üretimi bizzat gerçekleştiren emekçilerin yaşam koşulları ise kötüleşmekte²²⁵ olup bu durumun sorumlusu olarak iblis fabrikalar görülmüştür²²⁶. Netice itibariyle; söz konusu kötü yaşam şartları işçi sınıfının ve işçi sınıfının

²²¹ SALLAN GÜL, Songül, a.g.e., s. 148-149.

²²² HUBER, Ernst R. (Çeviren: Tuğrul Ansay), “*Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet*”, AÜSBFD, C: 27, S: 3-4, Ankara 1970, s. 36.

²²³ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 98.

²²⁴ MIDGLEY, James, *Social Welfare in Global Context*, Sage Publications, California, 1997, s. 34, 90.

²²⁵ AYDIN, M. Kemal; ÇAKMAK, Eyüp Ensar, “*Sosyal Devletin Temelleri*”, *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, S: 34, 2017, s. 10.

²²⁶ POLANYI, Karl (Çeviren: Ayşe Buğra), *Büyük Dönüşüm: Çağımızın Siyasal ve Ekonomik Kökenleri*, İletişim Yayınları, İstanbul, 2012, s. 80-81.

mücadelesini ortaya çıkarmış ve mücadele ise sosyal devleti doğurmuştur.²²⁷ İşçi sınıfının gerçekleştirmiş olduğu mücadele neticesinde sosyal ve ekonomik eşitsizliklere odaklanılarak liberal anlayışın sosyal boyut kazanması sağlanmıştır²²⁸.

İşçi sınıfının mücadelesi yalnızca sosyal ve ekonomik boyutta kalmayarak rejim değişikliğine kadar sürmüştür. Bu durum ise kimi yerlerde işçi devrimleri ile iktidarın ele geçirilmesine, kimi yerlerde ise iktidarın devrimi önlemek için sosyal alanda önemli reformlar yapmasına neden olmuştur²²⁹. Söz konusu reformların temel düşüncesi ise sosyal bütünleşmeyi sağlamaktır²³⁰. Sosyal reformlar esas itibariyle liberal düşünceden tamamen kopuk gerçekleşmemiş ve liberalizmin temeli olan özgürlük anlayışına odaklanarak özgürlüğün sosyal şartlara bağlı düşünülmesi gerektiğini ifade etmiş ve netice itibariyle özgürlük ve eşitlik arasındaki dengeyi sağlayarak sosyal ve ekonomik hakların ortaya çıkmasına neden olmuştur²³¹.

Sosyal devletin gerçek anlamda ortaya çıkışı 2. Dünya Savaşından sonra olmakla beraber sosyal devletin kurumsallaşmasına kadarki süreçte ortaya çıkan çeşitli dinamikler sosyal devletin gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur. Bu çerçevede Pierson²³², 1. Dünya Savaşının sosyal devlet için beraberinde getirdiklerinin önemi

²²⁷ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 100.

²²⁸ İZVEREN, Adil, “*Toplumsal Bir Aşama Olarak Sosyal Devlet*”, Danıştay Dergisi, Yayın: 5, S: 18-19, Ankara 1975, s. 34.

²²⁹ RUHİ, M. Emin, 1982 Anayasası Çerçevesinde Sosyal Devlet ve Özelleştirme, Nobel Yayınları, Ankara, 2003, s. 21.

²³⁰ GÖREN, Zafer, a.ge., s. 23.

²³¹ ŞAYLAN, Gencay, a.g.e., s. 83-84.

²³² PIERSON, Christopher, “Beyond The Welfare State? The New Political Economy of Welfare”, Polity Press, Cambridge, 2001, s. 108.

neniyle 1920-1975 arası dönemi, sosyal devletin büyüme dönemi olarak isimlendirmiştir²³³.

Özellikle 24 Ekim 1929'de New York Borsasında şirket hisselerinde yaşanan değer kaybıyla birlikte ABD bankalarının zor durumda olan şirketlere yardım etmeye çalışırken batmaları ile büyük bir ekonomik durgunluk ve işsizliğe neden olarak bütün dünya ekonomisini darmadağın etmiştir²³⁴. 1929 Dünya Ekonomik Krizinin sebep olduğu sorunların çözümü için öncelikle liberal anlayışa uygun tedbirler alınmış ve serbest piyasa mekanizması sayesinde piyasanın arz talep dengesini kendiliğinden sağlayacağı düşünülmüştür²³⁵. 1929 Dünya Ekonomik Krizinin serbest piyasa mekanizması ile çözülemeyeceğinin anlaşılması ise devletin ekonomiğe müdahalesinin gerekliliği anlaşılmış ve bu durum da sosyal devletin ortaya çıkışına önemli katkı sağlamıştır²³⁶.

1929 Dünya Krizinin yıkıcı etkilerinin ardından yaşanan II. Dünya Savaşı ile daha kötü bir hal olan liberal düzenin kurtuluş reçetesi olarak Keynes'in düşünceleri görülmüştür²³⁷. John Maynard Keynes, 1936 yılında yayınlanan "İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi" adlı eserinde; söz konusu yetersizliklerin temeli olarak gördüğü

²³³ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 123.

²³⁴ SINGLETON, Jeff, "The American Dole: Unemployment Relief and the Welfare State in the Great Depression", Greenwood Press, London, 2000, s. 59.

²³⁵ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 131.

²³⁶ BAŞKAYA, Fikret, Sosyal Devletin Yükselişi ve Düşüşü, Maki Yayınları, Ankara, 2005, s. 13-14.

²³⁷ DOĞAN, İlyas, Parçalanmış Küreselleşme, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 196.

“bırakınız yapsınlar” klasik liberal anlayışın terk edilerek bunun yerine devletin ekonomiye müdahalesinin mecburiliğini dile getirmiştir²³⁸.

Ardından II. Dünya Savaşı, sosyal devletin gerekliliğin anlaşılması ile bir dönüm noktası olarak nitelendirilmiştir²³⁹. II. Dünya Savaşı sonrasında birçok devlette sosyal devletin altın çağı olarak isimlendirilen bir dönem başlamıştır.²⁴⁰ Sosyal devlet üzerinde sağlanan uzlaşma neticesinde kişilere sunulan sosyal ve ekonomik korumalar hak niteliğe gelerek devletler tarafından anayasalarda kapsamlı bir şekilde düzenlenmeye de yine bu dönemde başlamıştır²⁴¹.

1974-1975 Krizi ile birlikte başlayacak olan genişleyici uzun dalganın tersine dönmesi ilk olarak 1960’lı yılların sonlarına doğru belirti vermeye başlamıştır. 1974-1975 Krizi ile birlikte ekonomik durgunlaşma süreci beraberinde yüksek işsizliği getirmiş, işsizliğin artması ise beraberinde sosyal harcamalarda bir artışı getirmiştir²⁴². Bu zincirin son halkasını ise sosyal harcamaların vergiler ile karşılanması nedeniyle

²³⁸ “... birbiri ardına tüketim eğilimi ve yatırımın uyarılmasını düzenlemek için görevlerilen devletin işlevlerinin genişletilmesi, on dokuzuncu yüzyıl politika yazarları ya da çağdaş Amerikan yatırımcısı açısından bireycilik ilkelerine karşı korkunç bir başkaldırı gibi görünecek olmasına karşın ben bu durumu... destekliyorum.” (KEYNES, John Maynard [Çeviren: Uğur Selçuk Akalın], Genel Teori: İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Kalkedon Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 319.)

²³⁹ Hewitt, Paul S., “The End of the Postwar Welfare State”, Washington Quarterly, Vol: 25, No: 2, 2002, s. 14.

²⁴⁰ PIERSON, Christopher, Beyond The Welfare State?, s. 122.

²⁴¹ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 149.

²⁴² MANDEL, Ernest (Çeviren: Yavuz Alogan), Uluslararası Ekonomide İkinci Kriz, Koral Yayınları, İstanbul, 1990, s. 34.

ekonomik durgunluğun günden güne daha da derinleşmesi oluşturmaktadır²⁴³. Ancak bundan daha da önemlisi, söz konusu devasa maliyetlere sosyal devlet sisteminin neden olduğu yönündeki düşüncelerin dikkat çekici şekilde artması olmuş ve bununla birlikte sosyal devlet anlayışında bir geriye gidiş süreci başlamıştır²⁴⁴.

Türkiye’de sosyal devletin ortaya çıkış ve gelişim sürecine baktığımızda ise; I. Dünya Savaşı sonrasında cumhuriyetin kuruluşunun ilk yıllarında ulusal kalkınmayı ön planda tutan ekonomik politikaların benimsendiği görülmektedir. 1920 yıllarında tüm dünyada yaygınlaşmaya başlayan Keynes’in sosyal devlete ilişkin görüşleri ise Türkiye’de yeni tanınmaya başlanmış ve 1922 yılında Fethi Okyar, Keynes’in çalışmalarını Türkçeye çevirmiş ve Türk insanına tanıtmıştır²⁴⁵. Bu süreçte genel itibariyle, liberal dünya düzeni içerisinde bir ulus devlet yaratılmaya ve ulusal sanayi geliştirmeye, sonuç olarak ise batı uygarlıkların düzeyine ulaşmak için sıkı tedbirler alınmaya çalışılmıştır²⁴⁶.

1921 Anayasası’nda sosyal devlet ile ilgili bir bilgiye yer verilmemiş bunun yanında 1924 Anayasası’nda ise devletin özellikle ekonomi alanında etkin bir konuma getirilmesi ancak 1937 yılında yapılan değişiklikle gerçekleşmiş ve 1924 Anayasası’nın Esas Hükümler Bölümünün 2. maddesi “ Türkiye Devleti cumhuriyetçi, milliyetçi, halkçı, devletçi, laik ve devrimcidir.” biçimine dönüşmüştür. 1924 Anayasası’nda devletçilik ilkesinin yer almasına rağmen; Türkiye bir süre daha liberal iktisat

²⁴³ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 369.

²⁴⁴ KAZGAN, Gülten, Küreselleşme ve Ulus Devlet: Yeni Ekonomik Düzen, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005, s. 232.

²⁴⁵ ÇAVDAR, Tevfik, Türkiye’de Liberalizm (1860-1990), İmge Yayınları, Ankara, 1992, s. 199.

²⁴⁶ SALLAN GÜL, Songül, a.g.e., s. 265.

politikaları ile kalkınmaya çalışmıştır²⁴⁷. Bununla birlikte; Cumhuriyetin ilk yıllarında özel kesim olmadığından devlet, zorunlu olarak üretici rolü üstlenmiştir. Bu konu hakkında Mustafa Kemal Atatürk de; “devletin... bazı ekonomik işlerde de düzenleyici rolünü ilke olarak kabul etmek uygun görülmelidir.”²⁴⁸ Şeklinde beyanlarda bulunmuştur. Bu durumun geçici olması ve özel kesimin kalkınması ile devletin ekonomi alanında üretici konumunu bırakması planlanmış olmakla birlikte; bir süre daha bu politikaya devam edilmiştir. Söz konusu politikaların devam etmesi bazı düşünürler tarafından, komuta ekonomisine benzetilerek “dünyada sosyalizmi terk etmeyen iki ülkeden biri Küba ise diğeri de Türkiye’dir” şeklinde ifade edilmiştir²⁴⁹.

Türkiye’de tam anlamıyla ve sistematik olarak sosyal devletten bahsedebilmek ancak 1960 sonrasında mümkün olmuştur. 1961 Anayasası’nın kabulü ile birlikte sosyal devlet bir ilke olarak Anayasamıza girerek sistemleşmiştir²⁵⁰. 1961 Anayasası’nın kabulü ve 1982 Anayasası’nın kabulüne kadarki dönemde sosyal devlet nihai sınırlarına ulaşmış olup 1982 Anayasası’nın kabulü ile birlikte bir geriye gidiş yaşamış, başka bir ifadeyle altın çağından gümüş çağına geçiş yapmıştır. 1982 Anayasası sosyal devlet olgusuna, 1961 Anayasası’ndan belirgin şekilde farklı yaklaşmamakla²⁵¹ birlikte 1982 Anayasası’nda tanınan sosyal hakların devlete ve ekonomiye bir maliyetinin olacağı

²⁴⁷ SERTER, Nur, Devlet Görevlerindeki Gelişmelerin Sonucu Olarak Sosyal Devlet, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1994, s. 120.

²⁴⁸ EYAPAN, Rafet, “Atatürk ve Sosyal Devlet”, Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi, S: 43, C: 15, 1999, s. 276.281.

²⁴⁹ EYAPAN, Rafet, a.g.m., s. 276.

²⁵⁰ KARACA, Coşkun; ÇAM, Yeşim, “Türkiye’de Sosyal Devlet Anlayışının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, S: 176, 2019, s. 77.

²⁵¹ KARA, Uğur, a.g.e., s. 263.

düşüncesi sosyal devlet ilkesini sınırlandırarak mali ve ekonomik önceliklerin gerisinde bırakmıştır²⁵². Sosyal devletin Türkiye’de gelişmesi ve dönüşümü incelendiğinde her ne kadar sosyal devletten bir geriye gidişin yaşandığı gözlense de özellikle kriz dönemlerinde sosyal devlet harcamalarında yaşanan azalmaların, bir süre sonra tekrar artışa geçmesi sosyal devletin belirli dönemlerde etkisini azaltmakla beraber varlığını sürdürdüğünü ve ilkeden vazgeçilmediğini göstermektedir²⁵³.

B- Sosyal Devlet İlkesinin Anlamı Ve Ulaşılacak İstenen Amaç

Sosyal devlet kavramı Nicholas Barr’ın ifadesiyle, içinde farklılıklar barındıran bir mozağe benzemektedir²⁵⁴. Sosyal devlet ilkesini her bir kelimeyi ayrıca inceleyerek anlamlandırmaya çalıştığımızda; insanın yalnız başına yaşayan bir Robinson Crusoe olmaması ve bununla birlikte sadece bir toplumun üyesi olmaması sebebiyle²⁵⁵, “sosyal” sözcüğünün “toplumsal” sözcüğü ile eş olmadığını aynı zamanda “yardım” kavramı içinde de eritemeyeceğini söyleyebiliriz. Zira sosyal devlet yalnızca bir “sosyal yardım devleti” olmadığı gibi olabildiğince kapsamlı olan bir “sosyal politika devleti” demek de değildir. Sosyal devlet daha ziyade içerisindeki her bir kelimenin anlam bütünlüğü ile geleneksel devletçilik ve sanayi çağının toplumsal yaşamı arasındaki çelişkiden var olmuş bir devlettir²⁵⁶.

²⁵² KARACA, Coşkun; ÇAM, Yeşim, a.g.m., s. 77.

²⁵³ CANDAN, Hakan; MALTAŞ EROL, Arzu, “Türkiye’de Sosyal Adaletin Temininde Sosyal Devletin Rolü”, Sayıştay Dergisi, S: 106, 2017, s. 114.

²⁵⁴ BARR, N., Economics of The Welfare State, Oxford University Press, Oxford, 2012, s. 7.

²⁵⁵ MÜLLER, Gerhard, “Die Sozialstaatsmaxime des Grundgesetzes”, Bundesarbeitsblatt, 1974, s. 257.

²⁵⁶ GÖREN, Zafer, a.g.e., s. 22.

Sosyal devlet kavramı ilk olarak William Temple tarafından kullanılmıştır. Temple'ın ifade ettiği refah devleti (Welfare State), 1945 yılında İngiltere'de kanunlaşarak hayata geçmiştir. Bu kapsamda sosyal devlet ile ifade edilmeye çalışılan; toplumda her bir bireyin olanaklardan eşit şekilde yararlanmaları gerektiği ve bunun devletin müdahalesi ile olabileceğidir²⁵⁷. Günümüz anlayışıyla devlet artık tribünde bir izleyici değil, bizzat olayları düzenleyen, ona yeni şekiller veren önemli rollere sahip bir oyuncudur²⁵⁸.

Temple'nin kullanmış olduğu "Refah Devleti (Welfare State)" terimi, II. Dünya savaşı döneminde Nazi Almanya'sının "Otoriter Devlet (Power State)" olarak ifade edilmesinden sonra ortaya çıkmış bir tabirdir. II. Dünya Savaşı'nın sona ermesinin akabinde harap olan ve çok fazla yeniden inşası gereken ülkelerde ümidi temsil amaçlı olarak "Refah Devleti (Welfare State)" terimi kullanılarak bir fark yaratılmaya çalışılmıştır²⁵⁹.

"Sosyal Devlet (Sozial Staat)" terimi, sosyal devlet adıyla Anglo-Amerikan literatüründe kullanılmamış buna karşılık Almanca Dili'nin kullanıldığı ya da Alman literatürünün hakim olduğu ülkelerde kullanılmıştır²⁶⁰. Türkçe literatürde ise sosyal

²⁵⁷ ATHERTON, John; BAKER, Christopher; READER, John, "Faiths an the new social and welfare policy: How do we understand the Big Society?", Christianity and the New Social Order (eBook by Graphicraft Ltd.), Hong Kong 2011, https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=9l2pAwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT7&dq=Christianity+and+Social+Order&ots=qT4ho1fjDB&sig=pKkHpPOUpQIpTHZsohmGWTDJfug&redir_esc=y#v=onepage&q=Christianity%20and%20Social%20Order&f=false (Erişim Tarihi: 03.06.2021).

²⁵⁸ SERTER, Nur, a.g.e., s. 31-32.

²⁵⁹ AKTAN, C. Can; ÖZKIVRAK, Özlem, Sosyal Refah Devleti, Okutan Yayınları, İstanbul 2008, s. 16.

²⁶⁰ SERTER, Nur, a.g.e., s. 35-36

devlet, Almanca literatürdeki “Sozial Staat”, İngilizce literatürdeki karşılığı olan “Welfare State” veya “Social Welfare State” ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır²⁶¹. Bununla birlikte Türkçe literatürde de sosyal devletin anlamının bu kadar basit bir şekilde hem “Sozial Staat” hem “Welfare State” olamayacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu bağlamda sosyal devletin kavram tartışmasına yol açan söz konusu ayırım, sosyal devletin “Beveridgian” ve “Bismarckian” olmak üzere geniş bir ayrıma tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır²⁶². İngiltere’de sosyal devlet, Beveridge’in düşünceleri kapsamında anlamlandırılırken²⁶³, Almanya’da Bismarck’ın düşünceleri kapsamında değerlendirilmektedir. Bu sınıflandırma kapsamında, İngiltere’de ve Almanya’da yaşanan sosyal devletin gelişim süreci, diğer ülkeler üzerinde etkili olmuş ve hangi sosyal devlet anlayışı daha fazla baskın gelmişse o tercih edilmiştir²⁶⁴. Beveridgian sosyal devlet anlayışı yani İngiltere’de etkili olan “Welfare State”, yoksulluğun kaybolmasını merkeze alarak bu kapsamda tam istihdam, herkese yeterli gelir ve ulusal sigorta sistemini önemsemektedir. Beveridgian sosyal devletinde, bu kapsamda yapılan çalışmaların en önemlisini sosyal güvenlik sistemi oluşturmaktadır²⁶⁵.

²⁶¹ DOĞAN, Yavuz, Türkiye’de Sosyal Devlet Harcamalarının Gelişimi (1980-2006), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2008, s. 6.

²⁶² PIERSON, Christopher, “*Contemporary Challenges to Welfare State Development*”, Political Studies, Vol: XLVI, 1998, s.

²⁶³ SAVCI, Bahri, “*Evrenin “Merçeği” İnsan Üzerine*”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C: XLVI, 1991, s. 6.

²⁶⁴ GLADSTONE, David, *The Welfare State and the State of Welfare*, British Social Welfare Past, Present and Future, Ed. David Gladstone, UCL Press, London, 1995, s. 5.

²⁶⁵ SAVCI, Bahri, a.g.m., s. 6.

Bismarckian sosyal devlet anlayışı diğer bir ifadeyle Almanya’da etkili olan “Sozial Staat”, Beveridgian sosyal devlet gibi tam istihdamı ve sosyal güvenliği önemsemekle birlikte, sosyal güvenliğin finansmanında vergiler aracılığıyla devlete önemli görevler yüklemektedir²⁶⁶.

Bu kapsamda; “Refah Devleti (Welfare State)”, sosyal güvenlik sistemi üzerine kurulu olan ve kişilerin yoksulluk içerisinde olmadığı tam istihdamın sağlandığı adeta refah içinde yaşayan bir insan topluluğunun olduğu devleti ifade etmektedir. Bununla birlikte; “Sosyal Devlet (Sozial Staat)”, sosyal güvenliği önemsemekle birlikte sosyal devlet ilkesi ile ulaşılmak istenen amaçları gerçekleştirmek için devlete daha fazla görev yükleyen ve devletin görevlerini gerçekleştirme noktasında finansman ihtiyacının önemli bir kısmını vergiler aracılığıyla sağlayan devleti ifade etmektedir.

Sosyal devlet ilkesinin anlamı ülkeden ülkeye zamandan zamana değişmekle birlikte içeriği sonradan doldurulacak bir norm ya da program kuralı değildir. Sosyal devlet ilkesi temellerini hukuksal olarak bağlayıcılığı bulunan anayasal normlardan almaktadır. Anayasa sosyal düzenin adaletli bir şekilde yürütülebilmesi için sosyal devlet ilkesinin somutlaştırılması konusunda yasa koyucuya görevler yüklemekte olup yasa koyucu sosyal devlete ilişkin yasalar koyacak ve böylece sosyal devlet içi boş bir norm ya da bağlayıcılığı bulunmayan tavsiye niteliindeki norm niteliğinden uzak kalacaktır²⁶⁷. Bu kapsamda sosyal devletin kavram olarak soyutluğa bir gönderme

²⁶⁶ GÜMÜŞ, Tarık, a.g.e., s. 263.

²⁶⁷ GÖREN, Zafer, a.g.e., s. 19.

yaptığı bununla birlikte devletin faaliyetleri neticesinde somutlaştığını söylemek mümkün olacaktır²⁶⁸.

Sosyal devlet ilkesine ilişkin üzerinde durulması gereken bir diğer konu da özgürlük anlayışıdır. Sosyal devletin özgürlük anlayışı liberal devletin özgürlük anlayışından ayrılmakta olup liberal düşüncede kişiyi devlet karşısında koruyan özgürlükler bulunmaktayken sosyal devlette, devlete olumlu edim yükümlülükleri yükleyen haklar söz konusudur²⁶⁹. Bu kapsamda sosyal devletin “özgürleştirme” görevinin olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. “Özgürleştirme” kavramı, “özgürlük” kavramından farklı olup özgürleştirmede kişi önünde bulunan ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması ile özgürlüğüne kavuşabilmektedir. Söz konusu bu ekonomik ve sosyal engelleri kaldırma görevi de sosyal devlet anlayışına göre devlete aittir²⁷⁰. Özgürlük hakları konusunda sosyal devlet, zayıf olan bireylerin temel hak korumasını güçlendirmeği amaçlamaktadır. Bunu yaparken ise devlet, özgürlük haklarının her türlü kötüye kullanımını yasaklamakta ve sosyal açıdan daha güçlü olan kişilerin özgürlüklerinin diğer bireylere yük olmamasına dikkat etmektedir²⁷¹. Sosyal devlet, kişiler arasındaki eşitsizlikleri azaltıp dengeyi sağlayarak, sosyal devletin temeli olan sosyal hakları hukuki düzenlemelerde tanıyarak, ekonomik hayata planlı ve gerektiği şekilde müdahalelerde bulunup kişileri yoksulluktan kurtararak, insanlık onuruna uygun bir yaşam garanti etmek için var olmuştur.

²⁶⁸ CANDAN, Hakan; MALTAŞ EROL, Arzu, a.g.m., s. 92.

²⁶⁹ GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Bursa, 2018, s. 192.

²⁷⁰ GÖZLER, Kemal, a.g.e., s. 192.

²⁷¹ GÖREN, Zafer, a.g.e., s. 8.

Sosyal devlet en genel anlamıyla; sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır²⁷². Söz konusu amaçlar içerisinde ise en çok önem arz eden ise sosyal adaletin gerçekleştirilmesidir. Zira sosyal adalet sağlanmadığı sürece sosyal refaktan ve sosyal güvenliklikten 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 almaktadır²⁷³.

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 amaçlamaktadır²⁷⁴.

Devlet sosyal devlet aracılığı ile kişilerin önündeki sosyal ve ekonomik engelleri kaldırmak suretiyle kişilerin toplum içinde gerçek anlamda özgür olmasını

²⁷² BALTA, T. Bekir, İdare Hukuku, C: I, Genel Konular, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1972, s. 113.

²⁷³ YILMAZTÜRK, Aysun, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki İstisna ve Muafiyetlerin Sosyal Devlet Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir, 2004, s. 17.

²⁷⁴ AKTAN, Can, Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi, Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı Yayınları, Ankara, 2000, s. 20.

sağlayacaktır²⁷⁵. 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 desteklemektedir²⁷⁶.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de kararlarında, sosyal devletin Anayasanın 5'inci maddesiyle de bağlantısını kurmak suretiyle; sosyal adalet ve insan haysiyetine uygun bir biçimde yaşama unsurlarına büyük bir önem atfetmiştir. Bu kapsamda; Anayasa Mahkemesi bir kararında sosyal devleti şöyle tanımlamıştır: *“Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir... hukuk devletinin amaçladığı kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir... Anayasa'nın, Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer verdiği sosyal hukuk devletinin 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”*²⁷⁷ Anayasa Mahkemesi bu ifadeler ile sosyal devletin sosyal adalet ve herkesin insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmekle yükümlü olduğunu

²⁷⁵ YILMAZTÜRK, Aysun, a.g.e., s. 25.

²⁷⁶ GÜL, Hüseyin; SALLAN GÜL, Songül, *“Sosyal Devletten Çalışma Refahına Geçişte Sosyal Haklar ve Yoksullar”*, Amme İdaresi Dergisi, S: 40(3), s. 7-8.

²⁷⁷ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1988 Tarih,1988/19E. ve 1988/33K. Sayılı Kararı. (Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S:24, s. 451-452.)

dile getirmiş ve bu amacı gerçekleştirebilmek için ise ekonomiye müdahalesinin gerekli olduğunu belirtmiştir²⁷⁸.

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 edilmektedir²⁷⁹.

Sosyal devlet adil gelir dağılımı ve yoksullukla mücadele için kamu gelir ve kamu harcamalarını araç olarak kullanmakta²⁸⁰ olup bu araçların en önemlisi ise vergi politikalarıdır. Sosyal devlet vergilendirmeyi, gelir ve servet arasındaki eşitsizliğin önlenmesinde, sosyal dengenin sağlanmasında kullanmaktadır²⁸¹. Sosyal devlet ilkesi ile birlikte, vergilendirmenin geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenleme işlevi de ön plana çıkmıştır. Böylece vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin “Leave Them As You Find Them (Bulduğun Gibi Bırak)” kuralı sosyal devlet ilkesi ile etkisini kaybetmiştir²⁸². Ayrıca vergilemenin yeniden dağıtıcı özelliği de sosyal devlet ilkesi ile birlikte daha çok gündeme gelmiş ve gelirin

²⁷⁸ ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 17. Basım, Ankara, 2017, s. 143.

²⁷⁹ ÖZBUDUN, Ergun, a.g.e., s. 141.

²⁸⁰ AKTAN, C. Can; ÖZKIVRAK, Özlem, a.g.e, s. 41-43.

²⁸¹ DUMAN, İlker Hasan, Sosyal Devlet, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 58.

²⁸² TİPKE, Klaus, Steurrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 24'ten aktaran ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 37, S: 1-4, 1980, s. 145.

adil bir şekilde dağıtılması suretiyle sosyal adalete ulaşmada kendisini göstermiştir²⁸³. Nitekim sosyal devlet, çağdaş insanların yaşadığı bir devlet olup çağdaş devletlerde adil bir vergilendirme söz konusu olup vergilendirmenin adil olması, gelir dağılımının da adil olmasını sağlayacaktır. Gelir dağılımında adil bir dengenin olması ise sosyal adalete dolayısıyla sosyal devletin adalet anlayışına götürecektir²⁸⁴. Nihayetinde, sosyal devletin amacı sosyal adaleti sağlamak olup bunun en etkili aracı olarak da vergileme ile adaletin sağlanması olduğu görülmektedir.

C- Sosyal Devlet İlkesi Kapsamında Sosyal Adalet İle Vergi Adaletinin Tespiti

1- Vergi Adaletinin Sosyal Adalet Kavramı İle Birlikte Açıklanması

Sosyal devletin görevlerinden birisi de sosyal adaleti sağlamak olup bu durum bir önceki başlıkta belirtilmiştir. Sosyal devlet kavramı çok boyutlu bir kavram olup bu boyutlarından birini sosyal adalet oluşturmaktadır.²⁸⁵ Diğer bir ifadeyle; sosyal devletin ödevi olan sosyal ve ekonomik hakların sağlanması aynı zamanda sosyal adaletin temin edilmesi olarak da görülmektedir²⁸⁶. Sosyal devletin sosyal ve ekonomik hakları sağlama ödevi yanında insan onuruna yaraşır yaşam standartlarını sağlama ödevinin de sosyal adalet ile ilişkisi büyüktür. Zira sosyal adalet sağlanmaksızın insan onuruna yaraşır bir yaşam standardının temini mümkün değildir²⁸⁷. Bu kapsamda; sosyal

²⁸³ AKTAN, C. Can; ÖZKIVRAK, Özlem, a.g.e., s. 56-58.

²⁸⁴ GÜÇLÜ, Faruk, Vergi ve Sosyal Devlet, Sabev Yayınları, Ankara, 2007, s. 111.

²⁸⁵ RAWLS, John (Çeviren: Vural Fuat Savaş), “Bölüşürücü Adalet”, Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi (Hazırlayan: Hayrettin Ökçesiz), 7. Kitap, İstanbul Barosu Yayını, İstanbul, 2003, s. 25.

²⁸⁶ BALI, Ali Şafak, Çok Kültürlülük ve Sosyal Adalet, Çizgi Kitabevi, Konya, 2001, s. 101.

²⁸⁷ BULUT, Nihat, “Küreselleşme Sosyal Devletin Sonu Mu?”, A.Ü. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 52, S: 2, Ankara, 2003, s. 174.

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.

Türk Anayasa Mahkemesi de 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”*²⁸⁸ ifadeleri ile anlamlandırmıştır. Diğer taraftan, Türk Anayasa Mahkemesi sosyal devleti, hukuk devletinin ileri bir aşaması olarak ifade etmiştir²⁸⁹. 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 yükümlülüğünün içerir. Sosyal devlet temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır”*²⁹⁰. Türk Anayasa Mahkemesi sosyal hukuk devletini; *“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*

²⁸⁸ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 17.10.1972 Karar Tarihli, 1972/16E. ve 1972/49K. Sayılı Kararı.

²⁸⁹ Türk Anayasa Mahkemesi’nin 05.01.1988 Tarih, 1987/14 E. ve 1988/1 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19908.pdf> (Erişim Tarihi 16.08.2021), Aynı Yöndeki bir Diğer Karar İçin Bakınız: Türk 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: 16.08.2021).

²⁹⁰ Türk 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: 16.08.2021).

*tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin, adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeğe kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimi uygulayan devlet*²⁹¹ biçiminde ifade etmiştir. 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 tutmuştur²⁹²

Doktrinde ise sosyal adaletin anlamı hakkında farklı görüşler bulunmakta olup sosyal adalet kavramı ilk olarak Sanayi Devrimi ile gündeme gelmiş olup esas olarak ön plana çıkışı ise II. Dünya Savaşı sonrasında mümkün olmuştur²⁹³. 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 karlılığın adil olarak paylaşılması

²⁹¹ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.1967 Tarih ve 1963/336 E. ve 1967/29 K. Sayılı Kararı, https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_06.pdf (Erişim Tarihi: 16.08.2021).

²⁹² Bundesverfassungsgericht KPD Kararı, <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv005085.html> (Erişim Tarihi: 03.03.2021), Bundesverfassungsgericht Sosyal Yardım Kararı, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/Is20191105_1bv1000716.html (Erişim Tarihi: 03.03.2021)

²⁹³ BALI, Ali Şafak, a.g.e., s. 24.

ve çatışmanın ortadan kalkması ancak zenginlin eşit dağılımını sağlayacak kurallar ile mümkündür²⁹⁴.

Sanayi Devriminin ardından 1929 Ekonomik Krizi ile birlikte Katolik kilisesi yeni bir felsefi anlayışa yönelmiş olup bu anlayış sosyal adalettir²⁹⁵. Bu yayın 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 sosyal devlet anlayışı ile zirveye ulaşmıştır. Bununla birlikte günümüzde halen toplumsal eşitsizliklerin varlığı karşısında sosyal adalet kavramı önemini halen korumaktadır²⁹⁶.

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 düşünülmektedir²⁹⁷. Rawls'a göre eşitsizliklerin giderilmesi süreci iki temel ilkeye dayanmaktadır. Bunlar; özgürlük ve adil fırsat eşitliğidir²⁹⁸. Rawls, söz konusu bu ilkeleri toplumsal sözleşme

²⁹⁴ TOPAKKAYA, Arslan, “*Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?*”, http://www.politikadergisi.com/sites/default/files/kutuphane/sosyal_adalet_kavrami_sadece_bir_ideal_midir.pdf (Erişim Tarihi: 28.03.2021), s. 3.

²⁹⁵ TOPAKKAYA, Arslan, “*Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?*”, s. 3.

²⁹⁶ ARIK, 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, s. 282.

²⁹⁷ BARRY, Norman P., *Modern Political Theory*, Palgrave Press, New York, 2000, s. 150.

²⁹⁸ POGGE, Thomas, *Küresel Yoksulluk ve İnsan Hakları*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları İstanbul, 2006, s. 167.

ile kabul edilmiş olduğu kabulüyle meşrulaştırmaktadır²⁹⁹. 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 düşünmektedir³⁰⁰. 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 olmadığını³⁰¹.

Sosyal adalet kavramını açıklamaya çalışan düşünürlerden biri olan Miller'a göre sosyal adalet iyi ile kötünün kişiler arasında nasıl dağıtılması gerektiği meselesidir³⁰². Bu kapsamda, sosyal adaletin gerçekleştirilebilmesi Rawls'den farklı olarak üç ilkeye dayandırılmaktadır. Bu ilkeler; ihtiyaç (need), hak etmek (desert) ve eşitlik (equality) ilkeleri olup³⁰³ sosyal adaletin kişilerin ihtiyaç duydukları ve hak ettikleri oranda talep edilebilecek bir kavram olarak nitelemiştir. Miller aynı zamanda sosyal adalet kavramını eşitlik ilkesi ile anlamlandırmaya çalışmış ve "Equality Or Equity" tartışmasında "Equality" tarafından kaldığını göstermiştir. Miller'ın adalet anlayışı temelde Rawls ile aynı olmakla beraber sosyal devlet boyutu anlamında farklılaşmaktadır.

²⁹⁹ RAWLS, John, A Theory of Justice, Revised Edition, The Belknap Press Of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1999, s. 10.

³⁰⁰ Rawls, John, Siyasal Liberalizm, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 51.

³⁰¹ BALI, Ali Şafak, a.g.e, s. 158-159.

³⁰² MILLER, David, Principles of Social Justice, Harvard University Press, Cambridge, 1999, s. 1.

³⁰³ MILLER, David, a.g.e., s. 245.

David Harvey'e göre ise sosyal adalet; toplumsal bir durumdur. Bu kapsamda eşitsizlik ve adaletsizliğin olmadığı bir toplumda, kişilerin kaynaklara eşit olarak ulaşabildikleri bir durumdur³⁰⁴. Sosyal adalete 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*”tır³⁰⁵.

Sosyal adalet kavramı ile ilgili bu kadar farklı tanımlamaların olmasının nedeni, insanlar arasında yaşanan eşitsizliklerin her toplumda farklı seyretmesidir. 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 mümkündür³⁰⁶. Sosyal adalet mutlak bir eşitlik olmadığı gibi mutlak bir eşitliğin hedef olması ancak bir ideal olarak kalacaktır³⁰⁷. Sonuç olarak; sosyal adalet, kişiler arasında gelir dağılımı, yaşam standartları gibi hallerde bir dengenin varlığını, çatışmaya sebep olabilecek

³⁰⁴ 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, s. 117.

³⁰⁵ ÇAKIR, Mehmet, “Erol Güngör ve Sosyal Adalet”, Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri, (Ed. Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019, s. 244.

³⁰⁶ GÜVEN, Sami, Sosyal Politikanın Temelleri Ezgi Yayınları, Bursa, 1995, s. 17-18.

³⁰⁷ TOPAKKAYA, Arslan, “Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?”, s. 1.

farklılıkların engellenmesini amaçlayan sosyal devlet ilkesi temelli bir adalet anlayışını ifade etmektedir³⁰⁸.

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 adiline bir şekilde paylaşılması olduğu söylenebilecektir³⁰⁹. Adil bir gelir dağılımının sağlanması hedefine ulaşmada kullanılan en yaygın yol adil bir vergi yükü politikası işletmektir³¹⁰.

Sosyal adalete uygun bir vergileme politikası, kişilerin gelirlerindeki farkları azaltacak biçimde olmasını gerektirmekte olup vergilemenin bu şekilde kullanılması fikri John Stuart Mill'e uzanmaktadır³¹¹. 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 getirecektir³¹². Buna göre, sosyal devlet ilkesi ile vergi adaletine ulaşılması 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

³⁰⁸ KIRBOĞA, 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, s. 217.

³⁰⁹ TUNAYA, Tarık Zafer, Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1997, s. 733.

³¹⁰ GÜVEN, Sami, a.g.e., s. 18.

³¹¹ 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, s. 187.

³¹² PAMAK, Mehmet, a.g.m., s. 187.

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 alınacağı 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 temininde kullanılan en önemli yöntem³¹³ olup mali güce göre vergilendirmenin sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olduğunu söylemek yerinde olacaktır³¹⁴.

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. Bu kapsamda adil gelir dağılımının sosyal devlet ilkesi eksenli vergi adaletinin sağlanması yolu ile temini, mali güce göre vergilendirme yöntemi ile mümkün olmaktadır. Bu kapsamda sosyal devlet ilkesi ile

³¹³ PAMAK, Mehmet, a.g.m., s. 187.

³¹⁴ MISES, Von Ludwig, Human Action, The Scholar's Edition, Ludwig Von Mises Institute, Auburn, Alabama, 1998, s. 738.

vergi adaletine ulaşmak için kullanılacak olan mali güce göre vergilendirme yönteminin incelenmesi gerekmekte olup bir sonraki başlık altında detaylandırılacaktır.

2- “Vergilemede Adaletin Gerçekleşmesi” İle “Adaletin Vergi Yoluyla Gerçekleşmesi” Ayrımı

Sosyal adalet, temelde kişiler arasındaki paylaşımın adil olmasını amaçlamakta ve ulusal gelirin daha dengeli paylaşımını hedeflemektedir. Bu itibarla, toplumun bir parçası olan her bir bireyin sosyal ve ekonomik anlamda insan onuruna yaraşır asgari hayat standartlarına kavuşmasını sağlayarak gerçekten özgür ve eşit bir yaşamı mümkün kılmaktadır³¹⁵. Bu kapsamda sosyal adaletin adil dağılım kavramıyla yakın olduğu söylenebilecek³¹⁶ olup sosyal adalet kavramı dağıtıcı adalet olarak da ifade edilebilecektir. Bu kapsamda söz konusu dağıtım sadece kaynakların değil aynı zamanda sorumlulukların, ödevlerin de dağıtım anlamına gelecektir³¹⁷.

Kişilerin yaşamış oldukları toplumda, birçok devletin Anayasasında da yer verilen en önemli ödevlerinden birisi de vergi ödevidir. Sosyal adalet ile amaçlanan adil dağılım içerisinde verginin önemi burada başlamaktadır. Adil dağılımın öncelikle kişilerin ödevi niteliğinde olan vergilerde söz konusu olması gerekmektedir. Vergilerin adil dağılımı denildiği takdirde akla gelen kavram “vergi adaleti”dir. Vergi adaleti kavramının vergi yükünün kişiler arasında dengeli dağıtılması, vergi yüküne gücü daha fazla olanın daha çok, zayıf olanın ise daha az katlanacağı şekilde düzenlenmesi olarak

³¹⁵ BULUT, Nihat, “*Sosyal Devlet İlkesini Yeniden Düşünmek*”, s. 25.

³¹⁶ HARVEY, David (Çeviren: Mehmet Moralı), *Sosyal Adalet ve Şehir*, 3.Baskı, Metis Yayınları, İstanbul, 2009, s. 95.

³¹⁷ CANDAN, Hakan; MALTAŞ EROL, Arzu, a.g.m., s. 94.

kabul edilmesi halinde söz konusu bu kavram ile vergilendirme süreci kast edilmekte ve anlam olarak dar bir çerçeveye sahip olmaktadır.

Bununla birlikte; “vergi adaleti” kavramı, yalnızca vergilendirme sürecinde adil olmaktan ibaret değildir. Vergi adaleti, adaletin bir türüdür³¹⁸. Bu sebeple tümden varım yorum yöntemi ile adalet kavramı ile varılmak istenen amaçların vergi adaleti kavramıyla da amaçlandığını söylemek yanlış olamayacaktır. Zira sosyal adalet kavramının adil bir gelir dağılımını sağlama amacı vergi adaletinde de bulunmaktadır. Sosyal adalet ile kişiler arasında bulunan dengesizliklere yol açan sosyal ve ekonomik engellerin kaldırılması³¹⁹, vergi adaletinde de söz konusu olmaktadır. Vergi adaleti dar anlamıyla vergilendirmede sürecinde vergi yükünün adil dağılımını amaçlamakla birlikte geniş anlamıyla *-daha doğru bir ifadeyle sosyal devlet ilkesi yoluyla açıklandığı takdirde-* hem vergilendirme sürecinde adil bir düzeni hedef edinmekte hem de vergi politikaları ile sosyal adaletin teminini sağlamaktadır.

Vergi adaletini sosyal devlet ilkesi yoluyla açıklayan dolayısıyla vergi adaletini geniş anlamıyla yani sosyal adalet kavramı ile birlikte düşünen ülkelerin başında Almanya gelmektedir. Bu durumun en önemli sebebi ise Almanya’da bazı alanlarda kısıtlanmış olsa da sosyal devlet anlayışının varlığıdır³²⁰. Örneğin; Almanya, dünyada

³¹⁸ SOYDAN, Billur Yaltı, a.g.m., s.98.

³¹⁹ GÜVEN, Sami, a.g.e., s. 22.

³²⁰ DEMİRTAŞ, Birgül, “Almanya’nın Kovid-19’la Mücadelesinin Anatomisi”, <https://www.aa.com.tr/tr/analiz/almanya-nin-kovid-19la-mucadelesinin-anatomisi/1808549> Erişim

Tarihi: 22.02.2021).

ilk kez sağlık sigortası sistemini kuran ülke konumundadır³²¹. Almanya İmparatorluk döneminde Alman Őansölyesi Otto von Bismarck'ın yönetimindeki hkmet 1883'de sağlık sigortası sistemini kurmuŐ ve piyasa ekonomisine bu Şekilde devletin ilk müdahalesi baŐlamıŐtır³²². Bu kapsamda Almanya sağlık sigortası ile vatandaŐlarına sağlık güvencesi sağlarken diğer yandan da ağır çalışma koŐullarının etkisini azaltmaya çalıŐıyor ve dünyadaki en iyi sosyal devlet örneklerinden birini inŐa ediyordu³²³. Sosyal devlet ilkesinin Alman Anayasasına girmesinin ardından ise sosyal devlet uygulamalar artmıŐtır. Alman Anayasası'nın 20. maddesine göre; "Almanya Federal Cumhuriyeti demokratik ve sosyal bir federal devlettir." Anayasada yer verilen "sosyal" terimine verilen anlam ile birlikte devletin benimsemiş olduğu sosyal devlet olma yolundaki uygulamalar ŐekillenmiŐtir³²⁴. Diğer Avrupa lkelerinde sosyal devlet daha çok refah devleti anlayışıyla uygulanıyor ve sağlık, eğitim, barınma ve gelir alanlarında hayat Őartlarını eŐitleyecek hizmetler teŐvik edilirken Almanya'da refah devleti kullanılmamakta sosyal devlet kavramı tercih edilerek sosyal piyasa ekonomisi ve sosyal hukuk devleti olma yönünde uygulamalar yapılıyordu³²⁵.

³²¹ FREIER, Udo; RAUSCHHOFER, Gisela, Atlas Wirtschaftslehre, Gabler Verlag, Wiesbaden, 1984, s. 219.

³²² FREIER, Udo; RAUSCHHOFER, Gisela, Atlas Wirtschaftslehre, Gabler Verlag, Wiesbaden, 1984, s. 219.

³²³ DEMİRTAŞ, Birgül, "Almanya'nın Covid-19'la Mücadelesinin Anatomisi", a.g.i.k.

³²⁴ BUTTERWEGGE, Christoph, Krise und Zukunft des Sozialstaates, 6.Auflage, Springer VS., Wiesbaden, 2018, s.9.

³²⁵ KALKAN, Murat, "Almanya'da Sosyal Politika-Sosyal Devlet", Düşünce ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi, S:3, 2020, s. 168.

Almanya’da sosyal devleti oluşturan sosyal güvenlik kurumunun sosyal sigorta ve sosyal yardım olmak üzere iki kutbu bulunmaktadır. İşsizlik, emeklilik ve hastalık için zorunlu sigorta uygulaması söz konusu olup zorunlu sigortalıların tabanı sürekli genişletilerek zaman içerisinde nüfusun çok büyük bir kısmının sigortalanması sağlanmıştır³²⁶. Sigorta sistemi genel olarak yüksek prim ödemelerine dayanmaktadır. Bu primler, çalışanların kazançlarının belirli bir kısmını oluşturmakta olup primlerin yarısını çalışan diğer yarısını da işveren karşılamaktadır³²⁷. Bunun haricinde çalışmayan kişiler, eş ve çocukları da emeklilik, hastalık ve bakım sigortası kapsamındadırlar. Sosyal sigorta primleri için yapılan kesintilerin yüksek olmasına rağmen, halk tarafından kabul görmesinde yüksek kesinti karşılığında yüksek sosyal sigorta aylıklarının veriliyor olmasıdır. Yani diğer bir deyişle, kişiler fedakârlıklarının karşılığı almaları sebebiyle yüksek ödemeleri sıkıntı etmemekte ve sosyal devletin uygulamalarını desteklemektedirler³²⁸. Bu durum bize, bu kesintiler ile aynı zamanda sağlık alanında kişiler arasında adaletin temininin de sağlandığını göstermektedir. Sosyal güvenliğin ikinci kutbunu oluşturan sosyal yardım sisteminde ise, nüfusun çok büyük bir kısmı sigortalanmış olmakla birlikte sistemde bir boşluk olması halinde bunun telafisi yapılmakta³²⁹, halktan toplanan vergiler ile sosyal adaletin temini

³²⁶ WILSON, Michael, “The German Welfare State: A Conservative Regime in Crisis”, Comparing Welfare States: Britain in International Context (ED: Allan COCHRANE, John Clarke), Sage Publications, London, 1995, s. 147.

³²⁷ OTT, Notburga, “Sozialpolitik”, in: Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Band 2, 9. Auflage, Verlag Vahlen, München, 2007, s. 584.

³²⁸ MISHRA, Ramesh, Society and Social Policy: Theories and Practice of Welfare, Second Edition, The Macmillan Press, London, 1982, s. 83.

³²⁹ WILSON, Michael, a.g.e., s. 149.

sağlanmaktadır. Zira bu durumda vergilendirme sürecinde bir adalet değil, toplanan vergiler ile sağlık alanında bir sosyal adalet sağlanmaktadır. Dolayısıyla Almanya'nın vergi adaletini dar anlamıyla değil geniş anlamıyla kabul ettiği sonucuna ulaşabilmekteyiz. Bu sebeple Almanya vergilendirme yoluyla adaleti sağlama yolunu tercih etmekte ve toplumda yardıma daha çok ihtiyacı olan kesimlere vergi ile toplanan kamu harcamalarını kaydırmaktadır. Bunu yaparken ise orta gelirli ve yüksek gelirli kesimi de ilgilendiren daha doğru bir ifadeyle; toplumun ortak adalet anlayışını ilgilendiren sosyal harcamalar yapması nedeniyle tepki ile karşılaşmamakta aksine desteklenmektedir. Sonuç olarak Almanya'nın vergilendirme yoluyla adaleti sağlamak suretiyle sosyal devlet ilkesini en iyi uygulayan ülkelerden biri haline geldiği sonucuna ulaşılabilecektir.

Sonuç olarak, vergi adaleti kavramı bilinen dar anlamıyla vergilendirme sürecine ilişkin bir kavram olmakla birlikte sosyal devlet ilkesi yoluyla açıklanan vergi adaleti kavramı, verginin kullanılması suretiyle adaletin teminini amaçlamaktadır. Söz konusu ayırım, siyasal karar alma mekanizmalarının tercihi doğrultusunda şekillenebilecek olup verginin hangi amaç/amaçlarla kullanıldığı ve vergi adaletinden ne anlamak istediğine ilişkin bir durum olarak günümüzde de varlığını sürdürmektedir. Ülkeler arasındaki uygulama farkları da siyasal karar mekanizmalarının tercihlerinden kaynaklanmakta olup –Almanya örneği gibi- bu çalışma kapsamında vergi adaleti, sosyal devlet ilkesi yoluyla tespit edilen vergi adaleti olarak kabul edilmiş ve hem vergilendirme sürecinde adaleti hem de adaletin vergilendirme ile sağlanmasını içermektedir.

D- Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Vergi Adaletine Ulaşmada Kullanılan Bir Yöntem Olarak Mali Güç İlkesi

1- Mali Güç İlkesinin Anlamı

Mali güç terimi, bir sıfat tamlaması olup Almanca “Leistungsfähigkeit”³³⁰, İngilizce “Ability to Pay”³³¹ olarak ifade edilmektedir. Mali gücün Almanca ve İngilizce karşılığı olan kelimeler aynı zamanda ödeme gücü kavramı anlamında da kullanılmaktadır. Türk literatüründe ödeme gücü yalnızca geliri ifade ederken mali güç kavramı daha kapsamlı olup kişinin gelir, servet ve tüketimini diğer bir ifadeyle vergilendirme kapasitesini³³² yansıtmaktadır³³³.

Mali gücün ne anlama geldiğinin tam olarak kavranması vergilendirme açısından çok önemli bir yere sahip olup mali güce göre, vergi adaleti herkesin ödeyebileceği ölçüde vergilendirilmesini gerektirmektedir³³⁴. Mali gücün kapsamı kişilerin ödeme

³³⁰ Dış İlişkileri Bakanlığı, Ekonomi ve Maliye Terimleri Terminolojisi, <https://www.mfa.gov.tr/data/Terminoloji/ekonomi-ve-maliye-terimleri-almanca.pdf> (Erişim Tarihi: 10.04.2021)

³³¹ Dış İlişkileri Bakanlığı, Ekonomi ve Maliye Terimleri Terminolojisi, <https://www.mfa.gov.tr/data/Terminoloji/ekonomi-ve-maliye-terimleri-almanca.pdf> (Erişim Tarihi: 10.04.2021)

³³² LYONS, Susan M., International Tax Glossary, 2. Ed., IBFD Publications, Amsterdam, 1992, s. 1.

³³³ BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s. 2.

³³⁴ HEREKMAN, Aykut, Genel Vergi Kuramı, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s. 55.

güçleri, edim güçleri gibi anlamlara gelmekle birlikte en nihayetinde, ödeme gücünün dayanağı, kaynağı ve varlık nedenidir³³⁵.

Günümüzde kişilerin yaşam koşulları, ekonomik durumları mali gücü etkileyen durumlar olup ilk çağlarda mali gücün göstergesi olarak kişilerin mülkü olan arazileri kabul ediliyordu. Ekonomik düzenin değişmesi ve parasal bir dünya düzenine geçilmesi ile birlikte, kişilerin mülkünden başka geliri, tüketimi de malin gücün göstergesi olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Parasal ekonomiye geçildikçe, mülkten ziyade kişilerin geliri, gösterge olarak kabul edilmiştir ve mali gücün en iyi göstergesinin ise gelir olduğu daha çok kabul edilmiştir³³⁶.

Ödeme gücü kavramı ise daha çok gelirin asgari yaşam düzeyini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır³³⁷. Bu kapsamda düşünüldüğünde ödeme gücü kavramının mali güç kavramına göre daha dar ve belirsiz olduğu ifade edilebilecektir. Zira, mali gücün tespiti gelir, servet ve harcamaların hepsini içermekte iken; ödeme gücü kavramının tespiti gelirin asgari yaşam düzeyini aşan kısmı ile sınırlı düşünülmektedir. Ayrıca, ödeme gücünün tespiti için kullanılacak ölçüt olan “asgari yaşam düzeyi”nin ne olduğu konusunda kesin bir tanımdan bahsedilemeyecek olup bu durum kişilerin sosyal statüleri, beklenti ve alışkanlıklarına göre değişkenlik gösterebilecek bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla, herkes için yaşamın sürdürülmesine yetecek standart bir gelir düzeyinin belirlenmesi oldukça zordur³³⁸. Bu sebeplerle ülkeler genellikle Anayasalarında mali

³³⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 Tarih, 2001/36E. ve 2003/3 K. sayılı kararı. (Resmi Gazete 21.11.2003 Tarih ve 25296 Sayılı Sayısı)

³³⁶ BUDAK, Tamer, a.g.e., s. 6.

³³⁷ TÜRK, İsmail, a.g.e., s. 141.

³³⁸ MUSGRAVE, Richard A. (Çeviren: Şener Orhan), Kamu Maliyesi Teorisi, s. 116.

güç kelimesini tercih etmekle birlikte ödeme gücü kavramı da mali güç kavramı yerine ve yine mali güç ile kast edilen anlamda kullanılabilir.

Mali güç ve ödeme gücü kavramlarının ülkemizdeki yerine ilişkin olarak 1982 Anayasasının Danışma Meclisi görüşmelerine bakmak gerekmektedir. 1982 yılında Anayasa görüşmeleri esnasında Danışma Meclisi üyesi Akif Erginay, Mali gücü, kişinin mal ve eşyasının bütünü, ödeme gücünün ise doğrudan vergilendirme kapasitesini ifade ettiğini dile getirmiştir³³⁹. Netice itibarıyla, 1982 Anayasası'nda da, 1961 Anayasası'nda ve diğer birçok ülkede kabul edildiği gibi "mali güç" kavramı benimsenmiştir. Söz konusu görüşmelerde dile getirilen görüşler kapsamında mali güç kavramının ödeme gücü kavramına göre daha geniş bir anlama geldiğini ve kişinin geliri, servet, harcamasını ifade ettiği bununla birlikte; ödeme gücü kavramı ile kişinin nakdi varlığını ifade ettiği söylenebilecektir³⁴⁰. Türk Anayasa Mahkemesi'ne göre; *"Mali güç, ödeme gücünün kaynağı olarak kabul edilmektedir. Mali güç vergi ödeme gücünü gösteren değer toplamı olup ekonomik değer düzeyini de göstermektedir. Söz konusu ekonomik değer düzeni ile kişilerin vergisel yükümlülükleri belirlenmekte ve yasa koyucu, bu belirlemelere göre vergi salıp, düzenlemeler yapmakta olup vergi dilimleri, oranları, indirim ve istisnaları kurallaştırılmaktadır... Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına ulaşma aracı olan bu ilke, mali gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler."*³⁴¹ Türk Anayasa Mahkemesi'nin

³³⁹ Danışma Meclis Tutanağı Dergisi, Birleşim, 137-146, Yasama Yıl 1, C: 9, Ankara 1982, s. 545.

³⁴⁰ BUDAK, Tamer, a.g.e., s. 9.

³⁴¹ Türk 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: 14.08.2021), Türk Anayasa

vermiş olduğu bir başka kararda ise; “*Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.*”³⁴² ifadeleri ile mali güç ilkesi eşitlik ve adalet ilkeleri ile birlikte anılarak verginin kişilerin kişisel durumları gözetilerek alınması halinde bu iki ilkenin gerçekleşebileceğini ifade etmektedir.

Mali güç ilkesine ilişkin bir diğer yaklaşım da Kirchhof’a aittir. Yazara göre; mali güç, belirli zamanda kazanılmış bireysel ödeme gücünü(Zahlungsfähigkeit) ifade

Mahkemesi’nin 13.07.1995 Tarih, 1994/85 E. ve 1995/32 K. Sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22771.pdf> (Erişim Tarihi: 14.08.2021).

³⁴² Türk Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2018 Tarih, 2017/117 E. ve 2018/28 K. Sayılı Kararı, Aynı Yöndeki Bir Diğer Karar İçin Bakınız: Türk Anayasa Mahkemesi’nin 31.10.2013 Tarih, 2013/72 E. ve 2013/126 K. Sayılı Kararı ve Türk Anayasa Mahkemesi’nin 31.10.2013 Tarih, 2013/41 E. ve 2013/124 K. Sayılı Kararı.

etmektedir³⁴³. Bu kapsamda, mali güce sahip kişileri; bir varlık unsurunun sahibi olan (servetin vergilendirilmesi), mülkiyet elde eden (gelirin vergilendirilmesi), ve kendi mülkiyetini kullanan (harcamanın vergilendirilmesi) kişiler olarak belirtmiştir³⁴⁴. Bu kişilerin bireysel olarak edinmiş oldukları üzerinden vergilendirilmesi nedeniyle mali güç vergi ödeme kabiliyetini ifade etmektedir³⁴⁵. Bununla birlikte Tipke ise, mali güç ilkesini ikili bir ayrıma tabi tutarak, mali gücün; iktisadi mali güç ve vergisel mali güç olarak ikiye ayrıldığını belirtmiştir. Bu kapsamda iktisadi mali güç elde edilen gelirin büyüklüğünü, vergisel mali güç ise vergiye tabi olabilecek/kullanılabilecek gelirin büyüklüğünü ifade etmekte olup kullanılabilecek gelir mali gücü ifade etmektedir³⁴⁶.

Önemi gereği belirtmek gerekir ki; ödeme gücünün göstergesi olarak yalnızca nakdi varlığın kabul edilmesi vergilendirme açısından eksik ve yetersiz görülmektedir. Örneğin hiç nakdi varlığı bulunmamakla birlikte serveti büyük olan kimselerden nakdi varlığı olmaması nedeniyle ödeme gücü kavramına göre vergi alınamaması vergi adaleti kavramına uygun düşmemektedir. Bununla birlikte mali güç kavramı ile ödeme gücü kavramını aynı anlamda kullanan ve anlamsal olarak bir ayrıma gitmeyen görüşlerin çokluğu da küçümsenemeyecek kadar fazladır.

³⁴³ KIRCHHOF, Paul, “*Besteuerung und Eigentum*”, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Volume: 39, 1980, s. 226.

³⁴⁴ KIRCHHOF, Paul, “*Steuergleichheit*”, Steuer und Wirtschaft, 1984, s. 313.

³⁴⁵ KIRCHHOF, Paul, “*Steuergleichheit*”, s. 305.

³⁴⁶ TIPKE, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmid, II. Band, Köln 2000, s. 481.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, Kaneti'ye göre vergiyi "ödeyebilme gücü" olarak ifade edilmiştir.³⁴⁷ Mali güce göre vergilendirme, Morselli'ye göre, kişinin gelir ve servetiyle orantılı olarak vergilendirmesidir³⁴⁸. Bu kapsamda kişinin mali gücü arttıkça katlanması gereken vergi yükünün de artması beklenmekte ve mali gücü daha fazla olandan daha çok, az olandan ise daha az vergi ödemesi gerekliliğini ifade etmektedir³⁴⁹. Diğer bir ifadeyle, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmesi mali güce göre vergilendirilmez³⁵⁰. Ayrıca mali gücün kişinin, toplumun belirli bir kesiminde yer almasına veya belli bir gruba ait olmasına bakılmaksızın ölçüldüğünü söylemek yerinde olacaktır. Mali gücün ölçülmesinde kullanılan unsurlar gelir, servet ve harcama olup bunlar dışında başkaca bir unsura yer verilerek ayrımcılık ya da eşitsizlik yaratılmak istenmemektedir³⁵¹. Mali güce göre vergilendirme ilkesine uyulması halinde vergi yükü adaletli ve dengeli dağılacaktır³⁵².

Mali güce göre vergilendirme ilkesi olumlu özelliklerinin yanında bazı yazarlarca eleştiriye de maruz bırakılmıştır. Bu eleştirilerden en önemlisi mali güç teriminin anlamının net sınırlar ile belirlenememesi ve içeriğinin belirsiz olması şeklindedir³⁵³. Bu kapsamda söz konusu belirsizliklerin, ilkenin hukuken

³⁴⁷ KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İÜHF Yayını, No: 698, İstanbul, 1986, s. 30.

³⁴⁸ BUDAK, Tamer, a.g.e., s. 7.

³⁴⁹ KANETİ, Selim, a.g.e., s. 30.

³⁵⁰ ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s. 56.

³⁵¹ KANETİ, Selim, a.g.e., s. 30.

³⁵² ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s. 56.

³⁵³ LEISNER, Walter, "Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit- die soziale Nivellierung", Steuer und Wirtschaft, 1983, s. 101.

uygulanabilirliğini düşürdüğü de ileri sürülmüştür³⁵⁴. Bununla birlikte; her ilkenin kendi içinde biraz belirsizlik bulundurduğu ifade edilebilecektir³⁵⁵. Zira sosyal devlet ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, kamu yararı ilkesi, hukuk devleti ilkesi değerlendirilecek olursa, mali güç ilkesinin sayılan ilkelerden daha belirlenebilir bir ilke olduğu söylenebilecektir³⁵⁶. Mali güç ilkesi belirlenemez bir ilke değil aksine belirlenebilir bir ilke niteliğine sahip olup³⁵⁷ Vergi Hukukunda mali güç ilkesinden doğan alt ilkeler sayesinde somutlaşmakta ve hukuken uygulanabilir hale gelmektedir³⁵⁸.

İlkeye yönelik bir başka eleştiri ise Leisner'e ait olup yazar, mali güç ilkesinin devlet egemenliğini kuvvetlendirdiğine hatta devletin güç kullanma zorbalığına düştüğüne ilişkin teorilerde bulunmuştur³⁵⁹. Bununla birlikte, modern Vergi Hukukunda mali güç ilkesi Leisner'in düşüncelerinden oldukça farklı anlaşılmakta olup mali güç ilkesi Leisner'in aksine istenildiği kadar vergi alınabilecek bir sisteme müsaade etmemektedir. Bu teorisinin aksine, mali güç ilkesi vergilendirmede bir sınır teşkil etmektedir³⁶⁰.

³⁵⁴ KRUSE, Heinrich Wilhelm, "Über die Gleichmaessigkeit der Besteuerung", Steuer und Wirtschaft, 1990, s. 226.

³⁵⁵ TIPKE, Klaus, a.g.e., s. 492.

³⁵⁶ TIPKE, Klaus, a.g.e., s. 492.

³⁵⁷ TIPKE, Klaus, a.g.e., s. 493.

³⁵⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, s. 83.

³⁵⁹ LEISNER, Walter, a.g.e., s. 97-98.

³⁶⁰ TIPKE, Klaus, a.g.e., s. 484.

2- Mali Güç İlkesi ve Sosyal Devlet İlkesi İlişkisi

Vergide adaletin sağlanması için kullanılan yöntemlerden biri olan mali güç ilkesi, diğer bir adaleti sağlama yöntemi olan fayda ilkesinden önce tarihte kendini göstermiştir. Mali güce göre vergilendirme düşüncesi ilk olarak 1791 yılında A. Smith tarafından “An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth At Nations” eserinde yer almıştır. A. Smith halkın yüklerle mümkün olduğunca mali güçleriyle orantılı (in proportion to their respective abilities) olarak katılması gerektiğini ifade etmiştir³⁶¹. Mali güce göre vergilendirme kavramı fayda yaklaşımından önce var olduğu gibi sosyal devlet fikrinden de önce var olmuştur. Genel olarak mali güce göre vergilendirmenin sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olduğu düşünülmeyle beraber, mali güce göre vergilendirme daha eski bir ilke olup sosyal devletin ortaya çıkışı ile birlikte amaçlarındaki ve yöntemlerindeki benzerlikler birini diğerinin sonucu gibi göstermiştir. Oysaki mali güce göre vergilendirme fikri çok daha eski dönemlere dayanmaktadır. 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 13. maddesinde³⁶² yer almış olup aynı zamanda 1791 tarihli Fransız Anayasası’nda da kamusal yüklerin vatandaşların mali güçlerine göre dağıtılması gerektiği fikrine yer verilmiştir³⁶³. Bu kapsamda mali güç ilkesinin sosyal devletten çok daha önce anayasal belgeler ve Anayasalara girdiği söylenebilecek olup mali güç ilkesinin daha çok liberal düşüncede vergilendirmede kendine yer bulduğu görülmektedir. Daha sonra ise sosyal devletin ortaya çıkışı ve kurumsallaşıp yaygınlaşması ile mali güce göre vergilendirme, mali

³⁶¹ Smith, Adam, “An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations”, https://www.researchgate.net/publication/31729988_An_Inquiry_into_the_Nature_and_Causes_of_the_Wealth_of_Nations_Volume_II/link/543214150cf29bbc1278a944/download (Erişim Tarihi 05.06.2021).

³⁶² LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 9.

³⁶³ BAŞARAN, Funda, a.g.m., s. 91.

gücün tespiti noktasında vergi yükleri arasındaki farklılıkları sosyal gerekçelendirmeye başlamıştır. Böylece mali güce göre vergilendirme ilkesi sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin temininde vazgeçilmez bir yöntem olarak yerini almıştır³⁶⁴.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi adaletini gerçekleştirme düşüncesinin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır³⁶⁵. Ortaya çıktığı ilk zamanlardan itibaren vergi adaletinin sağlanması için çeşitli ülke Anayasalarında yer almıştır³⁶⁶. Nitekim Anayasa Mahkememiz de mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekte ve mali güç ilkesinin sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında somut bir biçime dönüştürdüğünü düşünmektedir³⁶⁷. Anayasa Mahkemesi bir başka kararında Anayasa'ya aykırılık sorununu Anayasa'nın 73. Maddesi yönünden incelediği bölümde; *"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*

³⁶⁴ TEKBAŞ, Abdullah, a.g.m., s. 163.

³⁶⁵ BROWING, K. Edgar; BROWNING, M. Jacqueline, Public Finance and the Price System, Macmillan Publishing, London, 1983, s. 299-300.

³⁶⁶ BUDAK, Tamer, a.g.e., s. 14.

³⁶⁷ 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).

vergilendirilmesidir.”³⁶⁸ ifadeleri ile desteklenerek mali güce göre vergilendirme ilkesinin eşitlik ilkesi ile birlikte var olduğunu ve eşitlik ilkesine uygunluğu ile aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin de uygulanmasını sağladığı düşünülmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu bu karar mali güç ilkesini sosyal devlet ilkesi 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 almaktadır³⁶⁹.

Alman Anayasası’nda da mali güce göre vergilendirme ilkesi bulunmamakta olup bu ilke eşitlik ilkesinin bir yansıması olarak gelişmiştir. Almanya’da kişilerin farklılıklarının dikkate alınarak mali güçleri ile orantılı olarak vergilendirilmesi vergilemede eşitlik prensibi ile anlam kazanmaktadır³⁷⁰. Ayrıca belirtmek gerekir ki; Almanya’da sosyal devlet ilkesinin bir neticesi olarak vergilendirmede eşitlik ilkesi bulunmakta olup eşitlik ilkesi sosyal devlet ilkesinin gelişmesini desteklemektedir. Kişiler arasındaki yük dağılımındaki adaletsiz mali güce göre vergilendirme ilkesi ile

³⁶⁸ 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).

³⁶⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 62.

³⁷⁰ EDREY, Yoseph M., “*Constitutional Review and Tax Law: an Analytical Framework*”, American University Law Review, No:56, 2007, <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=869093085017082082005005031020018124105043091018012063007123117085024116088020086119042030001020040120035086028072071112087105023049006053116025116078019004107060037031006110126101122086096095020108125082004112013004121108093103099100109066067098&EXT=pdf&INDEX=TRUE> (Erişim Tarihi: 07.06.2021).

ortadan kaldırılmaya çalışılmakta olup insan hakları gözetilerek kişilerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan minimum gelir korunacaktır³⁷¹.

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 gelmiştir³⁷². 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 çalışmış olduğu farklı durumda olanların farklılıklarına göre vergilendirilmesi yolu ile vergilemede dikey eşitliğin sağlanmasına hizmet etmesi

³⁷¹ BARKER, William B., a.g.m., s. 5.

³⁷² LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 32.

nedeniyle de sosyal devlet ilkesinin gereklerine uygun düşmektedir³⁷³. Zira, vergilemede yatay eşitlik daha çok hukuk devleti ilkesi ile ilişkili bulunurken; vergilemede dikey eşitlik ilkesi sosyal devlet ilkesi ile bağlantılıdır³⁷⁴. Bu kapsamda, yatay eşitlik ilkesi ile vergileme 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 somutlaşacaktır³⁷⁵.

Diğer bir ifadeyle; Vergi Hukuku'nda mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi ile birlikte vergi adaletini anlamlandırmaktadır³⁷⁶. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin eşitlik ilkesi ile olan ilişkisi ikinci aşamada eşitlik ilkesini sosyal adalete yaklaştırmakta ve sonuç olarak eşitlik ilkesi ile sosyal devlet ilkesi arasındaki ilişkinin ne kadar güçlü olduğu ortaya çıkaracaktır³⁷⁷. Mali güce göre vergilendirme ilkesine göre vergi ödeyen yükümlüler eşit olup devletin vergilendirme yetkisini kullanırken gözetmesi gereken anayasal eşitlik ilkesinin yorumlanması esnasında ortaya

³⁷³ SEVİNÇHAN, Ezgi, Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2014, s. 57.

³⁷⁴ ÇAĞAN, Nami, 1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme, Prof. Dr. Hakkı Sur'a Armağan, Ankara 1983, s. 75,79.

³⁷⁵ ÇAĞAN, Nami, **1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme**, s. 75.

³⁷⁶ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 9.

³⁷⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 63.

çıkabilecek güçlüklerin giderilmesini sağlamaktadır³⁷⁸. Aynı ve benzer durumda olan kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelen yatay eşitlik³⁷⁹, mali güce göre vergilendirme açısından oldukça önemlidir. Bununla birlikte; dikey eşitlik prensibine göre, gelir seviyeleri farklı olan kişilerden³⁸⁰ farklılıkları ile orantılı³⁸¹ olarak vergi alınmakta olup³⁸² vergi sistemlerinin yatay ve dikey adalete uygun düzenlemesi halinde vergi sistemi sosyal devlet ilkesine yaklaştığı söylenebilecektir³⁸³.

Aynı zamanda Kirchhof'a göre de, mali güç ilkesi sosyal devlet ilkesinin gerekçelendirilmesine hizmet etmekte olup sosyal devlet ilkesinden var olmamıştır. 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 yakalamıştır³⁸⁴.

³⁷⁸ AYAZ, Garip, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 191, 1997, s. 79.

³⁷⁹ VESETH, Michael, Public Finance, Prentice Hall Company, Virginia, 1984, s. 176.

³⁸⁰ BOADWAY, Robin W.; WILDASIN, David E., Public Sector Economics, 2. Edition, Little Brown and Company, Boston, 1984, s. 226.

³⁸¹ HYMAN, David. N. Public Finance A Contemporary Application of Theory to Policy, 8. Edition, Thomson South Western Company, 2005, s. 406.

³⁸² BROWING, K. Edgar; BROWNING, M. Jacqueline, a.g.e., s. 300.

³⁸³ SIMESTER, Andrew; CHAN, Winnie, “On Tax and Justice”, Oxford Journal of Legal Studies, Vol: 23, No:4, Oxford University Press, 2003, s. 714.

³⁸⁴ KIRCHHOF, Paul, “*Steuergleichheit*”, s. 306.

Sonuç olarak kanaatimizce, mali güç ilkesinin kaynağını eşitlik ilkesi oluşturmakta³⁸⁵ olup mali güç ilkesi sosyal devlet ilkesinin somutlaşmasına hizmet etmektedir. Zira 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.

3- Mali Gücün Göstergeleri

Gösterge kavramı bizi “*neye göre göstergelerin belirleneceği*”, “*belirlemenin hangi ölçütlere göre yapılacağı?*” sorularına götürmektedir. Ölçüt kavramı ise “*neye göre*” sorusuna göre şekillenen bir yanıt niteliğindedir³⁸⁶. Mali gücün göstergesinin “*neye göre?*” belirleneceği sorusuna verilmeye çalışılan yanıt yani ölçüt vergilendirmeye ilişkin önemli bir sorunu teşkil etmektedir³⁸⁷. Bu kapsamda “*neye göre*” sorusunun yanıtını vergi adaleti olarak vermek mümkün olup vergi adaletinin temini için toplanacak vergilerin, kişilerin mali güçlerine göre düzenlenmiş olması gerekmektedir³⁸⁸. Vergi adaletine ulaşmak aynı zamanda kişilerin subjektif durumlarının da dikkate alınması demek olduğundan kişilerin mali gücünü oluşturan

³⁸⁵ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 64.

³⁸⁶ İNAM, Ahmet, a.g.e., s. 73.

³⁸⁷ ATEŞ, Leyla, a.g.e, s. 91.

³⁸⁸ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 11.

gelir, servet ve harcamaların kontrol edilmesi önem arz edecektir³⁸⁹. Bu kapsamda kişinin mali gücün gösteren unsurlar yani göstergeler gelir, servet ve harcamalardır³⁹⁰. Zira bireyin gelir elde etmesi, servete sahip olması veya harcama yapmış olması durumu mali gücün varlığına karine kabul edilebilecektir.³⁹¹ Diğer bir ifadeyle; Vergilemede kişilerin hukuksal durumlarını gösteren ölçüt mali güç olup hukuksal durumdaki aynılık veya farklılık mali güçteki aynılık veya farklılık ile belirlenebilecektir³⁹². Bu kapsamda; kişilerin mali güçlerindeki aynılık veya farklılık vergisel mali gücü gösteren göstergeler ile belirlenebilecektir³⁹³. Vergilendirmenin mali güç ilkesine göre yapılması mali gücün büyüklüğünün ne olduğu yani vergilendirmenin konusunun ne olması gerektiği ile ilgili bir durumdur³⁹⁴. Bu kapsamda doktrinde, doğası nedeniyle vergiye tabi tutulabilen ya da vergiye tabi tutulamayan bir durum olmadığı ifade edilmekle birlikte³⁹⁵; Türk Anayasa Mahkemesi'nin de kabul etmiş olduğu üzere mali gün göstergeleri gelir, servet ve harcama olmak üzere üç tanedir³⁹⁶.

³⁸⁹ KANETİ, Selim, a.g.e., s. 267-268.

³⁹⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1995 Tarih, 1994/80E. ve 1995/27K. Sayılı Kararı (Resmi Gazete 02.02.1996 tarih ve 22542 Sayılı Sayısı)

³⁹¹ ÖZ, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 69.

³⁹² SOYDAN, Billur Yaltı, a.g.m., s. 86-87.

³⁹³ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 25.

³⁹⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 46.

³⁹⁵ KRUSE, Heinrich Wilhelm, a.g.e., s. 324.

³⁹⁶ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1991 Tarih, 1991/7 E. ve 1991/43 K. Sayılı Kararı,

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21293.pdf> (Erişim Tarihi: 14.08.2021).

a-Mali Gücün Göstergesi Olarak Gelir

Gelir, kişinin refah üreten gücü olarak tanımlanmakta olup³⁹⁷ vergilendirmeye en uygun unsur olarak mali gücün en önemli göstergesi kabul edilmektedir³⁹⁸. Türk Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde mali gücün kabul ettiği unsur gerçek kişilerin gelirleri olarak gösterilmiştir. Türk Gelir Vergisi Kanunu'na göre verginin konusunu “gelir” oluşturmakta ve matrah olarak “belli biçimde tanımlanmış safi gelir” kabul edilmiştir³⁹⁹. İktisadi açıdan gelir, kişilerin bir takvim yılında milli gelirden kendilerine düşen pay⁴⁰⁰ olarak tanımlanırken; hukuki anlamda gelir, ilgili kanunlarda yazılı ve yargı kararları ile açıklanan değerler toplamı olarak tanımlanmaktadır⁴⁰¹. Vergilendirilebilir gelir ise, mükellefin belli bir dönem içinde kendi mal varlığını harcamadan veya borçlanmadan sahip olduğu gelir anlamına gelmektedir. Verilen gelir tanımlamaları içerisinde, tanımların içerisindeki belirsiz kavram ve ölçüm problemi nedeniyle mali gücün ölçülmesinde kullanılan gelir safi gelirdir⁴⁰².

Vergi hukuku doktrininde gelir kavramını açıklayan kaynak kuramı (dar anlamda gelir) ve safi artış kuramı (geniş anlamda gelir) olmak üzere iki kuram bulunmaktadır. Kaynak kuramı, 1832 yılında Alman iktisatçı Von Hermann tarafından ileri sürülmüş, ardından Alman vergi hukukçusu Fuisting ve Adolf Wagner tarafından

³⁹⁷ NEWCOMBİ, Simon, “Principles of Taxation”, The North American Review, Vol: 131, No: 285, Ontario 1880, s. 149.

³⁹⁸ HOLMES, Kevin, The Concept of Income A Multi- Disciplinary Analysis, IBFD Publication, New Zealand, 2000, s. 21.

³⁹⁹ KANETİ, Selim, a.g.e., s. 269.

⁴⁰⁰ TÜRK, İsmail, a.g.e., s. 145.

⁴⁰¹ ŞANVER, Salih, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, Hüsütübiat Matbaası, İstanbul, 1972, s. 1.

⁴⁰² BUDAK, Tamer, a.g.e., s. 105.

desteklenerek geliştirilmiş bir kuramdır. Kaynak kuramına göre, üretim faktörlerinin belirli bir kaynaktan üretim sürecine sokarak yarattıkları düzenli ayni ve nakdi varlığa gelir denilmektedir. Bu kapsamda üretim faktörü olmaksızın elde edilen menfaat ya da kazançlar gelir olarak kabul edilmemektedir⁴⁰³. Safi artış kuramı ise, 1891 yılında Alman iktisatçı Georg von Schanz tarafından ileri sürülmüştür. Safi artış kuramı kaynak kuramından daha geniş bir yaklaşıma sahip olup safi artış teorisine göre gelir, kişilerin belirli bir zaman diliminde elde ettikleri bütün kazançları ifade etmektedir. Bu kapsamda kazanç hangi kaynaktan doğduğuna bakılmaksızın kişinin satın alma gücünde artış meydana getirmesi halinde gelir olarak kabul edilmektedir⁴⁰⁴. Birçok ülkede ve ülkemizde de kaynak kuramı ile safi artış kuramı birlikte kullanılmaktadır. 19. yüzyıl başlarında mali gücün göstergesi olarak mülk sahibi olmak kabul edilmekle birlikte günümüzde gelir vergileri en adil ve mali güce en uygun gösterge kabul edilmektedir⁴⁰⁵. A. Smith gibi pek çok düşünür de mali gücün en iyi gelirle ölçülebileceğini söylemiştir⁴⁰⁶. Mali gücün göstergesi olarak gelirin tercih edilmesi, sistemin kusursuz bir şekilde işlediği anlamına gelmemektedir. Gösterge olarak gelirin tercih edilmesi bünyesinde bazı zorluklar barındırmakla birlikte; gelirin ölçülmesi, indirimlerin uygulanması, tarifelerin belirlenmesi gibi durumlarda mali güce ulaşmada servet ve harcamalara göre sahip olduğu kolaylıklar gelirin tercih sebebi olmasına da neden

⁴⁰³ YİĞİT, Uğur, a.g.e., s. 99.

⁴⁰⁴ YİĞİT, Uğur, a.g.e., s. 99-100.

⁴⁰⁵ LAUFENBURGER, Henry, Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi (Çeviren: İsmail Hakkı Ülkmen), Maliye Enstitüsü Yayınları, C:1, No:25, Ankara, 1967, s. 138.

⁴⁰⁶ SMİTH, Adam (Çeviri: Haldun Derin), Milletlerin Zenginliği, s. 917.

olmaktadır. Ayrıca gelir vergisi, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları gibi subjektif durumların anlaşılmasında en ideal vergi olarak ifade edilmektedir⁴⁰⁷.

Bir başka deyişle; gelir vergisi, kişiler arasındaki niceliksel veya niteliksel farklılıkların dikkate alınabildiği yani şahsileştirilebildiği vergilerdir⁴⁰⁸. Bu kapsamda tarifeler ile vergi yükleri oransal olarak düzenlenebilmekte ve bir denge sağlanabilmekte, emek ve sermaye gelirleri emek lehine ayırma ilkesi uygulanmak suretiyle dengelenebilmekte ve en az geçim indirimi, eşitli indirimler ile istisna ve muafiyetler uygulanabilmektedir⁴⁰⁹. Bu sebeplerle, birçok ülkede mali gücün göstergesi olarak gelir kabul edilmekte ve gelir vergisi üzerinden düzenlemeler yapılmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesinde, gelir vergisi açısından önemli olan konu gelirin içeriğinin ne olduğu ve bu içerik kapsamında mali güce göre vergi yükünün nasıl dağıtılacağıdır (Steuerzumessung nach der Leistungsfähigkeit). Mali güce göre vergi yükünün nasıl dağıtılacağı konusu da kuşkusuz matrah tespiti ile ilgilidir⁴¹⁰. Mali güç ilkesi gelir vergisi anlamında finansal bir ilke olma özelliğine sahip olup gelirin miktarıyla/ yüksekliği ile ilgilenmektedir⁴¹¹.

⁴⁰⁷ SONSUZOĞLU, Elif, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul 1997, s. 12.

⁴⁰⁸ NEUMARK, Fritz, Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1946, s. 10-11-12.

⁴⁰⁹ SONSUZOĞLU, Elif, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul 1997, s. 10.

⁴¹⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, Steuerrecht, 24. Auflage, Otto Schmidt, Köln 2021, s. 93.

⁴¹¹ TIPKE, Klaus, a.g.e., s. 634.

Geçmişten günümüze kadar ortaya konulmuş görüşler, mali güce göre vergilendirme ilkesi yardımıyla vergi adaletine ulaşmada gelir vergisinin öneminin büyük olduğu kabul edilmiştir. Bunun sebebi ise yukarıda da açıklandığı üzere gelir vergisinin merkezinde vergi mükellefinin bulunmasıdır. Vergi adaleti kavramı da daha çok sübjektif yönlü bir kavram olup mükellefin kendisine odaklanmış olan bir kavramdır. Bu kapsamda vergi adaletini sağlamada kullanılan bir yöntem olan mali gücün gösterge olarak geliri kabul etmesi ve gelir vergisine odaklanması da olabilecek en mantıklı yol olduğu⁴¹² kanaatindeyiz.

b- Mali Gücün Göstergesi Olarak Servet

Servet, statik, stok cinsinden durağan bir yapıya sahip gelirin birikmiş hali olup gelir gibi akım cinsinden dinamik değildir⁴¹³. Başka bir ifadeyle; kişilerin belirli bir zaman diliminde sahip olduğu menkul ve gayrimenkul varlıklar ile iktisadi değerlerin toplamına servet denilmekte olup servet vergileri ise kişilerin belirli bir dönemde sahip olduğu iktisadi değerler üzerinden alınan vergileri ifade etmektedir⁴¹⁴.

Malin gücün göstergesi olarak yalnızca gelirin kabul edilmesi yeterli olmadığı gibi gelir ve servet oranı kişiden kişiye değişebilmektedir⁴¹⁵. Bu sebeple kişilerin belirli bir dönemdeki mali güçleri yalnızca elde ettikleri gelirle değil, sahip olduğu servetle de ölçülmelidir⁴¹⁶. Mali gücün göstergesi olarak servet, emek gelirlerine göre daha kolay elde edilen buna rağmen gelirden daha yüksek bir mali gücü temsil oranı olan

⁴¹² MUTLUER, M. Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet, a.g.e., s. 205.

⁴¹³ TÜRK, İsmail, a.g.e, s. 146.

⁴¹⁴ ERGİNAY, Akif, a.g.e., s. 84.

⁴¹⁵ BUDAK, Tamer, a.g.e, s. 109.

⁴¹⁶ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 309.

varlıktır⁴¹⁷. Aynı zamanda servet, sahibine prestij, nüfuz, güvenlik gibi ekstra faydalar da sağlamakta olup daha güvenli ve sürekli bir kaynak olarak bilinmektedir⁴¹⁸.

Yukarıda açıklanan olumlu yönlerinin yanında servet, vergilendirilme noktasında birtakım olumsuzlukları bünyesinde barındırmaktadır. Servetin vergilendirilmesinde, verginin konusunun tespiti kolay yapılırken, mali gücün tespiti karmaşık ve vergi tekniği açısından teknik ve problemlidir⁴¹⁹. Vergi matrahını oluşturan iktisadi değerlerin tümünün gelir getirebilme kabiliyeti ile bağlantısı önem arz etmektedir. Bununla birlikte servetin vergilendirilmesinde matrah olarak tespit edilecek gelir getiren veya değer kazanan servet unsurunun artık değerinin nasıl vergilendirileceği karmaşık ve teknik bir iktisadi problem olup gelir getirmeyen, değeri düşen servet unsurunun nasıl vergilendirileceği, vergilendirme sürecinde yapılacak herhangi bir yanlışlık mükelleflerin iktisadi ve sosyal faaliyetlerini olumsuz etkileyecektir. Açıklanan bu sebeplerle her ne kadar mali güç göstergesi olarak servetin kullanılması önemli katkılar sağlasa bile; servetin vergilendirilmesinde matrahın hesaplanmasındaki zorluklar ve teknik problemler, mali gücün göstergesi olarak servetin tercih edilmesini olumsuz yönde etkilemektedir⁴²⁰.

⁴¹⁷ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 22.

⁴¹⁸ BUDAK, Tamer, a.g.e., İstanbul , s. 109.

⁴¹⁹ TUNCER, Selahattin, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Eskişehir İTİA Yayınları, No:32/9, İstanbul, 1966, s. 45.

⁴²⁰ BUDAK, Tamer, a.g.e, s. 110.

c- Mali Gücün Göstergesi Olarak Tüketim

Harcama, sözlük anlamıyla “Bir şey almak için elden çıkarılan para, gider”⁴²¹ olarak ifade edilmektedir. Harcama vergileri ise, tüketim maksadıyla gelir ve servetin elden çıkarılması nedeniyle alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır. Gelirin elde edilmesinde ve servete sahip olunmasında mali güç temsil edilebildiği gibi bunların tüketilmesinde de mali gücün gösterilmesi söz konusu olabilmektedir⁴²². Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler bireyin mali gücünü göstermekle birlikte tam bir verimlilikten söz edebilmek için harcamalar üzerinden alınan vergilerden de yararlanılması gerektiği doktrinde kabul edilmektedir. Zira gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde kısmen vergi dışı kalmalar meydana gelmekle birlikte harcamada bu durum daha azdır⁴²³. Mali gücün göstergesi olarak harcama vergilerinin dikkate alınması gerektiğini düşünen yazarlar tarafından, kişilerin gelir elde etmelerinden ziyade bu gelirleri harcamalarının daha fazla tatmin ve fayda sağlamaları nedeniyle harcama üzerinden vergilendirmenin adalete daha uygun olduğu düşünülmektedir⁴²⁴. Zira daha çok geliri olan kimselerin daha çok harcama yapacağı bu sebeple de mali gücün göstergesi olarak harcamaların kabul edilebileceği ifade edilmektedir⁴²⁵.

Bununla birlikte; harcamaların mali gücün göstergesi olarak kabul edilemeyeceğini savunan yazarlarca, harcamalar üzerinden alınan vergilerin gayri şahsi

⁴²¹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 11.04.2021)

⁴²² NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 355.

⁴²³ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 358.

⁴²⁴ BATIREL, Ömer Faruk, Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İTİİA Nihat Sayar Vakfı Yayını, No: 316, 549, İstanbul, 1979, s. 152-153.

⁴²⁵ BİRNBBAUM, Jeffrey H., "Fundamental Tax Reform: Public Perception and Political Rhetoric", National Tax Journal, National Tax Association; National Tax Journal, Vol: 51(3), 1998, s. 566.

niteliği sebebiyle mali güce göre vergilendirme ilkesi ile uyummadığı ifade edilmektedir⁴²⁶. Bir başka ifadeyle; harcamaların vergilendirilmesinde matrahın tespiti çok önemli olup kişilerin mali güçlerine dikkat edilmeksizin alınan harcama vergileri yapıları gereği subjektif olmayan vergilerdir. Zira mali güç esasının ön planda olduğu bir vergi sisteminde aynı harcama gücüne sahip olan kişilerin aynı oranda vergi ödemeleri gerekmektedir⁴²⁷. Bununla birlikte harcamalar üzerinden alınan vergilerde, matrah kişilerin gelirlerinden harcama için ayırdıkları paya ve satın alacakları malın fiyatına göre değişiklik göstermekte olup teknik olarak mali gücün dikkate alınması suretiyle matrahın hesaplanması sorunlu bir meseledir⁴²⁸. Buna ek olarak; kişilerin gelir düzeyleri yükseldikçe, satın aldığı mal ve hizmetler için ödemiş olduğu harcama vergisinin oranı da azalacak ve bu vergiler, gelirlerinin büyük kısmını harcamalara ayırmak zorunda olan düşük gelirli kesimin yüksek gelirli kesime göre daha ağır vergi yükü altında kalmalarına neden olarak hem yatay hem de dikey adalet anlayışına ters düşecektir⁴²⁹.

Vergi adaletini sağlamak için kullanılan mali güce göre vergilendirme ilkesinde mali gücün göstergesi olarak kabul edilecek verginin türünü belirleme noktasında bugün dahi pek çok şey söylenmektedir. Özellikle bu görüşlerden Nicolas Kaldor'un fikri oldukça dikkat çekici olup "*An Expenditure Tax*" adlı eserinde; Gelir Vergisi'nin yerine bir Genel Harcama Vergisi'nin kullanılarak, toplam harcama tutarına artan oranlılık uygulamak, indirim istisna ve muafiyetler kullanılarak verginin şahsileştirilip vergi

⁴²⁶ BİRNBBAUM, Jeffrey H., a.g.m., s. 566.

⁴²⁷ BUDAK, Tamer, a.g.e., s. 113.

⁴²⁸ BATIREL, Ömer Faruk, a.g.e., s. 152

⁴²⁹ EDİZDOĞAN, Nihat, a.g.e., s. 326.

adaletine uygun hale getirilebileceğini savunmuştur. Bununla birlikte söz konusu fikre binaen birkaç ülkede yapılan denemeler başarı ile sonuçlanmamıştır⁴³⁰. Günümüzde halen tartışılan ve üzerine tezler ileri sürülen mali gücün göstergesi konusu hakkında söz konusu denemenin ne ilk ne de son olacağı kanaatindeyiz. Zira mali gücün tam anlamıyla tespit edilmesi ulaşılması zor bir ideal olarak karşımızda durmaktadır.

Sonuç olarak; mali gücün göstergelerinin tespit edilmesi konusu vergi matrahlarının kavranması ile idari etkinlik açısından önemli güçlükleri ve problemleri bünyesinde barındırmaktadır. Ancak mali gücün göstergesi olarak tüm bu sıkıntıların içerisinde en verimli ve en kabul edilebilir gösterge olarak gelir kabul edilerek gelir vergisi üzerinden mali güce göre vergilendirme gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu durumun başlıca ve en önemli sebebi, gelir vergisinin servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilere göre verginin kişiselleştirmeye daha fazla olanak tanınması ve mali güce ulaşmada daha başarılı olmasıdır⁴³¹.

4- Mali Güce Göre Vergilendirmenin Gerçekleşmesi İçin Kullanılan Teknikler

Mali güce göre vergilendirmede mali gücün göstergesinin tespiti konusunda görüş birliğinin bulunamaması meselesi mali güce nasıl ulaşılacağı konusunda da mevcuttur. Mali gücün tam olarak belirlenememesine rağmen günümüzde çeşitli teknikler ya da araçlardan yararlanılarak mali güce ulaşma ve böylece sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaletine ulaşmak için çaba gösterilmektedir. Söz konusu teknikler özellikle gelir vergisi uygulamalarında daha etkili sonuçlar vermekte olup bunlar; en az geçim indirimi uygulaması, vergi tarife yapılarından yararlanılması,

⁴³⁰ MUTLUER, M. Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet, a.g.e., s. 206.

⁴³¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 232.

ayırma ilkesinden yararlanılması ile bu anlamda muafiyet ve istisnalardan da zaman zaman yararlanılması olarak ifade edilebilecektir⁴³². Çalışmanın çerçevesi bakımından en az geçim indirimi uygulaması, ayırma ilkesinden yararlanılması, muafiyet ve istisnalardan yararlanılması konuları kısaca anlatılacak olup vergi tariflerinden yararlanılması ayrıca incelenecektir.

a- Mali Güce Ulaşmada En Az Geçim İndiriminden Yararlanılması

“En az geçim indirimi”, kişilerin ailesinin ve kendisinin hayatlarını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergi dışı tutulmasıdır. Verginin sosyal amaçlı kısmında bulunan bir indirim kurumu olan en az geçim indirimi, kişinin kendisi ve ailesinin geçimini sağlayacak kadar olan gelirin vergilendirme dışında tutulmasını hedef almaktadır⁴³³. Kişinin hayatını devam ettirebilmek için gerekli olan asgari gelirin vergilendirme kapsamı dışında tutulması insani düşüncenin, insan onuruna yaraşır olmanın bir gereğidir⁴³⁴. Bu kapsamda vergi adaleti gereği; kişinin sahip olduğu varlıklar, o kişinin hayatını devam ettirebilecek düzeyde olmaması halinde, vergi yükümlülüğü dışında tutulmaları zorunludur⁴³⁵. Zira gelir düzeyi düşük olan bir kişi hiç gelir vergisi ödememesi halinde dahi, tüketimleri dolayısıyla harcama vergileri ile karşı

⁴³² AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 233.

⁴³³ DUE, John F., Maliye Bir İktisadi Analiz (Çeviren: Sevim Görgün ve İzzettin Önder), İ.Ü. Yayınları, No: 1241, İstanbul, 1963, s. 123.

⁴³⁴ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 237.

⁴³⁵ DİKMEN, Orhan, Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 227.; NEUMARK, Fritz, Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, s. 146.

karşıya kalmakta olup en az geçim indirimi ile en azından asgari bir gelir düzeyinin sağlanması mümkün kılınmaktadır⁴³⁶.

En az geçim indirimini yaygın olarak uygulama biçimi önceden belirlenmiş bir miktar indirimin herkes için geçerli olmasıdır. Söz konusu bu tercih, bütün bireylerin gelirlerinin bir kısmını mutlaka zorunlu ihtiyaçlarına ayırmalarından kaynaklanmaktadır. Zorunlu ihtiyaçlara ayrılan kısımda yani en az geçim indirimin uygulandığı kısımda kişinin vergiyi ödeyebilecek bir mali gücü bulunmamakta olup vergiyi ödeyebilecek mali güç seviyesine zorunlu ihtiyaçlar için belirlenen sınır aşıldıktan sonra varılabilmektedir⁴³⁷.

Bireylerin zorunlu ihtiyaçlarına ilişkin miktarın tespiti noktasında ise tartışmalar bulunmaktadır. Kişilerin asgari fizyolojik ihtiyaçlarının yanında kültürel ihtiyaçlarının da karşılanmasına ilişkin görüşler bulunmaktadır. Bununla birlikte; en az geçim indirimi kurumunun amacına bakıldığında, insanın fizyolojik varlığının devam ettirilebilmesi olduğu görülmektedir. Ayrıca, fizyolojik ihtiyaçların bireylerin tümü için ortak bir şekilde belirlenmesi mümkünken daha subjektif olan kültürel ihtiyaçların tespiti sıkıntı olacaktır. Bu durum ise; mali güç ilkesi yardımıyla sosyal adalete ulaşmaya çalışırken daha çok adaletsizliğe neden olabilecektir⁴³⁸. Diğer bir ifadeyle; en az geçim indirimine esas alınacak miktarın belirlenmesi noktasında yaşanan zorluklar, miktarın tam ve doğru olarak belirlenmesini güçleştirmektedir⁴³⁹. Bu durum ise vergi adaleti sağlanmaya

⁴³⁶ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 315.

⁴³⁷ DİKMEN, Orhan, a.g.e., s. 282.

⁴³⁸ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 235.

⁴³⁹ NEUMARK, Fritz, Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, s. 148.

çalışılırken, tam ve doğru belirlenmemiş miktarlarla uygulanan en az geçim indiriminin adaletsizliğe neden olabileceği sonucunu doğurabilmektedir⁴⁴⁰.

En az geçim indirimi konusunda sıkıntılı olduğu düşünülen bir diğer konu ise vergi hasılatının düşeceği. Düşük gelirlilerin, ülkelerin milli gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturduğu göz önüne alınırsa, bu gelirlerin bir kısmının vergilendirilmesinden vazgeçilmesi durumunda vergi hasılatının düşeceği ve en az geçim indiriminin teorik açıdan uygulamaya uygun olsa da pratik de istenen faydanın sağlamayacağı düşünülmektedir⁴⁴¹.

En az geçim indirimine ilişkin yukarıda belirtilen olumsuzluklara rağmen olumlu yönleri daha ağır basmaktadır. En az geçim indirimi mali güce göre vergilendirme ilkesinin hem bir aracı hem de sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁴². En az geçim indiriminin uygulanma amaçlarından bir tanesi de sosyal devlet ilkesine hizmet etmektedir. Sosyal devlet ilkesi kapsamında kişilere asgari bir yaşam düzeyi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu amacın vergisel boyutunu, kişilerin asgari yaşam düzeyinin sağlanması için bu düzeye kadar olan gelirlerinin en az geçim indirimi yoluyla vergi dışı bırakılması oluşturmaktadır⁴⁴³. Bu kapsamda kişilerin asgari yaşam düzeyine kadar olan gelirlerinde vergiyi ödeyebilecek mali güçleri olmaması nedeniyle bu düzeye kadar olan gelirlerin vergi dışı bırakılması aynı zamanda vergi adaleti için de

⁴⁴⁰ AKSOY, Şerafettin, a.g.e, s. 268.

⁴⁴¹ NEUMARK, Fritz, Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, s. 148.

⁴⁴² JEZE, Gaston, Finans İlmi (Çeviren: Alaettin Tiritöğlü), Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara, 1939, s. 512.

⁴⁴³ ORHANER, Emine, a.g.e., s. 159.

bir zorunluluk olup vergi adaletinin temini için en az geçim indirimi uygulaması zaruridir⁴⁴⁴.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; düşük gelirli kişiler gelirlerinin büyük bir miktarını zorunlu ihtiyaçları nedeniyle tüketime harcamakta olup dolaylı olarak vergi ödemekte ve dolaylı vergilerin tersine artan oranlı etkisi altında kalmaktadırlar. Gelir düzeyi yüksek olanlar ise, gelirleri yükseldikçe gelirlerinden zorunlu ihtiyaçlarına ayrılan pay azalmakta tasarrufa ayrılan pay artmaktadır. Söz konusu bu durum nedeniyle dolaylı vergilerin sebep olduğu adaletsizlik en az geçim indiriminin yardımı ile telafi edilerek düşük gelirliler lehine döndürülmeye çalışılmaktadır⁴⁴⁵.

En az geçim indirimi uygulamasının olumlu ve olumsuz yönleri birlikte değerlendirildiğinde vergi adaletini sağlamak için uygulamanın gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, devletin vergi hasılatında kayba neden olabileceği düşüncesi ile en az geçim indirimi kurumunu pek uygulamak istemediği, sınırlı bir alana dâhil ettiği de görülmektedir⁴⁴⁶.

Günümüzde birçok ülkenin vergi sistemleri içerisinde değişik şekillerle yer almakta olan bir teknik olup ülkemizde de 1980 yılı öncesinde “en az geçim indirimi” olarak uygulanmış, 1981 yılı itibariyle “genel indirim” ismini almış, 3239 sayılı Kanun 1986 yılının başı itibariyle uygulamadan kaldırılmıştır. Ancak; 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanun ile 2008 yılı başı itibariyle “asgari geçim indirimi” adıyla uygulamaya

⁴⁴⁴ ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, s. 191.

⁴⁴⁵ AKSOY, Şerafettin, a.g.e, s. 270.

⁴⁴⁶ MUTLUER, Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 74.

koyulmuş olup halen geçerliliğini korumaktadır⁴⁴⁷. En az geçim indirimi uygulaması, “asgari geçim indirimi” başlığı altında GVK’nın 32. maddesinde yer almaktadır. Yeni düzenleme ile birlikte, en az geçim indirimi tüm gelir unsurları için değil sadece ücret gelirleri için uygulanacak özel bir indirim haline gelmiştir. Bununla birlikte ücret gelirlerinin tümü bu kapsama girmemekte olup sadece gerçek usulde vergilendirilen kişiler en az geçim indiriminden yararlanabilecektir⁴⁴⁸.

En az Geçim İndirimi 3 farklı yöntem ile uygulamada yerini almaktadır. Bunlar; gelirden indirim yöntemi, vergiden indirim yöntemi ve bölme yöntemidir.

Matrahtan indirim yöntemi de denilen⁴⁴⁹ gelirden indirim yönteminde indirim kişinin gelirine uygulanır ve indirimin ardından kalan miktar vergilendirilir⁴⁵⁰. Gelirden indirim yöntemi günümüzde oldukça yaygın bir şekilde kullanılmakta olup en az geçim indirimi kurumunun amaçlarına daha iyi hizmet etmektedir⁴⁵¹. Gelirden indirim yönteminin, artan oranlı tarifelere uygulanması halinde çok dikkatli olunması gerekmektedir. Zira bu yöntemde indirim, gelir üzerinden yapıldığından yüksek gelirli kişiler açısından avantaj sağlayacaktır. Yüksek gelirli kişilerin vergi tasarrufu düşük gelirlilere oranla daha çok olması nedeniyle, vergi adaleti sağlanmaya çalışılırken daha çok adaletsizlik meydana gelebilecektir⁴⁵².

⁴⁴⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 234.

⁴⁴⁸ BUDAK, Tamer, a.g.e., s. 198.

⁴⁴⁹ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 341

⁴⁵⁰ DİKMEN, Orhan, a.g.e., s. 284.

⁴⁵¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 238.

⁴⁵² DİKMEN, Orhan, Asgari Geçim İndirimi, İ.Ü. Yayınları, No: 693, İstanbul, 1956, s. 60.

Vergiden indirim yönteminde, kişinin geliri üzerinden ödeyeceği vergi indirim yapılmaksızın belirlenir. Ardından en az geçim indirimi miktarına denk gelen vergi borcu belirlenerek ilk hesaplanan vergi borcundan çıkartılarak ödenmesi gereken vergi borcuna ulaşılır⁴⁵³. Vergiden indirim yönteminin neden olduğu vergi yükleri tarife yapısına göre farklılık gösterecektir. Dik artan oranlı bir tarifenin bulunması halinde gelirden indirim yönteminin neden olduğu yüksek gelirliler lehine oluşan avantaj burada daha az olacaktır⁴⁵⁴.

En az geçim indiriminde kullanılan son yöntem olan bölme yönteminde ise, ödenmesi gereken vergi, kişilerin gelirleri eşi ve çocuklarının sayısına göre bölümlendirilerek bulunacaktır. İşlem sonucunda belirlenen miktara artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle vergi miktarı belirlenecek ardından; bölen sayısı ile çarpılarak vergi borcu tespit edilecektir⁴⁵⁵.

b- Mali Güce Ulaşmada Ayırma Kuramından Yararlanılması

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, kişilerin kişisel ve ailevi durumlarındaki farklılıklardan etkilenmesinin yanında gelirin kaynağı ve niteliği ile de ilgilidir. Kişilerin elde etmiş olduğu gelirler, tutar olarak aynı olsalar dahi kaynağındaki farklılık sebebiyle geliri elde eden kişinin mali gücü aynı olmayabilmektedir. Bu kapsamda gelirin kaynağındaki farklılık yani emekten elde edilen gelir ile sermayeden elde edilen gelir farklılığı, emek gelirinin sermaye gelirinden daha güçsüz olduğu iddiası ile vergi

⁴⁵³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 239.

⁴⁵⁴ SONSUZOĞLU, Elif, “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul 1997, s. 64.

⁴⁵⁵ EDİZDOĞAN, Nihat, a.g.e., s. 265.

oranlarında gelirin kaynağına göre farklılaşmayı gerekli kıldığı kabul edilmektedir⁴⁵⁶. Diğer bir ifadeyle; emek kaynaklı gelirin, sermaye kaynaklı gelire göre daha güçsüz ve korunmaya muhtaç olduğu iddiası nedeniyle emek kaynaklı geliri koruma düşüncesiyle emek kaynaklı gelirden sermaye kaynaklı gelire göre daha düşük oranda vergi alınmasına ayırma kuramı adı verilmektedir⁴⁵⁷. Aksi halde, “tek düzenli vergi” den bahsedilecektir⁴⁵⁸.

Ayrırma kuramı, mali güce ulaşmada kullanılan araçlardan olan tarife yapılarındaki ve en az geçim indirimi uygulamasındaki eksikliklerin telafi edilmesi amacıyla varlığını sürdürmektedir. Tarife yapıları ve en az geçim indirimi uygulaması mali güce ulaşma amacıyla kişilerin gelir seviyelerini dikkate alırken ayırma kuramı kişilerin elde ettikleri gelirin kaynağı ile ilgilenmektedir⁴⁵⁹.

Kaynağı emek olan ile kaynağı sermaye olan gelirler arasında yaratılmak istenen vergi oranı farklılaşmasında, bu farklılığın hangi oranda olması gerektiğine ilişkin bilimsel bir kabul bulunmamaktadır. Yaratılacak farkın hangi oranda olacağı subjektif ölçülere dayanılarak belirlenebilecektir⁴⁶⁰. Subjektif ölçülerden yararlanılması, ölçüleri belirleyen kişilerin keyfiyetine neden olabilecek bu durum ise mali güce ulaşmak için adaletten uzaklaşılmasına neden olabilecek olup ayırma kuramının uygulanmasını güçleştirecektir.

⁴⁵⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 32.

⁴⁵⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 256.

⁴⁵⁸ SARAÇOĞLU, Fatih, “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Yayın No: 84, İstanbul 2001, s. 61.

⁴⁵⁹ ATABEY, Selin E., Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s. 91.

⁴⁶⁰ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 258.

Ayırma kuramı, yatay ve dikey eşitlik ilkelerinin istisnasını oluşturmaktadır. Zira ayırma kuramına göre, aynı büyüklükteki matrahlardan emek gelirleri lehine farklı vergi oranları uygulanmaktadır⁴⁶¹. Bu kapsamda aynı durumda olan kişilere farklı vergi oranları uygulanmakta olup hem yatay hem dikey eşitlik ilkesinden sapılmaktadır. Bununla birlikte eşitlik ilkesinin amacı gözetildiğinde, ayırma kuramı ile aynı amaca hizmet etmeleri yani adaleti sağlama düşüncesine sahip olmaları nedeniyle ayırma kuramının vergilemenin yatay ve dikey eşitlik kurallarına istisna oluşturmasının sakıncası bulunmamakta hatta vergilemenin yatay ve dikey eşitlik kurallarına etkinlik kazandırmaktadır⁴⁶².

Ayırma kuramı 1900'lü yılların ikinci yarısında İngiltere'de ilk defa ortaya atılmış olup daha sonra diğer ülkelerin vergi sistemlerinde de yer almıştır. Bununla birlikte ayırma kuramı mali güce göre vergilendirmede yararlanılan teknikler arasında tarife yapılarından yararlanma ve en az geçim indirimi kadar yaygın bir uygulama halini alamamıştır. Bunun sebebi daha çok, sosyal devlet ilkesinde 1970 sonrası dönemde yaşanan değişim neticesinde neoliberal bakış açısının daha baskın gelmesi ile birlikte emek-sermaye dengesinin sermaye lehine bozulmasıdır⁴⁶³.

Türk Gelir Vergisi Kanunu incelendiğinde, gelirin emek-sermaye ayrımına göre gelir unsurlarından ücretin salt emeğin geliri olduğu, ticari kazançların, zirai kazançların ve serbest meslek kazançlarının emek ve sermayenin bileşimi olduğu, gayrimenkul sermaye iratlarının ve menkul sermaye iratlarının ise salt sermayeden doğan kazançlar

⁴⁶¹ ŞENER, Orhan, a.g.e., s. 219.

⁴⁶² ŞENER, Orhan, a.g.e., s. 220.

⁴⁶³ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 249.

olduğu söylenebilecektir⁴⁶⁴. Ayırma kuramına göre, emek geliri olan ücretler vergisel açıdan korunmak istenmiş ve Gelir Vergisi Kanununda en az geçim indirimi, farklı vergi tarifesi uygulanması, sakatlık indirimi ve sermaye gelirlerine ek vergi uygulanması uygulamalarına yer verilmiştir⁴⁶⁵.

Ayırma kuramı günümüz vergi sistemlerinde farklı uygulama şekillerinde karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulamalar; gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı oranların uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine indirim uygulaması ve vergi tarifelerine sınırlama konulması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı oranların uygulanmasına göre, gelirler; kaynaklarına göre sermaye geliri, emek- sermaye geliri ve emek gelirleridir⁴⁶⁶. Emek ve sermayenin birlikte yer aldığı türde, emek ve sermayenin ağırlığına göre de alt sınıflara ayrılabilir⁴⁶⁷. Sınıflandırma yapılmasının ardından ayırma kuramına göre her sınıf için farklı vergi oranları uygulanmaktadır⁴⁶⁸.

Ayırma kuramının bir diğer uygulama biçimi olan sermaye gelirlerinden ek vergi alınması uygulamasına göre; kişilerin gelirleri hiçbir ayırım yapılmaksızın vergilendirilir. Ardından, sermaye kaynaklı gelir kısmı üzerinden ek vergi alınması

⁴⁶⁴ GÖKÇAY, Şerif E., “*Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri*”, Journal of Life Economics, C:4, S: 3, 2017, s. 127-128.

⁴⁶⁵ GÖKÇAY, Şerif E., a.g.m., s. 128.

⁴⁶⁶ TEKİR, Sabri, a.g.e., s. 36.

⁴⁶⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 259.

⁴⁶⁸ NEUMARK, Maliyeye dair, 165.

yoluna gidilir. Ek vergi artan oranlı şekilde uygulanabileceği gibi tek bir oran üzerinden de alınabilecektir⁴⁶⁹.

Emek gelirlerine indirim uygulamasına göre; gelirler kaynakları fark etmeksizin aynı tarife üzerinden vergilendirilmekte olup emek gelirlerinin bir kısmı ayırma kuramına göre vergi dışında bırakılmakta ve ödenen vergi miktarları, indirim öncesindeki tutarlar ile karşılaştırıldığında emek gelirleri lehine bir durum ortaya çıkmaktadır⁴⁷⁰.

Son olarak vergi tarifesine sınırlama konulması uygulamasına göre; gelir vergisi tarifesinde sermaye gelirleri tüm dilim ve oranlara uygun olarak vergilendirilmekte; bunun yanında emek gelirlerine tarifenin belli bir kısmı uygulanmakta ve yüksek vergi oranlarından etkilenmeleri önlenmektedir⁴⁷¹.

c- Mali Güce Ulaşmada Muafiyet ve İstisnalardan Yararlanılması

İlgili vergi kanununa göre vergilendirilmesi gereken kişilerin, vergi dışı bırakılması bırakılmasına muafiyet ismi verilmektedir. Vergi kanunlarında vergi konusunun vergilendirme dışında bırakılmasına ise istisna denilmektedir. Diğer bir ifadeyle; mükelleflerin vergi dışı bırakılması muafiyeti vergi konusunun vergi dışı bırakılması ise istisna olarak ifade edilebilir⁴⁷².

⁴⁶⁹ TINGLEY, Kenneth, Income Tax Guide 1980-81, Associated Newspapers Group Limited, London, 1981, s. 78,79.

⁴⁷⁰ TEKİR, Sabri, a.g.e., s. 78.

⁴⁷¹ BARR, N.A.; JAMES, S.R.; PREST, A.R., Self- Assessment for Income Tax, Heinemann Educational Publishers, London, 1977, s. 59.

⁴⁷² MUTLUER, M. Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet, a.g.e., s. 223.

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 edilmektedir⁴⁷³. 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 kolaylaştırmaktadırlar⁴⁷⁴.

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 olmaktadır⁴⁷⁵. Muafiyet ve istisna uygulamaları kimi zaman toplumda, yüksek gelirli lehine kullanılmakta ve devlet azalan vergi hasılatını düşük gelirli vergi yükünü arttırmak suretiyle yükseltmektedir⁴⁷⁶. Söz konusu bu durum, yaşandığı zaman içerisinde vergi adaletini zedeleyici bir etkiye sebep olmakla birlikte; uzun dönemde

⁴⁷³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 260.

⁴⁷⁴ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 260.

⁴⁷⁵ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 250-251.

⁴⁷⁶ AKBAY, Mehmet, Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:3, Ankara, 1995, s. 17.

Üretim artması ve fiyatların düşmesi gibi nedenlerle gelir dağılımını düzeltici bir etki de yaratmaktadır⁴⁷⁷.

Muafiyet ve istisnaların vergi adaleti noktasında dikkat çeken bir diğer yönü ise, vergi kaçakçılığına uygun bir zemin hazırlamaları nedeniyle adalet anlayışına zarar vermeleridir⁴⁷⁸. Muafiyet ve istisnalar her ne kadar mali güce ulaşmak dolayısıyla sosyal adaletin temini için var olan kurumlar olmakla birlikte; yanlış birtakım düzenlemeler nedeniyle dürüst mükelleflerin vergi yükünü arttırmakta ve vergi kaçakçılığına sevk etmektedir. Başka bir açıdan bakıldığında ise muafiyet ve istisna uygulamalarının yapısı ve tebliğler ile detaylarının düzenlenmesi sebebiyle karmaşıklığı dikkate alındığında, düzenlemelerde yer alan boşlukların vergiden kaçınmak amacıyla kullanılması hali de vergi adaletine zarar vermektedir.

Sonuç olarak, muafiyet ve istisna uygulamalarının büyük bir özveri ile planlanması ve denetimlerine zen gösterilmesi gerekmekte olup bu kapsamda mali güce ulaşılması noktasında çok büyük katkıları olan uygulamaların diğer yandan vergi matrahını aşındırması da nlenmelidir⁴⁷⁹. 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;

⁴⁷⁷ HERBER, B., *“The Importance Of Tax And Equity Considerations In The Development Plans Of Developing Nation”*, Vergi Reformları Kongresi: İstanbul, 1981, s. 50-51.

⁴⁷⁸ ÖNDER, İzzettin, *Türkiye’de Kamu Maliyesi Finansal Yapı ve Politikaları*, Türkiye Vakfı Yayınları, İstanbul 1993, s. 33.

⁴⁷⁹ şEN, Hüseyin; SAğBAş, İsa, a.g.e., s. 250-251.

muafiyet ve istisna uygulamalarına son verilerek bunun yerine vergi oranlarının düşürülmesi önerilmektedir⁴⁸⁰.

d- Mali Güce Ulaşmada Vergi Tarifelerinden Yararlanılması

Mükellefin ödeyeceği verginin miktarını belirlemek amacıyla vergi matrahına uygulanan oran veya ölçüt vergi tarifesi olarak ifade edilmektedir⁴⁸¹. Vergi tarifelerinde matrahın belirlenmesinde kullanılan iki ölçü bulunmaktadır. Bunlar: Ad volerem tarife (değer esası) ve spesifik tarife (Miktar esası)dir. Ad volerem tarife (değer esası), ödenecek verginin, iktisadi değer gözetilerek hesaplanması anlamına gelmekte olup spesifik tarife (Miktar esası) ise, belirli bir miktara uygulanan ölçüye göre matrahın hesaplanması olarak kabul edilmektedir⁴⁸².

Vergi tarifelerinin sosyo-ekonomik etkisi göz önüne alındığında sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin temininde de mali güce ulaşmak için vergi tarifelerinden yararlanılması da oldukça gereklidir. Bu kapsamda tarifelerin vergi adaletine ulaşmak için ne şekilde düzenlenmesi gerektiği ise hem öğretilerde hem de uygulamada oldukça tartışmalıdır⁴⁸³. Bu kapsamda vergi tarifelerinin düz oranlı mı yoksa artan oranlı mı olacağı ve bu oranların nasıl belirleneceği ve tam olarak neyi amaçladı soruları ise cevaplanmayı bekleyen problemler olup⁴⁸⁴ çalışmanın bir sonraki bölümünde sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaletine ulaşmak için kullanılan teknik olan mali güce

⁴⁸⁰ AYDEMİR, Şinasi, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1997, s. 182.

⁴⁸¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 244.

⁴⁸² ERGİNAY, Akif, a.g.e., s. 92.

⁴⁸³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 244.

⁴⁸⁴ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 244.

göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için hangi vergi tarifesinin kullanılması gerektiği sorusuna yanıt aranacaktır.

Bu noktada ayrıca belirtmek gerekir ki; doktrinde mali güce göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan başlıca araçları yazarların bir kısmı, vergi tarifeleri, en az geçim indirimi ve ayırma kuramı olarak tanımlarken diğer bazı yazarlar; mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için kullanılan başlıca araçları artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma kuramı olarak ifade etmektedirler. Mali güce ulaşmada kullanılan araçlardan birini artan oranlılık olarak açıklamak kanaatimizce tek taraflı ve haksız bir düşüncedir⁴⁸⁵.

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 hesaplanan verginin gelir seviyesi düşük olan bir mükellefe göre yine geliriyle orantılı şekilde fazla olacağını ifade etmektedirler⁴⁸⁶. 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

⁴⁸⁵ BAŞARAN, Funda, a.g.m., s. 96-97.

⁴⁸⁶ Düşünürlerden Becker ve Lang'da mali güce göre vergilendirmenin artan oranlılığı inkar etmemekle birlikte düz oranlı bir tarife yapısıyla mümkün olacağını ifade etmişlerdir.

mutlaka bir tarife yapısının zorunluluğunu bize göstermemektedir.⁴⁸⁷ Bu sebeple, bir sonraki bölümde vergi tarifeleri ayrıntılı olarak incelenecek olup hangi tarifenin ya da tarifelerin sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletini temin için daha ideal olduğu açıklanmaya çalışılacaktır.



⁴⁸⁷ BAŞARAN, Funda, a.g.m., s. 97.

III. BÖLÜM

SOSYAL ADALETİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİNDE KULLANILAN BİR ARAÇ OLARAK VERGİ TARİFELERİ

I- ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİ

A- Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Tarihi Gelişimi, Tanımı ve Özellikleri

Artan oranlı vergi tariflerine ilişkin tartışmalar M.Ö. dönemlere dayanmakta olup bilinen en eski uygulama Atina'da toprak ürünlerinden alınan dolaysız vergi koyulması şeklinde kendini göstermektedir. Bu kapsamda; tarım ile uğraşan mükelleflerin sahip oldukları topraklar esas alınmak suretiyle kişiler 4 gruba ayrılmış ve en fazla toprak sahibi olan kişilerden başlamak üzere ilk gruptakiler belirlenen tutarın tamamı, ikinci gruptakilere 5/6'sı, üçüncü sınıfta yer alanlara 5/9'u kadar yükümlü kılınmış ve düşük gelirliler vergiden muaf tutulmuştur⁴⁸⁸. Bilimsel yöntemler ile artan oranlı vergi tarifelerinin incelenmesi ise 19. yüzyılda, Anglosakson ülkelerde başlamış ve modern gelir vergisi artan oranlı tarifeyi esas alarak ilk olarak 15. yüzyılda İngiltere'de kabul edilmiştir⁴⁸⁹. Söz konusu gelir vergisi ilk olarak savaş harcamalarını karşılayabilmek için konulmuş ardından vergi sisteminin bir parçası haline almıştır⁴⁹⁰. Ardından ise vergi tekniklerinde yaşanan gelişmeler ile popüler hale gelmiş, sosyal devlet ilkesinin varlık kazanması ile özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında tüm dünyada uygulama alanı bulmuştur.

⁴⁸⁸ TEKİN, Fazıl, Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1978, s. 8.

⁴⁸⁹ ERKİN, Gözde, "Artan Oranlılık", Ankara Barosu Dergisi, S: 2012/3, 2012, s. 239.

⁴⁹⁰ KÜSMENOĞLU, İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (1. Kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 8.

Artan oranlılık terimi Arapça kökenli olup “müterakkiyet” ve “müterakkilik” olarak dilimize girmiş ardından sadeleşme akımı ile birlikte “artan oranlılık” olarak Türkçede yerini almıştır⁴⁹¹. Artan oranlılık, geliri yüksek olan kişilerin kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına oransal olarak daha fazla katkı sağlamalarını ifade etmektedir⁴⁹². Teknik açıdan 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 verilmektedir⁴⁹³. Bu tanıma göre, mükellefin sahip olduğu gelir ile birlikte ortalama vergi oranının da artması gerekmektedir⁴⁹⁴. Artan oranlılıkta, ortalama vergi oranı ile vergiye esas olan matrahın eşit olarak artmaları halinde artan oranlılık düz bir doğru şeklini alacaktır⁴⁹⁵.

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

⁴⁹¹ TEKİN, Fazıl, a.g.e., s. 8.

⁴⁹² ERNES, Joel; CLEMENS, Jason; BASHAM, Patrick; SAMİDA, Dexter, “Flat Tax Principles and Issues”, Fraser Institute Critical Issues Bulletin, 2001, s. 12.

⁴⁹³ MASLOVE, Allan M., The Pattern of Taxation in Canada, Economic Council of Canada, Ottawa, 1973, s. 195.

⁴⁹⁴ KAY, J.A.; KING, M.A., The British Tax System, 3. Edition, Oxford University Press, New York, 1990, s. 224.

⁴⁹⁵ ZIMMERMANN, Horst; HENKE, Klaus D.; BROER, Michael, Finanzwissenschaft: Eine Einführung in die Staatsfinanzen, 12. Auflage, Vahlens Handbücher, Vahlen, 2017, s. 120-150.

olduğu tanımı da yapılabilecektir⁴⁹⁶. 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 sübjektif dolaysız vergilerde artan oranlı tarifelerinin kullanılması bir yol olarak kabul edilmektedir⁴⁹⁷. 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 çıkmaktadır⁴⁹⁸.

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 nitelendirmişlerdir⁴⁹⁹. Ülkelerin vergileme konusundaki yaklaşımları sosyal adaletin gerçekleştirilmesi diğer bir ifadeyle vergi adaletinin sağlanması şeklinde olması halinde buna en uygun tarifenin artan oranlılık olduğu genel olarak kabul edilmektedir⁵⁰⁰. 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

⁴⁹⁶ SARIOĞLU, Fatih, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S: 1, 2002, s. 221.

⁴⁹⁷ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 334-335.

⁴⁹⁸ HEREKMEN, Aykut, Genel Vergi Teorisi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976, s. 160.

⁴⁹⁹ DİKMEN, Orhan, a.g.e., s. 245.

⁵⁰⁰ PECHMAN, Joseph A., Federal Tax Policy, Studies Of Government Finance, The Brookings Institution, Washington, 1967, s. 5

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 dilimindeki kişilerin ise yüksek vergi oranlarıyla vergilendirilmesi şeklindedir⁵⁰¹. 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 gerekmektedir⁵⁰².

B- Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Çeşitleri

Artan oranlı vergi tarifelerine ilişkin teorik tartışmalar bir yana bırakılacak olursa, artan oranlılığın gerçekleştirilebilmesi için tarifenin nasıl uygulanacağı sorunu önem taşıyan bir meseledir. Zira tarifenin artan oranlılığının fazla ya da yetersiz olması tarifenin nasıl uygulanacağı ile ilgili olup bu durum artan oranlı tarifenin çeşitlerinin incelenmesi ve seçilecek artan oranlı tarife çeşidi ile belirlenebilecektir⁵⁰³. Artan oranlı tarifede tercih edilen teknik, diğer bir deyişle tercih edilen artan oranlı tarife çeşidi, vergi ödeme gücünün kavranmasını da etkileyecek önemli bir etmendir⁵⁰⁴.

1- Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Sınıf usulü artan oranlılığın diğer bir ismi de düz veya katı artan oranlılık olup bu tarife yapısında, vergi oranı, matrah diliminde yaşanan değişime paralel olarak azalmakta veya yükselmektedir. Sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesinde, dilime

⁵⁰¹ ŞENER, Orhan, a.g.e., s. 227.

⁵⁰² ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 242.

⁵⁰³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 247-248.

⁵⁰⁴ ERKİN, Güzde, a.g.m., s. 243.

uygulanacak olan oran, dilimin kapsamına giren tüm matraha uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergilendirilecek gelirin tabi olduğu dilimin yükselmesi durumunda, tüm matraha uygulanacak oran bir üst dilime gelmekte ve yükselmektedir⁵⁰⁵.

Bu kapsamda sınıf usulü artan oranlı vergi tarifelerinde vergi oranlarında bir “sıçrama” meydana gelmekte olup marjinal matrah artışları ile kişilerin vergi yüklerinde ani/beklenmedik yükselmeler –sıçramalar- ortaya çıkmakta ve bu durum vergi adaleti ile bağdaşmamaktadır⁵⁰⁶. Vergi adaleti ile bağdaşmamaktadır, zira tarifenin bir basamağının üst sınırında olan bir kişi bu sınırı çok az bir miktarla geçmek suretiyle bir üstteki vergi dilimine tabi tutulan kişi arasında ciddi bir vergi yükü farklılaşması ortaya çıkmakta ve kişilerin elde ettikleri gelir arasındaki fark ile tabi oldukları vergi oranları dolayısıyla vergi yükleri arasında bir dengesizlik söz konusu olacaktır⁵⁰⁷. Örneğin, kişinin gelirin 30.000 TL olması ve uygulanan vergi tarifesinde vergi diliminin üst sınırının da 30.000 TL olması halinde, dilime uygulanacak oran %30 ise; kişinin gelirin 30.001 TL olması halinde yani 1 TL artması durumunda gelirin tamamına uygulanacak oran bir üst gelir dilimine kayacak ve mesela %40 olacaktır. Bu halde ise kişinin gelirin 1 TL artması durumunda, uygulanacak vergi oranı %10 artmakta, kişinin gelirine göre vergi yükünün artması vergi adaleti ile bağdaşır bir hal almamaktadır.

Sınıf usulü artan oranlılıkta yaşanan bu sıçrama hali, vergi adaletinin temini için yumuşatılabilmekte olup basamak genişliğinin daraltılması ya da artma oranlarının

⁵⁰⁵ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 248.

⁵⁰⁶ YİĞİT, Uğur, a.g.e., s. 111.

⁵⁰⁷ TURHAN, Salih, a.g.e., s. 72.

azaltılması ile mümkün olabilecektir⁵⁰⁸. Söz konusu yumuşatma hallerine rağmen sınıf usulü artan oranlılık vergi adaletinde yaratmış olduğu sıkıntılar sebebiyle pek tercih edilen bir tarife yapısı olmayıp daha çok dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi tercih edilmektedir⁵⁰⁹.

Sınıf usulü artan oranlılıkta yaşanan sıçrama halinin en belirgin örneklerinden birisini serbest meslek kazançları istisnasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu 18. maddesi oluşturmaktadır. 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan "7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile maddede bir değişiklik yapılmadan önce; 18. madde hükmü;

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, 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 senaryo 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 etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

⁵⁰⁸ TURHAN, Salih, a.g.e., s. 73.

⁵⁰⁹ AKSOY, Şerafettin, a.g.e, s. 256.

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”

şeklindedir. Madde kapsamında sayılan kişiler tarafından yapılan ödemelerden %17 oranında vergi tevkifatı gerçekleştirilecek ve vergilendirme süreci son bulacaktır. Bu kapsamda değişiklik öncesinde 18. Maddede bir tek oranlı vergilendirme görülmekteydi.

Bununla birlikte; 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe giren 7194 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine;

“Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.”

fıkrası eklenmiştir. Düzenleme 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre madde kapsamında 2021 yılı için 650.000 TL'yi aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiş olup bu kazançlar için değişiklik öncesinde olduğu gibi tevkif suretiyle vergi ödemesi yapılacak ve bu ödeme nihai vergi ödemesi olacaktır. Bununla birlikte; 650.000 TL'yi aşan kazançlar bu istisnadan yararlanamayacağı gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi kapsamında 3. veya 4. dilimlerden vergilendirileceklerdir. Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında 649.999 TL gelir elde eden bir kişi istisna kapsamında değerlendirilebilecek ve tevkif suretiyle yalnızca %17'lik bir vergi oranıyla muhatap

olabilecektir. Bununla birlikte 650.000 TL gelir elde etmiş olan bir kişi istisnadan yararlanamayacağı gibi %35'lik bir vergi oranıyla karşı karşıya kalacaktır.

Maddede yapılan değişiklik sonrası yaşanan bu durum madde kapsamında bir sınıf usulü artan oranlılık yaratıldığı görüntüsü vermektedir. Zira sınıf usulü artan oranlılıkta olduğu gibi %17'lik bir vergi oranı bir üst sınıfa geçildiğinde birden %35'e yükselmektedir. Bu ani sıçrama hali ise, gelirleri arasında yalnızca 1 TL fark olan yukarıdaki iki mükellef açısından %18'lik bir vergi oranı farkı oluşturmakta ve vergi yükü dağılımı açısından bir dengesizliğe neden olmaktadır. Sonuç olarak Gelir Vergisi Kanunu 18. maddede yaşanan bu durum mevcut haliyle; sınıf usulü artan oranlılık açıklanırken ifade edildiği gibi vergi adaleti ile bağdaşmamakta olup düzeltilmeye muhtaçtır.



2- Dilim Usulü Artan Oran Vergi Tarifesi

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi, sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesinin sakıncalarını telafi amacıyla geliştirilmiş bir tarife olup, belirli matrah dilimleri için o dilim için belirlenmiş vergi oranlarının uygulanması ile gerçekleştirilmektedir⁵¹⁰.

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifeleri uygulama bakımında çeşitliliğe sahip olup sınırlı ve sınırsız artan oranlılık şeklinde uygulanmakta olup sınırlı artan oranlı tarife halinde, tarifede belirli bir matrah düzeyinden sonra tarife düz oranlı bir hale gelmekte bununla birlikte sınırsız artan oranlılık halinde, matrahın en son dilimine %100 oranı uygulanmaktadır. Söz konusu bu durum, bir vergilendirme teorisinden daha çok ceza etkisi yaratmakla birlikte oranın %100 olması halinde dahi bir sınır söz konusu olmakta nihai olarak ise vergilendirme ilkelerinin hiçbir ile bir uyum yakalayamamaktadır. Bununla birlikte sınırlı artan oranlı tarifelerde de sınırın belirlenmesi meselesi vergi adaleti bakımından oldukça önemlidir. Belirli bir matrahtan sonra tarifenin tek oranlı hale dönüşmesi halinde, belirlenen nihai oranın, ortalama vergi oranının çok az bir miktar üzerinde belirlenmesi halinde gizli bir artan oranlılığın yaşanması söz konusu olacak ve düz oranlılığın olumsuz etkileri bir nebze olsa engellenebilecektir⁵¹¹. Söz konusu sınırlı ve sınırsız artan oranlı tarifeler aynı zamanda kombine veya bileşik tarifler olarak da anılmaktadır. Bileşik tarifeler K. Breeuer tarafından ilk kez dile getirilmiş olup bu tarifeler en çok gelir vergisi tarifelerinde karşımıza çıkmaktadır⁵¹².

⁵¹⁰ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 249.

⁵¹¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 250.

⁵¹² TURHAN, Salih, a.g.e., s. 81-82.

Günümüzde, dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi oldukça geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Bununla birlikte dilim usulü artan oranlı vergi tarifelerinin de bazı özelliklerin dikkatli seçilmesi önem arz etmektedir. İstenilen sonuçların elde edilmesi için özellikle; oranların artışının ve dikliği, dilim sayısının, dilimlerin büyüklüklerinin dikkatli seçilmesi gerekmektedir⁵¹³. Bu vergi tarifesi istenilen etkiyi en çok gelir vergisi sistemlerinde kendini göstermekte olup sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesinin neden olduğu kuvvetli sıçramaların etkisini ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeplerle mali güce göre vergilendirme bakımından dilim usulü artan oranlılık önemli bir yere sahiptir. Zira mali güce göre vergilendirme ile amaçlanan dengeli bir gelir dağılımı ve vergi adaletinin sağlanması, çök düşük bir gelir farkı nedeniyle bir üst dilimde yer alan kişiler ile bir alt dilimde yer alan kişiler arasında sınıf usulü artan oranlı vergi tarifelerinde olduğu gibi aşırı bir vergi yükü farklılaşmasına neden olmamaktadır⁵¹⁴. Söz konusu dilimlerde yer alan mükelleflerin gelirleri ile vergi yüklerinin artışı birbiri ile oranlı bir şekilde gerçekleşmekte böylece adilane bir gelir dağılımı söz konusu olmaktadır. Bu kapsamda hem matraha uygulanan oranlar arasında bir adalet temin edilmiş olmakta hem de vergilendirme aracılığı ile gelir dağılımının adil olması için bir müdahalede bulunulmuş olmaktadır.

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifeleri genel olarak vergi adaletine dolayısıyla sosyal adalete uygun tarifeler olarak kabul edilmekle birlikte bazen mükellef aleyhine de sonuçlar doğurabilmektedir. Kronik yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde, dilimli artan oranlılığın tercih edilmesi halinde enflasyon nedeniyle nominal gelirler şişmekte ve gelir dilimi sürüklenmesi yaşanmaktadır. Diğer bir ifadeyle; gerçek anlamda

⁵¹³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 249.

⁵¹⁴ ERGİNAY, Akif, a.g.e., s. 66.

gelirlerde bir artış olmasa bile enflasyon sebebiyle nominal gelirleri artış gösteren gelir vergisi mükellefleri daha üst gelir dilimleri üzerinden vergilendirirler diğer bir ifadeyle gelir dilimi sürüklenmesi yaşamış olurlar⁵¹⁵.

3- Gizli Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Gizli artan oranlı vergi tarifesi aslında bir tarife şekli değildir. Düz oranlı vergi tarifesine asgari vergi indiriminin uygulanması halinde indirimin etkisiyle bir gizli artan oranlılık halinin görünmesi halidir. Gizli artan oranlı vergi tarifesinde, matrahtaki değişmelerden vergi oranı etkilenmemektedir⁵¹⁶. Diğer bir ifadeyle; düz oranlı vergi tarifesi görünümüne sahip vergi tarifesinde, indirimlere yer verilmesi halinde tarifenin incelenerek hesaplamalar yapılması sonucunda dolaylı biçimde artan oranlı bir yapıya dönüşmesi halinde gizli artan oranlılık ortaya çıkmaktadır⁵¹⁷.

4- Tersine Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Tersine artan oranlı vergi tarifesi de gizli artan oranlı vergi tarifesi gibi aslında bir vergi tarifesi olmayıp uygulamada ortaya çıkan bir durumdur⁵¹⁸. Tersine artan oranlılık halinde oran, bir veri değil bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır⁵¹⁹.

Tersine artan oranlı vergi tarifesi görünüş itibariyle artan oranlı bir yapıya sahiptir. Bununla birlikte; ödenen vergiler, mükelleflerin gelirleriyle karşılaştırıldığında geliri az olan gelirine göre, fazla vergi öderken geliri çok olan gelirine göre daha az

⁵¹⁵ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 240-241.

⁵¹⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 253.

⁵¹⁷ HEREKMAN, Aykut, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s. 60.

⁵¹⁸ ORHANER, Emine, a.g.e., s. 164.

⁵¹⁹ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 145.

vergi ödemekte ve artan oranlı vergileme etkisini kaybederek dengesiz bir vergi dağılımına neden olmaktadır⁵²⁰. Diğer bir ifadeyle kişinin gelirinde yaşanan artışa kıyasla vergi oranının düşmesi vergi adaletine ters düşmekte mali güç ile vergi arasındaki ilişki yok olmaktadır. Mali güçte yaşanan değişimler, vergi üzerindeki etkisini kaybederek vergi miktarının vergi ödeme gücüne oranı azalmaktadır⁵²¹.

C- Artan Oranlı Vergi Tarifeleri ve Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Artan oranlılığın gerekliliğini bilimsel olarak ilk kez ileri süren düşünür A. Wagner olmakla birlikte verginin amacının yalnızca mali olmadığını bunun yanında sosyal amaçlarının da olduğunu ifade etmiştir⁵²². Yukarıda ifade edildiği üzere, artan oranlı vergi tarifelerin sosyal amaçları da bulunmakta olup bu kapsamda sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaletinin tesisi için artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması gerektiği söylenebilecektir. Zira artan oranlı vergi tarifeleri ile kişilerin mali güçlerinin tespiti mümkün olmaktadır. Bu kapsamda artan oranlı vergi tarifeler sosyal devlet olmanın bir sonucu olarak, meşruiyetlerini sosyal adalet ilkesi olan sosyal devlet ilkesinden bulmaktadır⁵²³. Artan oranlı vergi tarifesi ile kişilerin vergi öncesi durumları ile vergilendirme yapıldıktan sonraki durumları arasında düşük gelirliler lehine bir

⁵²⁰ AKSOY, Şerafettin, a.g.e, s. 261.

⁵²¹ HEREKMEN, Aykut, Genel Vergi Teorisi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976, s. 73.

⁵²² SAYAR, Nihad S., Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Sermet Matbaası, No: 256, İstanbul, 1975, s. 121.

⁵²³ LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, s. 32.

durum oluştuğu gözlemlenmekte olup bu durum sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olarak gelir dağılımda adaletin tesisi olarak anlam bulmaktadır⁵²⁴.

Bu minvalde; sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaletinin sağlanmasında tercih edilen bir yöntem olan mali güce göre vergilendirme açısından da en uygun tarifenin artan oranlı vergi tarifesi olduğu genel kabul görmektedir. Zira artan oranlılıkta, mükellefin geliri arttıkça, mali gücü artmakta bu artış eşit oranlı bir şekilde değil artan oranlı şekilde gerçekleşmektedir. Artan oranlı şekilde artış göstermesinin nedeni mali gücü yüksek olan kişilerin, gelirlerinin her bir lirasına atfedilen faydanın azalacağı şeklindeki görüştür. Bu yaklaşım kapsamında artan oranlılığın son birim yararı yaklaşımına göre en uygun incelikle belirlenmesi gerekmektedir. Marjinal fayda yaklaşımı kapsamında artan oranlılık, daha çok öznel verilere dayanması sebebiyle tam olarak tespiti mümkün olmamakla birlikte yine de doğru verilerle vergi adaletine en çok yaklaşan tarife olarak kabul edilmeye devam etmektedir. Zira Seligman'ın da ifade ettiği üzere, “*adalete yaklaşmak, açıkça adaletsizlik yapmaktan daha iyidir.*”⁵²⁵.

Yukarıda belirtildiği üzere, artan oranlı vergi tarifelerinin mali güce göre vergilendirme yoluyla vergi adaletine ulaşmada en uygun yol olduğunu düşünenler, teorilerini marjinal fayda esası ile temellendirmektedirler. Marjinal fayda yaklaşımı ile, kişinin geliri arttıkça, gelirin marjinal biriminin öneminin azalacağı ifade

⁵²⁴ ÇİLİNGİR, Kadir, Düz Oranlı Vergi Sistemi Uygulamaları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2009, s. 15.

⁵²⁵ BLAKEY, Roy G. (Çeviren: Reşat AKTAN), Maliye Ders Notları, A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:38/20, Yeni Matbaa, Ankara, 1953, s. 78.

edilmektedir⁵²⁶. Bu tanım düşünülduğünde, kişilerin gelirlerinde artış meydana gelmesi halinde gelirin daha büyük bir kısmının vergi olarak alınmasının artık rahatsızlık vermeyeceği söylenebilecek olup bu durum artan oranlılığın gerekliliğini göstermektedir⁵²⁷. Bu durumun tam tersi olsaydı yani; kişilerin gelirlerinde yaşanan artışla birlikte vergi oranlarında aynı nispette bir artış meydana gelmiş olmasaydı mükelleflerin vergi dolayısıyla katlanmak zorunda olacakları fedakarlık eşit olmayacaktı ve geliri fazla olan kişilere uygulanan vergi oranı geliri az olan kişilerle eşit olsa da katlanmış oldukları fedakarlık daha az olacak dolayısıyla bir adaletsizlik hali vuku bulacaktı. Bu kapsamda mükelleflerin katlanmış oldukları fedakarlıkların mümkün olduğu kadar denk olması gerekmekte olup bu denkliğin eşit miktarlı veya eşit oranlı vergi ile bir ilişkisi olmayıp artan oranlı vergi tariflerinin kullanımı gerekmektedir⁵²⁸. Bu kapsamda vergi adaletinin temini ve mali güce göre vergilendirme ilkesi suretiyle adil bir gelir dağılımının sağlanması için geliri yüksek olandan çok, düşük olandan az vergi alınması gerekmekte olup bu suretle dikey adalet gerçekleştirilmiş olacaktır⁵²⁹.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; eşitlik her zaman adaleti beraberinde getirmemektedir. Bu kapsamda düz oranlı vergi tarifeleri ile herkese aynı vergi oranının uygulanması ile eşitliğin sağlanarak adaletin tesis edildiği sonucuna ulaşmak mümkün değildir. Tüm mükelleflerden eşit oranlı vergi toplanması vergi adaletinin tesis edildiği

⁵²⁶ GWARTNEY, James; LANG, James, "Is The Flat Tax is a Radical Idea?", Cato Journal, Vol: 5, No: 2, 1985, s. 410-411.

⁵²⁷ GİRAY, Filiz; ÖMÜR, Özgür Mustafa, "Türk Gelir Vergisinde Artan Oranlı Tarife Yapısını OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma", " İzceas 2018 New Trends in Economics and Administrative Sciences ,2018, s. 1004.

⁵²⁸ PEHLİVAN, Osman, a.g.e., s. 154.; ERKİN, Gözde, a.g.m., s. 248-249.

⁵²⁹ MUTLUER, Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 69.

anlamına gelmemekte olup⁵³⁰. Mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında herkesin mali gücüne oranla vergi alınması suretiyle vergi adaletinin sağlanması mümkün görünmektedir.

Tüm bu anlatılanlarla birlikte tarife sırf artan oranlı diye adaletli bir vergilendirmenin olduğunu, vergilemenin mali güç dikkate alınarak gerçekleştirildiğini söylemek mümkün değildir. Seligman da vergi adaletinin artan oranlı vergi tarifeleri yoluyla sağlanabileceğini ifade etmekle birlikte artan oranların artış derecesinin gittikçe yavaşlaması gerektiğini tavsiye etmiştir⁵³¹. Zira dilim usulü artan oranlılık kabul edilse dahi her bir dilim arasındaki oran farkının yüksek olması her bir dilimin diğer dilimlerle arasındaki farkı arttırarak daha adaletsiz bir vergilendirmenin olacağı hatta sınıf usulü artan oranlılıkta yaşanan sıçramanın yeniden gündeme gelebileceği söylenebilecektir. Bunun yanında, dilim sayısının fazla olması, dilimler arası oran farkının çok fazla açılmasına müsaade etmeyeceği için dolayısıyla adaleti teminde etkili olabileceği için tercih edilebilecek bir yöntemdir. Aynı şekilde tarifede yer alan en düşük matrah ile en yüksek matrah arasındaki farkın yüksek olması, tarifenin gelir gruplarının tümünü kapsayacağı anlamına gelmekte olup tarifedeki artışın ve dolayısıyla vergi yükünün üst kesimlere doğru kaymasını sağlayarak vergide adaletin sağlanmasına katkı sunacağı aşikârdır⁵³².

Ayrıca belirtmek gerekir ki, klasik iktisatçıların belirttiği gibi piyasanın kendiliğinden dengesini bulacağı ilkesi eksik istihdam halinde mümkün olmamakta olup bu halde dengesizliğin müdahale ile giderilmesi gerekmektedir. Bu müdahale

⁵³⁰ PEHLİVAN, Osman, a.g.e., s. 153.

⁵³¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 247.

⁵³² GİRAY, Filiz; ÖMÜR, Özgür Mustafa, a.g.m., s. 1006.

mekanizmalarından en önemlisi de artan oranlı vergi tarifeleri olup eksik istihdamın ortaya çıkarmış olduğu gelir adaletsizlikleri artan oranlı vergi tarifeleri ile ortadan kaldırılabilecektir.

Sonuç olarak artan oranlı vergi tarifeleri, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bir uyum içerisinde olduğu söylenebilecektir. Mali güce göre vergilendirme ilkesinde mükelleflerin kişisel durumları göz önünde bulundurulmak suretiyle vergi ödeme kabiliyetleri tespit edilerek vergilendirme yapılmakta bu sayede adalet sağlanmakta olup artan oranlı vergi tarifesinde de söz konusu durumlar dikkate alınarak tespit edilen mali güçler dikkate alınarak bir vergilendirme yapılmakta ve neticede az kazananlardan az çok kazananlara çok vergi alınarak toplumda gelir dağılımında adaletin tesisi sağlanmaktadır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması ise sosyal adalet kavramını akla getirmektedir. Artan oranlı vergi tarifeleri ile sağlanan yalnızca vergilendirme safhasında sağlanan bir adalet olmayıp adaletin vergi yoluyla da sağlanması niteliğinde olup artan oranlı vergi tarifeleri ile sosyal devlet ilkesi yoluyla tespit edilen vergi adaletinin sağlandığı kanaatimizce söylenebilecektir.

D- Artan Oranlı Tarifelerin -Vergi Adaleti Sağlamanın Yanında Diğer- Güçlü Yönleri

Artan oranlı vergi tarifesi, ekonomik bir stabilizatör diğer bir deyişle düzenleyici olup ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde yani enflasyon ve deflasyon dönemlerinde daha çok öne plana çıkmaktadır. Enflasyon yaşandığı zamanlarda, kişilerin gelirlerindeki artış ile gelir bir üst vergilendirme dilimine girecek ve vergi oranı da o nispette daha fazla olacak ve toplam talebi kısıcıcı etki ile enflasyonun düşmesi sağlanacaktır. Deflasyonist dönemlerde ise kişilerin gelirleri düşecek ve bir alt vergi dilimine dahil olacaklar ve tabii olacakları vergi oranı düşecektir. Gelirin üstünden alınan verginin azalması ile birlikte ise; kişilerin elinde harcamaları için daha fazla gelir

kalacak ve bu durum ise daha fazla harcamayı dolayısıyla daha fazla talebi arttıracak ve istikrarsızlığı onarıcı bir etki yapacaktır⁵³³.

Kişilerin gelirlerinin devlet tarafından kamu ihtiyaçları için kullanılmasını, kişisel amaçlarla kullanılmasından daha uygun olduğunu kabul eden ekonomik telafi teorisine göre, artan oranlılık kullanılması suretiyle aynı zamanda faydaların eşitleneceğini de savunmaktadır⁵³⁴. Ekonomik telafi teorisinde bu kapsamda kişiler gelirlerini boşuna harcamaları artan oranlı vergi tarifeleri ile önlenerek vergilendirilen kısım ile daha yararlı kamusal harcamaların karşılanması hedeflenmektedir.

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlik, kapitalist piyasa mekanizmasının bir sonucu olup devletin bu adaletsizliğe müdahalede bulunmaması halinde kişiler arasındaki gelir eşitsizliği derinleşecektir. Bu kapsamda devletin gelir eşitsizlikleri ile mücadelesinde en önemli aracını vergiler oluşturmaktadır. Vergilendirme içerisinde ise tarife yapısının seçimi söz konusu amaca göre belirlendiğinde karşımıza artan oranlı vergi tarifeleri çıkmaktadır. Zira düz oranlı vergi tarifeleri ile vergi oranı tek olup indirim, muafiyet gibi müesseselerin olmaması nedeniyle devletin bir müdahalesi söz konusu olamamakta, sistem kendi kaderine bırakılmaktadır. Bununla birlikte artan oranlılıkta dilimlere uygulanacak oranların belirlenmesi, dilim sayısı gibi faktörlerin seçimi ve uygulamaya geçilmesi konusunda devletin daha etkin bir yol izleyerek amaçları doğrultusunda yönlendirici bir görevi olduğu söylenebilecektir. Bu kapsamda devletin amacının gelir dağılımında adaletsizliğin giderilmesi olduğu düşünüldüğünde bu kapsamda artan oranlı vergi tarifelerden yararlanarak kişilerin mali güçleri nispetinde

⁵³³ ÇİLİNGİR, Kadir, a.g.e., s. 15-16.

⁵³⁴ LAUFENBURGER, Henry, a.g.e., s. 150.

vergilendirilmesini ve gelir dağılımında bir dengenin sağlanması açısından en uygun tarifenin artan oranlı vergi tarifeleri olduğu söylenebilecektir. Artan oranlı vergi tarifelerinin, vergi adaletini sağlama yönünden sonra en güçlü yanını gelir eşitsizliklerini dengelemek olduğunu daha doğru bir ifadeyle bir kontrol mekanizması görevini üstlendiği görülmektedir.

E- Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Zayıf Yönleri

Artan oranlı vergi tarifelerine en çok karşı çıkan grup olan klasik iktisat düşünürleri, vergilendirme ile ekonomiye müdahale edilmesinin tarafsızlığı zedeleyeceğini bu sebeple, artan oranlı vergi tarifeleri ile müdahalenin yapılmaması gerektiğini ifade etmektedirler. Diğer bir ifadeyle klasik iktisat düşünürleri, artan oranlı vergi tarifelerinin piyasa mekanizmasına müdahale ettiğini ve dengeyi bozacağını söylemek suretiyle eleştirilerde bulunmaktadırlar⁵³⁵.

Artan oranlı vergi tarifelerinde dilimlere uygulanan oranların belirlenmesinin tamamen siyasi karar organlarının elinde olması nedeniyle gerçeği yansıtmadığı düşünülmektedir. Bu kapsamda belirlenen oranların bilimsel bir temele oturtulmasının mümkün olmadığı devletin mali kaynağa ihtiyaç duyması halinde oranlarla oynayabileceği bu halde ise verginin bir müsadereye dönüşeceği ifade edilmektedir⁵³⁶. Diğer bir ifadeyle; artan oranlı vergi tarifelerinde tarife basamaklarının, her basamağa uygulanacak oranların, dilim sayısının vb. nasıl belirleneceği konusunda herhangi bir kural olmaması nedeniyle bu tür belirlemelerin tamamen subjektif değerlendirmelere dayalı şekilde siyasi karar mekanizmaları tarafından yapıldığı ve keyfiyete neden

⁵³⁵ MUTLUER, M. Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 70.

⁵³⁶ MUTLUER, M. Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 70.

olduğu sonucu ortaya ıkmaktadır⁵³⁷. Bu konu hakkında birçok düşünür artan oranlı vergi tarifelerinin keyfiyete çok açık olduğunu ifade etmişlerdir. Örneğin; J.R. McCulloch artan oranlılığın kullanıldığı bir vergi sistemini; “denizde dümensiz ve pusulasız bir şekilde yolculuk etmek” şeklinde ifade etmiştir. J.S. Mill de artan oranlı vergi tarifelerinin nefret edilecek bir keyfiyete neden olduğunu belirtmiştir. Söz konusu yorumların yapılmasının en büyük nedeni artan oranlı vergi tarifelerinin bilimsel bir formülünün olmamasıdır⁵³⁸.

Artan oranlı vergi tarifelerinin ikame etkisine sebep olacağı düşünülmektedir. İkame etkisi, kişinin ödemesi gereken verginin artması ile vergilendirilmesi sonucunda kendisine kalan gelir ile çalışmaması halindeki yaşam standartlarını göz önüne almak suretiyle çalışmamayı tercih etmesi hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda artan oranlı vergi tarifesinde vergi oranlarının yüksek olması halinde ya da ekonomik koşullara adapta edilememesi halinde kişilerin vergi yükü altında ezilmelerine neden olması hallerinde kişilerin gelir etkisi ile daha çok çalışarak daha fazla kazanmaya odaklanmasının yanında ikame etkisiyle çalışmamayı tercih etmesi de oldukça kuvvetli bir olasılıktır. Bu durumda ise verginin etkinliği önemini kaybetmeye başlayacak ve

⁵³⁷ BİRİNCİ, Nagihan, Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırılı Analizi, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon 2015, s. 169.

⁵³⁸ AKALIN, Güneri, Kamu Ekonomisi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1986, s. 365.

artan oranlı vergi tarifelerinin tembelliği desteklediği düşünceleri kendini gösterecektir⁵³⁹.

Artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılmaması gerektiğini düşünenlere göre, üzerinde durulması gereken bir diğer husus da artan oranlı vergi tarifelerinde sınırlı bir artan oranlılık olması halinde dahi yüksek gelirli grupların çok yüksek vergi oranlarıyla karşı karşıya kalmaları ve bu durumun vergi kaçakçılığına neden olabileceğidir⁵⁴⁰. Vergi kaçakçılığının yaygınlaşması⁵⁴¹ ile vergi ahlakının bozulacağı ve artan oranlılık ile hedeflenen vergi adaletinin sağlanmasından ziyade artan oranlılık nedeniyle daha çok adaletsizliğe neden olabileceği düşünülmektedir⁵⁴². Vergi oranları yükseldikçe, kişilerin vergiye karşı gösterecekleri tepki de artacaktır. Hatta sınırsız artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması halinde verginin bir el koyma halini aldığı düşüncesi ile vergi kaçakçılığının zirve noktalarda adaletsizliğe sebep olacağı tahmin edilebilecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki artan oranlı vergi tarifelerinde yalnızca oranların yüksekliği değil aynı zamanda artan oranlı vergi tarifelerinin kullanıldığı vergi sistemlerinin karmaşıklığı nedeniyle de vergi kaçakçılığının arttığı gözlemlenmektedir. Vergi sisteminin karmaşıklığından yararlanarak vergi kaçakçılığının yanında vergiden kaçınma hallerinin de görüldüğü söylenebilecektir.

⁵³⁹ 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, s. 4.

⁵⁴⁰ MUTLUER, M. Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 70.

⁵⁴¹ NADAROĞLU, Halil, a.g.e., s. 332.

⁵⁴² SAYAR, Nihad S., a.g.e., s. 122.

Artan oranlı vergi tarifeleri enflasyon dönemlerinde iddia edildiği gibi bir düzenleme aracı değil aksine mali sürüklenmeye sebep olan bir mekanizmadır. Mali sürüklenme, enflasyon dönemlerinde, fiyatlar genel düzeyinin sürekli artması sonucunda artan oranlı gelir vergisi yapısını değiştiren ve gelirlerin daha fazla vergilendirilmesine neden olan bir hastalıktır. Mali sürüklenme sonucunda, kişiler elde etmiş oldukları gelir bir üst dilime doğru sürüklenecek ve daha yüksek vergi oranlarıyla vergilendirilecekleridir⁵⁴³.

II- DÜZ ORANLI VERGİ TARİFESİ

A- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Tarihi Gelişimi, Tanımı Ve Özellikleri

“Flat Tax” teriminin vergi hukuku alanındaki anlamı ise “düz oranlı vergi” olarak yerini almıştır⁵⁴⁴. Düz oranlı vergi tarifesi, 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 yaşanmaktadır⁵⁴⁵. Bu kapsamda düz oranlı vergi tarifesinde, mükelleflerin tümüne aynı vergi oranı uygulanmakla birlikte; mükellefler matrahlarına göre vergi ödemekte olup düz oranlı

⁵⁴³ AKTAN, C. Can, “Hastalığın Adı: Mali Sürüklenme”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-suruklenme.htm> (Erişim Tarihi 29.04.2021), 2001, s. 1.

⁵⁴⁴ TUNCER, Selahattin, “Dünya’da ve Türkiye’de Tek Ya da Düz Oranlı Vergi Uygulaması”, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=7849> (Erişim Tarihi:25.03.2020), Yaklaşım Dergisi, S:176, 2007, s.1.

⁵⁴⁵ ŞENTÜRK, Suat Hayri, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, Çimento İşveren Dergisi, 2006, s. 19.

vergilerin sabit miktarlı vergi olmadığı sonucuna ulaşılabacaktır⁵⁴⁶. Düz oranlı vergi tarifesinde artan oranlı vergi tarifesinden farklı olarak gelirlerin çeşitleri dikkate alınmaksızın, bütün gelirlerden tek bir oranda vergilendirme yapılmaktadır⁵⁴⁷. Bir başka deyişle düz oranlı vergi tarifesinde, matrah ile vergi oranı arasında bir ilişki bulunmamakta, matrahın artışına göre vergi oranı değişmemektedir⁵⁴⁸.

Düz oranlı vergi tarifesi, temelde uluslararası rekabet ve küreselleşmenin bir sonucudur⁵⁴⁹. Düz oranlı vergi tarifesi fikri ilk olarak Hayek tarafından II. Dünya Savaşı sonrası, 1960 yılında yazmış olduğu “Özgürlüğün Anayasası (The Constitution of Liberty)” adlı kitabında artan oranlı vergi tarifelerinin sosyal eşitsizliği azalttığı teorisini reddetmesi ile ortaya çıkmıştır.⁵⁵⁰ 1970’li yıllara kadar genel eğilim vergi tarifesi olarak artan oranlılık olmakla birlikte 1970’li yılların sonlarında Keynesyen yaklaşımın günah keçisi ilan edilmesi ile birlikte bu durum değişmeye başlamış ve artan oranlılık konusunda vergi isyanları baş göstermiş, artan oranlılık hakkında tatminsizlikler önemli boyutlara varmıştır⁵⁵¹. Bu isyanların sonucu olarak ülkeler sürekli olarak vergi reformları yoluna girmişlerdir⁵⁵². Bu kapsam devlet müdahale alanının daraltılması

⁵⁴⁶ AKTAN, C. Can, “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?”, s. 12.

⁵⁴⁷ HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin, “The Flat Tax”, Stanford University Hoover Institution Press, California, 1995, s. 55.

⁵⁴⁸ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 131.

⁵⁴⁹ TUNCER, Selahattin, a.g.m., s.9.

⁵⁵⁰ TUNCER, Selahattin, a.g.m., s.10.

⁵⁵¹ DOĞAN, Seyhun, “Arz Yanı İktisat ve ABD’deki Uygulama Sonuçlarının Bir Değerlendirmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, C: 21, S: 252, 2002, s. 2.

⁵⁵² DOĞAN, Seyhun, a.g.m., s. 2.

düşüncesiyle artan oranlı vergi tarifeleri yerine uça vergi oranlarının düşürülmesi ile birlikte düz oranlı vergi tarifelerinin kabul edilmesi gerektiği tezleri ile reformlar gerçekleşmiştir⁵⁵³.

Bu kapsamda düz oranlı vergi reformları öncelikle geçiş ekonomisi olan ülkelerde görülmüş ardından Avrupa'daki gelişmiş ülkelerde vergi rekabeti nedeniyle bu kafiye katılmıştır. Düz oranlı vergi tarifelerini kabul eden ülkeler arasında özellikle Rusya vergi gelirlerindeki ciddi artış sebebiyle dikkat çekmekte olup kendisinden sonra düz oranlı vergi tarifelerini kabul eden ülkeler açısından da ilham kaynağı olmuştur. Günümüzde düz oranlı vergi tarifelerini kabul eden ülkelerin sayısı her geçen gün artmakta olup halen popüler bir tarife yapısı olarak yerini korumaktadır.

Düz oranlı vergi tarifelerinin en önemli basamağını Hall- Rabushka Düz oranlı vergi tarifesi oluşturmaktadır. Hall- Rabushka düz oranlı vergi tarifelerinin asıl amacı ABD'de uygulanan gelir vergisi ve kurumlar verginin yerine tek bir vergi yapısı oluşturmaktır. Hall ve Rabushka, hem işletme hem ücret gelirlerini aynı oranda vergileyen bir tarife yapısını öne sürmüşlerdir⁵⁵⁴. Bu kapsamda kişilerin elde ettikleri sermaye kazançları üzerinden vergilendirme yapılmamakta olup kişisel gelir vergisi açısından belirli bir sınırın altına muafiyet sağlayan standart aile indiriminden söz edilebilecektir. Bunun haricinde herhangi bir indirim, istisna ya da muafiyet mekanizması bulunmamaktadır. Ücret gelirleri dışında kalan tüm kazançlar işletme vergisi kapsamında vergilendirilmekte ve burada kazançların gerçek ya da tüzel kişiye

⁵⁵³ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 256.

⁵⁵⁴ KEEN, Michael; KİM Yitae; VARSANO, Ricardo, “*The Flat Tax(es): Principles and Evidence*”, IMF Working Paper, NO: WP/06/218, 2006, <https://www.scribd.com/document/30253311/13140561-the-Flat-Taxes-Principles-and-Evidence-IMF> (Erişim Tarihi: 08.06.2021), s. 4.

ait olmaları önemli olmayıp kazançların a kişisel gelir vergisinin kapsamı dışında bulunması yeterli ve gerekmektedir⁵⁵⁵.

Hall- Rubushka düz oranlı vergi tarifesi, Amerikan vatandaşlarının hayat standartlarını iyileştirecek bir model olarak dizayn edilmiştir⁵⁵⁶. Bu tarifede, her bir gelir grubu tek bir kere vergilendirilmekte ve çifte vergilendirme oluşmamaktadır⁵⁵⁷. Ayrıca, Hall- Rubushka düz oranlı vergi tarifesi ile düşük gelirlilerin buldukları durumu düzeltileceği, vergi adaletinin sağlanacağı, vergilemede etkinlik ve basitliğin söz konusu olacağı, vergi kaçakçılığının düşeceği de ifade edilmiştir⁵⁵⁸.

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 kurmaktadır⁵⁵⁹. Bu kapsamda kişisel gelir vergisi yapısında ücret olarak yapılan ödemeler vergilendirilirken, bu gelir dışında kalan bütün gelirler ise işletme vergisi

⁵⁵⁵ VURAL, İ. Yaşar, “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, Maliye Dergisi, S:158, 2010, s. 183.

⁵⁵⁶ 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, s. 183.

⁵⁵⁷ VURAL, İ. Yaşar, a.g.m., s. 183.

⁵⁵⁸ YILDIZ, Hikmet Dersim; GEYİK, Osman, “Düz Oranlı Vergilere Bakış: Hall- Rubushka Düz Oranlı Vergi Modelinin İncelenmesi”, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:9, S:17, 2019, s. 165.

⁵⁵⁹ FELD, Alan L., “Living With The Flat Tax”, National Tax Journal, Vol: 48, No:4, 1995, s. 603.

yapısı altında vergilendirilmektedirler⁵⁶⁰. 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 edilmektedir⁵⁶¹.

Gelirin ücret, maaş ve emekli aylıklarından ibaret olması halinde kişisel gelir vergisi söz konusu olmakta; bununla birlikte yine gerçek kişilerin elde etmiş olduğu kar payları, kira, faiz gibi sermaye kazançları üzerinden vergi alınmamaktadır. 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 uygulanmamaktadır⁵⁶². Friedman'a göre düz oranlı vergi tarifesinin uygulandığı bir sistemde, istisna ve muafiyetlerin bulunması vergi adaleti ilkesine zarar verecektir⁵⁶³. Bu kapsamda başkaca bir indirim olmaması sebebiyle kolaylıkla tespit edilebilen ücret, maaş ve emekli aylıkları, kişilerin ailevi durumlarına göre uygulanacak olan indirim ile birlikte sade bir beyanname ile beyan edilmektedir⁵⁶⁴.

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,

⁵⁶⁰ DEMİRLİ, Yunus, a.g.m., s. 86.

⁵⁶¹ ÖZDEMİR, Harun, a.g.m., s. 172.

⁵⁶² GERÇEK, Adnan, a.g.m., s. 126.

⁵⁶³ FRIEDMAN, Milton, Free to Choose, Harcourt Brace Jovanovich Publishing, New York, 1980, s. 45.

⁵⁶⁴ DEMİRLİ, Yunus, a.g.m., s. 86.

serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarını elde eden kişiler girmektedir⁵⁶⁵. 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 devredebilmeleridir⁵⁶⁶.

Düz oranlı vergi tarifesinde, işletme sahiplerine yapılan menkul sermaye iratları ile faiz ve kar payı ödemeleri indirim olarak değerlendirilmemektedir. Bir başka ifadeyle, kişilerin sahip oldukları sermaye kazançları işletme düzeyinde vergilendirilmekte ve tekrar kişi bazında bir vergiye tabi tutulmamaktadır. Bununla birlikte, kişilerin bireysel sermaye yatırmak suretiyle elde etmiş oldukları kazançlarda kişisel gelir vergisine dâhil edilmemekte, kişilerin işletmeler sebebiyle elde etmiş oldukları kazançlarının tümü işletme vergisi kapsamında vergilendirilmekte ayrıca kişisel gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Böylece aynı kazanç sebebiyle hem işletme hem de kişiler ayrı ayrı vergilendirilmemekte ve çifte vergilendirmeye sebebiyet verilmemektedir⁵⁶⁷.

Düz oranlı vergi tarifesinde gelir unsurları açısından bir farklılaşma yoluna gidilmemiş olması gelir ve kurumlar vergisi sistemlerinin birleştiği bir düzeni bize göstermekte olup düz oranlı vergi tarifesi ile piyasa ekonomisinde likiditenin yalnız bir defa vergilendirilmesi amacı bulunmaktadır⁵⁶⁸.

⁵⁶⁵ DEMİRLİ, Yunus, a.g.m, s. 88.

⁵⁶⁶ 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).

⁵⁶⁷ DEMİRLİ, Yunus, a.g.m., s. 88.

⁵⁶⁸ HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin, a.g.e., s. 55.

B- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamaları

Düz oranlı vergi tarife yapısı birçok ülkede uygulanmakla birlikte ülke uygulamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıkların gruplandırılması sonucunda genel itibariyle dört farklı modelin varlığı kabul edilmektedir. Kabul gören ilk model, hiçbir şekilde vergi indirim, istisna ve muafiyet uygulamasını kabul etmemekte ve vergi tabanını olabildiğince geniş tutmayı hedeflemektedir⁵⁶⁹. İlk modeli, dünya üzerinde Gürcistan dışında hiçbir ülke uygulamamıştır. Gürcistan ise, düz oranlı vergi tarifelerini kabul ederek daha önce var olan kişisel muafiyetleri kaldırmış ve düz oranlı vergi tarifelerini gerçek haliyle uygulayan tek ülke haline gelmiştir⁵⁷⁰. Mill ve Friedman'ın kabul etmiş olduğu ikinci modele göre; standart bir vergi muafiyet sistemi kabul edilmekte, asgari yaşam standardını sağlayan muafiyetin akabinde tüm gelirlere tek oran uygulanmakta olup gizli artan oranlılığın görüldüğü sistem olarak bilinmektedir⁵⁷¹. Üçüncü model olarak kabul edilen model yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere; Hall- Rabushka modelidir. Nihayetinde son modele göre ise; devletin belirlemiş olduğu miktarda vergi kredisi ile birlikte kişisel gelir vergisi üzerinde tek artan oranlı bir vergileme yapılmakta olup bu model düşük gelir grubu açısından negatif gelir vergisi etkisi bırakmaktadır

Geçmişten günümüze kadar genel itibariyle OECD ülkelerinin çoğunun artan oranlı vergi tarifelerini tercih ettiği görülmektedir. Bununla birlikte tarihsel olarak günümüze yaklaştıkça bu ülkelerde tarife basamaklarını azaltıcı, daha düşük vergi

⁵⁶⁹ VURAL, İ. Yaşar, a.g.m., s. 184.

⁵⁷⁰ BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 69.

⁵⁷¹ FRIEDMAN, Milton, Capitalism and Freedom, University of Chicago Press, Chicago, 1962, s. 174.

oranlarını içeren tarifelerin kullanılmaya başlandığı; diğer bir ifadeyle düz oranlı vergi tarifelerine doğru bir yöneliş olduğu söylenebilecektir⁵⁷².

Düz oranlı vergi tarifesi, Hall ve Rubushka'dan çok daha önce uygulanmaya başlanmış olan, geçmişi sanıldığı kadar yeni olmayan bir tarife yapısı olup düz oranlı vergi tarifesi ilk olarak 1940'da Jersey'de ve 1947'de ise Hong Kong'da kendini göstermiştir⁵⁷³. Jersey'in düz oranlı vergi tarifesine Hong Kong'dan önce geçmiş olmasına rağmen birçok kaynak düz oranlı vergi tarifelerini ilk kullanan ülke olarak Hong Kong'u kabul etmektedir⁵⁷⁴. Hong Kong'da kabul edilen düz oranlı vergi tarifesi, esas olarak düz ve artan oranlı tarifelerinin birleşimi şeklinde ikili bir sisteme dayanmaktadır⁵⁷⁵. Bu kapsam vergi mükelleflerine, artan oranlı vergi tarifesi ile düz oranlı vergi tarifesi arasında hangisine tabi olacakların ilişkin bir seçim hakkı tanımıştır⁵⁷⁶.

Hong Kong'dan sonra dünyanın çeşitli yerlerinde düz oranlı vergi tarifesi tanınmaya başlanmış ve Hong Kong'u, Guernsey ve Jamaika izlemiş ardından ise 1944'de Estonya'da yaşanan vergi reformu ile düz oranlı vergi tarifesi kabul edilmiştir. Estonya, Kişisel Gelir Vergisi ile İşletme Vergisi oranını %26 olarak belirlemiştir.

⁵⁷² BİRİNCİ, Nagihan; AKYAZI, Haydar, “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C:13, Yıl: 13, S:1, 2017, s. 47.

⁵⁷³ Jİ, Kan, LİGTHART, Jenny E., “The Causes and Consequences of the Flat Income Tax”, 2012, https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=res_phd_2013&paper_id=116 (Erişim Tarihi: 02.05.2021), s. 2.

⁵⁷⁴ GRECU, Andrei, Flat Tax-The British Case, Adam Smith Institute, London 2004, <http://www.itpa.org/wp-content/uploads/2005/05/grecuflattax.pdf> (Erişim Tarihi: 08.06.2021), s. 12

⁵⁷⁵ GRECU, Andrei, a.g.e, s. 12

⁵⁷⁶ GRECU, Andrei, a.g.e., s. 12

Estonya'nın düz oranlı vergi tarifelerini kabul etmesinin ardından aynı yıl Litvanya, 1995'te Letonya da vergi sistemlerinde reform yoluna giderek düz oranlı vergi tarifelerini benimsemişlerdir⁵⁷⁷. Baltık ülkeleri olarak kabul edilen Estonya, Litvanya ve Letonya'da yaşanan düz oranlı vergi reformları, düz oranlı vergi tarifeleri açısından birinci reform dalgası olarak isimlendirilmektedir⁵⁷⁸.

Baltık ülkelerinde başlayan birinci reform dalgasının ardından, 2001 yılında Rusya'da yaşanan vergi reformu ile ikinci reform dalgası süreci başlamıştır⁵⁷⁹. Rusya 2001 yılında gerçekleştirdiği vergi reformu ile %13'lük düz oranlı bir vergi sistemini benimsemiştir. Üç dilimden oluşan ve son dilimi 5.000 doların üzerindeki kazançlara uygulanan %30 vergi oranı yerine %13'lük düz oranlı vergi tarifelerini benimseyen Rusya'da, reformdan bir sene sonra gelir vergisi gelirleri yaklaşık %26 artmıştır⁵⁸⁰. Ayrıca vergi kaçakçılığının oldukça yüksek olduğu bu sebeple vergi geliri elde etmekte zorlanan ülkede vergi kaçakçılığı oranlı ciddi şekilde azalmıştır. Rusya'da düz oranlı vergi tarifesi ile sağlanan başarı, tarifenin yayılma hızını arttırmış ve dünyanın dört bir yanına yayılım sağlamıştır⁵⁸¹.

Birinci reform dalgası olarak adlandırılan Baltık ülkelerinde yaşanan vergi reformu ile Rusya'da başlayan ikinci reform dalgası arasında temel birtakım farklar bulunmaktadır. Birinci reform dalgasının etkili olduğu ülkelerde reformla kabul edilen

⁵⁷⁷ Jİ, Kan; LİGTHART, Jenny E., a.g.m., s. 4.

⁵⁷⁸ BİRİNCİ, Nagihan; AKYAZI, Haydar, a.g.m., s. 65.

⁵⁷⁹ Jİ, Kan; LİGTHART, Jenny E., a.g.m., s. 2.

⁵⁸⁰ RABUSHKA, Alvin, "The Flat Tax in Russia and New Europe", National Center for Policy Analysis, Brief Analysis, <http://ncpa.org/pdfs/ba452.pdf> (Erişim Tarihi: 04.05.2021), 2003, s. 1

⁵⁸¹ Jİ, Kan; LİGTHART, Jenny E., a.g.m., s. 2.

vergi oranı, reform öncesi marjinal vergi oranlarına çok yakın oranlar olmakla birlikte ikinci reform dalgasında kabul edilen oran reform öncesi en düşük oranlara yakın ve çoğunlukla %20'nin altındadır⁵⁸².

Düz oranlı vergi tarifesi, genel olarak Doğu Avrupa'daki eski komünist devletler ve küçük ülkelerde daha çok tercih edilmiştir. Bu durumun başlıca sebebi yerli sermayenin düşüklüğü ve yoksulluk olup düz oranlı vergi tarifesini kabul eden devletler, ülkelerine yabancı sermayeyi çekebilmek için bu tarifeyi tercih etmişlerdir. Bu duruma örnek olarak Estonya, Makedonya, Romanya, Bulgaristan, Letonya, Çek Cumhuriyeti ve Ukrayna verilebilir⁵⁸³. Düz oranlı vergi tarifesini, bir kısım ülkelerde; bunu küçük olmaları ve vergi sistemlerinin karmaşık sistemleri kaldıramayacak olması sebebiyle artan oranlı tarifelere uygun olmamaları nedeniyle kabul etmişlerdir. Örnek olarak; Mauritius, Tuvalu, Jamaika, Belize, GrenadaTimor-Leste, ve Seyşeller gibi küçük ülkeler verilebilir⁵⁸⁴.

Düz oranlı vergi tarifesi her ülkede farklı şekilde uygulanmış olmakla birlikte genellikle vergi oranlarını düşürme şeklinde bir eğilim bulunmaktadır. Bu durum, tarifenin kabulünün ilk zamanlarında vergi gelirlerinde bir azalmaya sebep olsa da örneğin Rusya gibi bazı ülkelerde de bu ilk yıllarda vergi gelirlerini arttırmıştır⁵⁸⁵. Bununla birlikte; düz oranlı vergi tarifesi genel olarak düşük bir oranının tercih edilmesi şeklinde uygulama alanı bulmuş olması düz oranlılık düşük oranlılık anlamına da

⁵⁸² BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 66.

⁵⁸³ BİRİNCİ, Nagihan; AKYAZI, Haydar, a.g.m., s. 48.

⁵⁸⁴ Jİ, Kan; LİGTHART, Jenny E., a.g.m., s. 6.

⁵⁸⁵ ÇİLİNGİR, Kadir, a.g.e., s. 82.

gelmemektedir. Zira Ukrayna, 1990 yılında %90 şeklinde rekor düzeyinde bir düz oran belirlemiş, zamanla bu oranı kademeli olarak indirmiştir⁵⁸⁶.

Yukarıda açıklanan ülke uygulamaları genel olarak başarılı sonuçlar doğuran örnekler olmakla birlikte düz oranlı vergi tarifesinin kabulünün olumlu sonuçlara yol açmadığı ülkelerde olmuştur. Ülkelerin gelir vergisi gelirlerinde ciddi bir düşüşe neden olma şeklinde kendini gösteren bu başarısızlık durumu; ya düz oranlı tarifede oranın yüksekliğinden ya da muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının kaldırılmasının düzgün uygulanmamasından kaynaklanmakta olup bu ülkeler Ukrayna ve Romanya'dır⁵⁸⁷.

⁵⁸⁶ Jİ, Kan; LİGTHART, Jenny E., a.g.m., s. 6.

⁵⁸⁷ RABUSHKA, Alvin, “*The Flat Tax Spreads to Ukraine*”, <http://www.hoover.org/research/russianecon/essays/5143847.html> (Erişim Tarihi: 20.04.2021), 2003; RABUSHKA, Alvin, “*The Flat Tax Spreads to Romania*”, <http://www.hoover.org/research/russianecon/essays/5146282.html> (Erişim Tarihi: 20.04.2021), 2003

C- Düz Oranlı Vergi Tarifesi Ve Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

1- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaletine Uygun Olduğuna İlişkin Görüşler

Düz oranlı vergi tarifesinin önemli savunucularından biri olan Richard Armeý düz oranlı vergi tarifesinin en önemli üstünlüğünün adalete uygunluğu olduğunu belirtmektedir⁵⁸⁸. Aynı zamanda, modern düz oranlı vergi tarifesi sisteminin kurucuları olarak kabul edilen Hall ve Rubushka da vergi sistemleri içerisinde adalete en uygun tarifinin düz oranlı vergi tarifesi olduğunu savunmaktadırlar⁵⁸⁹. Richard Armeý, Hall ve Rubushka dışında düz oranlı vergi tarifesini savunan diğer düşünürler de bu tarife yapısı ile yüksek gelir düzeyine sahip kişilerin, düşük gelirlilere göre daha yüksek vergi ödediklerini bu sebeple adaleti garanti ettiğini ifade etmektedirler. Örnek vermek gerekirse; 3.000 Dolar ve 30.000 Dolar kazançları olan X ve Y kişilerinin ödemeleri gereken vergi, %10 düz vergi oranı uygulanan bir ülkede sırasıyla 300 ve 3.000 Dolar olmaktadır. Bu kapsamda, daha fazla geliri olan kişilerin düz oranlı ver vergi tarife yapısında daha fazla vergi ödeyeceği görülmekte olup bu kişilere ayrıca daha yüksek bir oran belirleyerek vergilendirmek adaletsiz olacağı gibi bir cezalandırma olacaktır⁵⁹⁰.

Diğer bir ifadeyle düz oranlı vergi tarifesi savunucuları, gelir düzeyi yüksek kişiler ile gelir yüzeyi düşük olan kişilerin aynı oranda vergiye tabi tutulmalarını vergi

⁵⁸⁸ POLLACK, Sheldon D., *The Failure of Tax: U.S. Tax Policy*, The Pennsylvania State University Press, Pennsylvania, 1996, s.280.

⁵⁸⁹ BANKMAN, Joseph; FRIED, Barbara, "*Flatness and Fairness*", Boston Review, Summer 1996, Vol: 21, No: 3, s.4.

⁵⁹⁰ ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 19-20.

adaletine uygun görmektedirler. Zira düz oranlı vergi tarifesinin uygulanmadığı bunun yerine istisna, muafiyet ve indirimlere yer verilen bir sistemde, bu tip kolaylıklardan yararlanan mükellefin kendisi ile aynı gelir düzeyinde olan fakat bu kolaylıklardan yararlanamayan mükellefe göre az vergi ödemesi adaletsizlik olarak nitelendirilmektedir. Düz oranlı vergi tarifesinde ise söz konusu kolaylıklar bulunmamakta ve böyle bir adaletsizliğe neden olmamaktadır⁵⁹¹.

Düz oranlı vergi tarifesinin adalete uygun olmasını yatay ve dikey adalet ilkelerine göre açıklayan görüşlere göre ise düz oranlı vergi tarifesi hem yatay adalete hem de dikey adalete uygundur. Yatay adalet ilkesine göre aynı gelire sahip kişilerin aynı vergiyi ödemeleri gereklidir; düz oranlı vergi tarifesinin uygulandığı bir sistemde bu mümkün olup içerisinde çeşitli istisna, muafiyet ve indirimleri barındıran bir tarifenin bunu sayılmayacağı söylenebilecektir⁵⁹². Diğer bir ifadeyle düz oranlı vergi tarifesinde, gelirin kimin tarafından ya da hangi kaynaktan elde edildiğine bakılmaksızın bütün gelirlerin aynı oranda vergilendirilmesi ile yatay adaletin temin edilmesi söz konusudur⁵⁹³. Ayrıca düz oranlı veri tarifesinin adalet anlayışının tarihsel olarak yatay adaleti kendisine merkez aldığı ifade edilmektedir⁵⁹⁴. Dikey adalet ilkesine göre ise de gelir yüksek olandan çok geliri düşük olandan az vergi alınması esas

⁵⁹¹ GERÇEK, Adnan, a.g.m., s. 128.

⁵⁹² BARTLETT, Bruce, “Benefit of the Falt Tax”, Brief Analysis, National Center for Policy Analysis, <http://www.ncpathinktank.org/pdfs/ba194.pdf> (Erişim tarihi: 27.04.2021), No:194, 1996, s. 2.

⁵⁹³ ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 19.

⁵⁹⁴ ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 19.

olmakta⁵⁹⁵ ve düz oranlı vergi tarifesinde standart indirim mekanizması dikkate alındığında dikey adaletin sağlandığı düşünülmektedir⁵⁹⁶. Zira indirim mekanizması ile düşük gelirliler yüksek gelirlilere göre farklılıkları dikkate alınarak yani dikey adalete uygun olarak vergilendirilmektedirler.

Düz oranlı vergi tarifesi savunucularına göre, devletin ekonomiye müdahalesi mümkün olduğu kadar az olmalı ve piyasa kendi dengesini kendisi bulmalıdır. Zira serbest piyasada bir denge hali söz konusu olup gelir dağılımında bu süreçte adaletlidir ve müdahale gerektirmemektedir. Piyasanın kendi içerisindeki dengesine göre, piyasa güçlüyü güçsüzden çalışkanı tembelden ayırmakta olup kişiler tabiri caizse kendi ettiklerini biçmektedirler⁵⁹⁷. Bu piyasa sistemi içerisinde artan oranlı vergi tarifesi müdahalelerin oldukça fazla olduğu bir sistem olup amacı güçlüyü ya da çalışkanı ödüllendirip güçsüzü ya da tembeli cezalandırmak değil, gelir dağılımını dengelemektir fakat düz oranlı vergi tarifesini savunanlara göre bu durum adaletin sağlanmaya çalışılırken adaletsizliğe neden olmaktan başka bir şey değildir. Buna karşın, düz oranlı vergi tarifesinde devletin ekonomiye müdahalesi minimum düzeyde olup vergi adaletinin sistem içerisinde kendiliğinden sağlandığına inanılmaktadır.

⁵⁹⁵ AYDIN, Fazıl, “Amerika Birleşik Devletlerinde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları”, Vergi Sorunları Dergisi, S:4, 1996, s. 16.

⁵⁹⁶ 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, s. 41.

⁵⁹⁷ GRAETZ, Michael J., The Decline (and Fall?) of the Income Tax, W.W. Norton & Company, New York, 1997, s.223.

Vergide adaletin sağlanabilmesi bir yönüyle de toplumda gelir ve servetin dengeli bir şekilde yeniden dağıtılması ile sağlanmaktadır⁵⁹⁸. Söz konusu yeniden dağıtım, yukarıda ifade edildiği gibi devletin pasif kalması halini ifade etmemekte olup aksine sürecin içinde olması ile sağlanabilmektedir. Düz oranlı vergi tarifelerinin adil olmadığını düşünenler genellikle piyasanın kendi haline bırakılmasını, gelir ve servetin adilane dağılımının kendiliğinden gerçekleşmediğini dile getirmektedirler⁵⁹⁹. Bununla birlikte; düz oranlı vergi tarifelerinde devletin müdahalesi en aza indirilerek vergi adaleti sağlanmaya çalışılmakla beraber, müdahale de hiç yok değildir. Düz oranlı vergi tarifesinde, düşük gelirlileri korumak amacıyla standart bir indirim miktarı bulunmaktadır. Bu indirim uygulaması ile devlet vergilendirme sürecine bir müdahalede bulunmakta ve gelir ve servetin dengeli dağılımı konusunda pasif kalmamaktadır. Bu kapsamda, düz oranlı vergilerin, devletin gelir ve servetin dengeli dağılımına müdahale etmemesi nedeniyle vergi adaletine uygun olmadığına ilişkin görüşler de bertaraf edilmektedir.

Düz oranlı vergi sistemi vergi kaçakçılığının fırsat maliyetini azaltması nedeniyle kaçakçılığın önüne geçmekte ve kişilerin vergi ödeme konusunda isteklerinin artmasına ve hileli davranışlardan uzaklaşmasına neden olmaktadır⁶⁰⁰. Bu durum ise vergilerini ödeyen dürüst mükelleflerin vergi adaletine olan inancını arttırmaktadır.

⁵⁹⁸ NEUMARK, Fritz, “Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler”, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişmeler Üzerindeki Etkileri, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul, 1971, s. 21.

⁵⁹⁹ ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 21.

⁶⁰⁰ BAKKAL, Ufuk, Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013, s. 129.

Toplumda vergi kaçakçılığına yönelmeyen mükellef sayısının artması ile birlikte gelir ve servet dağılımında da dengeye yaklaşılabilecek ve adalet tesis edilmiş olacaktır. Bu sebeple düz oranlı vergi tarifesi vergi kaçakçılığını azaltması yönü vergi adaletini arttırıcı bir etki yaratmaktadır.

2- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Sosyal Devlet İlkesi Yoluyla Tespit Edilen Vergi Adaletine Uygun Olmadığına İlişkin Görüşler

Düz oranlı vergi tarifesi temel olarak “eşit oranlı fedakarlık” görüşünü kabul etmektedir. Bununla birlikte; kişilerin vergi matrahı yükseldikçe, mali güçlerinin de arttığı; marjinal birine karşılık gelen faydanın gelir düzeyleri farklı olan kişilerde farklı olduğu bilinmektedir. Bu kapsamda matrah arttıkça son matrah biriminin faydası düşecek ve düşük matrahların marjinal birim, yüksek matrahların marjinal birimine göre daha önemli olacağından vergi oranı azalacak, matrah arttıkça ise vergi oranı yükselecektir. Özet olarak; düz oranlı vergi tarifesi görünüş itibariyle eşit oranlı fedakarlık teorisi nazarında adil görünmekle birlikte bu görüntü yanıltıcıdır. Zira düz oranlı vergi tarifesi gerçekte mükelleflerin mali güçlerindeki farklılığa dikkat etmemesi sebebiyle vergi adaletine de uygun değildir⁶⁰¹. Diğer bir ifadeyle düz oranlı vergi tarifesinde; genel istisna mekanizması dahil edilmediğinde, düşük gelirli kişilerin gelirlerinin marjinal birimlerinin faydası yüksek gelirli kişilerininkine göre daha yüksek olup kişilerin mali güçleri arasındaki farklar kavranamamaktadır⁶⁰².

⁶⁰¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 245-246.

⁶⁰² BAYAR, M. Çağrı, “Gelir Vergisi Tarifesinde Artan Oranlılığın Etkileri ve Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım, S:34, Mayıs 2006.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında, gelir düzeyi düşük olan bir kişi vergi verirken kendisi için hayati önemi bulunan zorunlu masraflarından fedakarlık yapmakta iken, gelir düzeyi daha yüksek olan bir diğer kişi ise kendisi için hayati önemi bulunmayan lüks tüketiminden vazgeçmektedir. Bu durumda, her iki kişinin de ödemek zorunda oldukları vergi sebebiyle eşit fedakarlığa katlandıkları söylenemeyecektir. Matrah yükseldikçe kişilerin vergi verme güçleri artmakta fakat her ilave birimin faydası azalmakta olup düşük matrahların marjinal birimleri, yüksek matrahların marjinal biriminden düşük olacağından vergi adaleti açısından matrah yükseldikçe vergi oranının da artması gerekmektedir. Bu açıdan, düz oranlı vergi tarifesi farklı mali güçleri kavrayamamakta ve fedakârlıkların eşitliğinden de söz edilemeyeceğinden dikey adaletin de gerçekleştiğini söylemek ne yazık ki mümkün görünmemektedir⁶⁰³.

Diğer taraftan düz oranlı vergi tarifelerinin sosyal adalete uygun olmadığını düşünenler, düz oranlı vergi tarifesi ile gelir düzeyi yüksek olanlar lehine bir yapının olduğunu bununla birlikte vergi yükünün asıl taşıyıcısının orta gelir grubu olduğunu ileri sürmektedirler⁶⁰⁴. Diğer bir ifadeyle vergi yükü yüksek gelirlilerden, orta gelirlilere kaydırılmakta; zenginler daha zengin hale getirmekte, orta gelir grubu ise fakirleştirilmekte ve böylece ülke içerisinde yüksek gelirli kişiler ile düşük gelirli kişiler arasındaki uçurum derinleşmekte, orta gelirli kişi sayısı azaltılmaktadır. Bu konu hakkında uygulamadan bir örnek vermek gerekirse; ABD eski başkanı Clinton'ın,

⁶⁰³ AKSOY, Şerafettin, a.g.e, s. 276.; SONSUZOĞLU, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1997, s. 76.

⁶⁰⁴ GİRAY, Filiz, “Düz Oranlı Vergi Ve Uygulamaları”, E-Yaklaşım Dergisi, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=6570> (Erişim Tarihi: 25.03.2020), S: 34, 2006, s. 5.

başkan olduğu dönemde hazırlanmasını istediği düz oranlı vergiyi içeren kanun tasarısında 200.000 dolardan az kazanan kişilerin ödeyecekleri verginin artacağını, ancak 200.000 doların üzerinde kazanç elde eden kişilerin ise vergi yükünün azalacağını ifade ettiği ve adaletsizlik yapmakla eleştirildiği söylenebilecektir⁶⁰⁵.

Düz oranlı vergi tarifesinin neden olduğu bu soruna karşı düz oranlı vergi tarifesini savunanlar, bireylerin işletmelere doğru vergiyi yansıtmak suretiyle bu durumun aşılabileceğini iddia etmektedirler⁶⁰⁶. Bununla birlikte orta sınıfta yer alan ve zarar uğrayan grupta bulunan kişilerin ne kadar sermaye gelirleri (kar payları) olacağı ve bunu işletmeye nasıl yansıtacağı bir soru işaretidir. Zira sermaye gelirleri, faiz gelirleri gibi kazançlar yüksek gelirli kişilerin daha çok elde etmiş oldukları kazanç türleri olup aynı zamanda düz oranlı vergi tarifesinde yüksek gelir grubunda yer alan kişilerin işbu kazançları birçok düz oranlı vergi tarifesinde vergi dışında tutulmakta ve düşük gelirliler aleyhine adaleti bozucu bir etki yapmaktadır⁶⁰⁷. Ayrıca yüksek gelirli kişilerin sahip oldukları sermaye gelirlerinin vergi dışında tutulması, düşük gelirli kişilerin ise standart indirimlerden yararlanmaları, buna karşın; orta gelir grubunda bulunan mükelleflerin hiçbir suretle bir vergisel kolaylıktan yararlanamaması, düz oranlı vergi tarifesi ise yalnız düşük gelirli kişiler açısından değil aynı zamanda orta gelir düzeyine sahip kişiler açısından da vergi adaletinin sağlanmadığını göstermektedir.

Sonuç olarak düz oranlı vergi tarifesi, düşük ve orta gelirlileri ciddi bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakırken yüksek gelirli kişilerin vergi yüklerini hafifletmektedir. Bu durum ise sosyal adalete dolayısıyla sosyal devlet ilkesi yoluyla tespit edilen vergi

⁶⁰⁵ VURAL, İ. Yaşar, a.g.m., s. 96.

⁶⁰⁶ GİRAY, Filiz, a.g.m., s. 5.

⁶⁰⁷ FOSTER, James D., "Friendly Critique of the Flat Tax", Policy Review, No: 73, 1995, s. 5.

adaletine uygun olmadığı gibi düz oranlı vergi tarifesinin en sıkıntılı yönünü oluşturmakta ve tarifeye yapılan eleştiriler de bu yönde yoğunlaşmaktadır⁶⁰⁸.

D- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin –Vergi Adaletine İlişkin Açıklamalar Haricinde- Güçlü Yönleri

Düz oranlı vergi tarifesinin en çok bilinen güçlü özelliği basitliği ve anlaşılabilirliğidir⁶⁰⁹. Düz oranlı vergi tarifesi, sistemdeki tüm gelir unsurlarına aynı vergi oranını uygulaması bünyesinde standart indirim haricinde başkaca bir vergi kolaylığına yer vermemesi sebebiyle basit ve anlaşılması kolaydır. Aynı zamanda, basitlik kavramı vergi hukukunda vergi kurallarına uyum maliyetinin de düşük olması anlamına da gelmektedir. Bu kapsamda düz oranlı vergi tarifesi vergiye uyum maliyetlerini düşürmesi sebebiyle de basitlik ilkesine uymakta ve vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktadır⁶¹⁰.

Düz oranlı vergi tarifesini savunanlara göre düz oranlı vergi tarifesi, genellik ilkesine en uygun vergi tarifesi olarak nitelendirilebilecektir. Diğer bir ifadeyle vergide genellik ilkesine göre vergilemede kimseye vergi ayrıcalığı sağlanmamakta olup bu bakımdan düz oranlı vergi tarifesi genellik ilkesine en uygun tarifedir⁶¹¹. Vergide genellik ilkesinin sağlanması ile birlikte, düz oranlı vergi tarifesinde vergi oranının da

⁶⁰⁸ TUNCER, Selahattin, a.g.m., s.3.

⁶⁰⁹ GİRAY, Filiz, a.g.m., s. 2.

⁶¹⁰ GİRAY, Filiz, a.g.m., s. 2.

⁶¹¹ NEUMARK, F. (Çeviren: İ. Feyzioğlu, C. Korel), Vergi Politikası, s. 82.

çok yüksek tutulmaması halinde vergiye gönüllü uyum artarak vergi tabanının genişlemesi sağlanacaktır⁶¹².

Düz oranlı vergi tarifesinin en önemli özelliklerinden birisi de verginin tarafsızlığını sağlaması olup bu özelliğin temeli, “bulduğun gibi bırak” söylemini benimseyen Edinburg kuralına dayanmaktadır⁶¹³. Düz oranlı vergi tarifesinin ekonomiye müdahale amacı olmadığı ya da diğer bir deyişle vergilendirme yoluyla kişiler arasındaki gelir dağılımına müdahale amacı olmaması sebebiyle tarafsız olduğu iddia edilmektedir⁶¹⁴.

Artan oranlı vergi tarifelerinin en çok eleştirildiği noktalardan biri olan politikacıların ve baskı gruplarını etkisiyle vergi sistemine müdahale edildiği ve keyfiyete yol açtığı görüşü, düz oranlı vergi tarifesinde söz konusu değildir. Düz oranlı vergi tarifesinde vergi ayrıcalıklarına yer verilmemesi ve tek bir oranın var olması nedeniyle üzerinde müdahalede bulunulabilecek çok bir alan kalmamakta bu durumda politikacıların veya baskı gruplarının neden olduğu olumsuz etkisi ortadan kaldırmaktadır⁶¹⁵.

Düz oranlı vergi tarifesinde, kişilerin elde etmiş oldukları sermaye kazançları, faiz ve kar payları vergilendirilmemekte bununla birlikte işletme vergisi kapsamında işletme bünyesinde yapılan vergilendirme yeterli görülmüştür. Bu kapsamda aynı

⁶¹² GERÇEK, Adnan, a.g.m., s. 128.

⁶¹³ NEUMARK, F. (Çeviren: İ. Feyzioğlu, C. Korel), Vergi Politikası, s. 37.

⁶¹⁴ KARAKAŞ, İ. Emrah, “Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hasılatını Arttırmadaki Etkisi”, Vergi Raporu Dergisi, S: 176, 1996, s. 103.

⁶¹⁵ AKTAN, C. Can, Radikal bir Vergi Reform Önerisi, s. 44.

sermaye kazançları, faiz ve kar payları kazançları sebebiyle hem işletme bünyesinde hem de kişi bünyesinde çifte vergilendirme yapılması önlenmiştir⁶¹⁶.

Düz oranlı vergi sistemi vergi kaçakçılığının fırsat maliyetini azaltması nedeniyle kaçakçılığın önüne geçmektedir. Zira bu sistemde, vergi oranı düşük olduğu ve aşırı bir vergi yüküne neden olmaması nedeniyle kişilerin vergi ödeme konusunda isteklerinin artmasına ve hileli davranışlardan uzaklaşmasına neden olmaktadır⁶¹⁷. Bu konuda en başarılı örnek Rusya'dır. Rusya'nın düz oranlı vergiyi tercih etmediği dönemde vergi kaçaklığı konusundaki sıkıntıları nedeniyle bir vergi reformu yaşanmış ve ardından düz oranlı vergi tarifesi ile vergiye uyum artarak kaçakçılık azalmış ve sonuç olarak ülkenin vergi gelirlerinde gözle görülür bir artış meydana gelmiştir.

Düz oranlı vergi tarifesi küreselleşme ile birlikte vergi rekabetinin gündem olduğu bir ortamda, uygulandığı ülkede ülkenin rekabet yeteneğini arttırmaktadır. Yabancı sermayenin bir ülkeye yönelmesinde etkili olan sebepler arasında düşük oranlı, sade bir vergi sistemi yer almakta⁶¹⁸ olup düz oranlı vergi tarifesi bu düzeni sağlayarak yabancı yatırımlar açısından öncelikli hale gelmekte ve yatırımların ülkeye girişi hızlanmaktadır⁶¹⁹. Bu kapsamda düz oranlı vergi tarifesini bu yönü sebebiyle daha çok geliştirmekte olan ülkeler tercih etmektedir.

⁶¹⁶ GERÇEK, Adnan, a.g.m., s. 129.

⁶¹⁷ BAKKAL, Ufuk, a.g.e., s. 129.

⁶¹⁸ DEMİRLİ, Yunus, a.g.m, s. 98.

⁶¹⁹ AYAS, Işıl, Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları Ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 14.

Düz oranlı vergi sistemi, enflasyon dönemlerinde artan oranlı tariflerde gözlemlenen mali sürüklenme etkisini ortadan kaldırmaktadır. Zira enflasyon dönemlerinde fiyatlar genel düzeyinin sürekli artması sonucunda kişilerin elde etmiş oldukları gelir bir üst dilime doğru sürüklenmekte ve kişiler daha yüksek vergi oranlarıyla vergilendirilmektedir⁶²⁰. Ancak düz oranlı vergi tarifesinde, tek bir oran olup farklı vergi dilimlerinden bahsedilememesi nedeniyle mali sürüklenmeden söz edilemeyecektir.

E- Düz Oranlı Vergi Tarifesinin –Vergi Adaletine İlişkin Açıklamalar Haricinde- Zayıf Yönleri

Bir ülkede vergi reformu ile artan oranlı vergi tarifesinin terk edilerek düz oranlı vergi tarifesine geçilmesi neticesinde ülkenin vergi gelirlerinde bir azalış meydana gelecektir. Zira Amerikan Gelir İdaresi (IRS) yapmış olduğu bir araştırma sonucunda artan oranlı vergi tarifesinden düz oranlı vergi tarifesine geçişle birlikte vergi geliri kaybına sebep olmamak için oranın %22.9 olarak belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir⁶²¹. Bununla birlikte vergi gelirlerinin azalmaması düşünülürken, özellikle düşük ve orta gelirliler ciddi bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakılmaktadır. Bu durum ise beraberinde vergiye uyumu azaltacak ve vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını arttıracak ve netice itibarıyla yine vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır.

⁶²⁰ AKTAN, C. Can, “*Hastalığın Adı: Mali Sürüklenme*”, s. 1.

⁶²¹ TÜRKAN, Ercan, “*Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler*”, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı, 1997, <http://www.ette.gen.tr/yayinlar/yayin-29.pdf> (Erişim Tarihi: 08.06.2021), s. 14.

Artan oranlı vergi tarifelerinin kabul edildiği ülkelerde ekonomik dalgalanma süreçlerinden vergi gelirleri doğrudan etkilenmektedir. Bu kapsamda ekonomide büyümenin yaşandığı dönemlerde vergi gelirleri büyümeye paralel olarak artmakta iken, daralma dönemlerinde ise vergi gelirleri daralmaya paralel olarak azaltılmaktadır. Düz oranlı vergi tarifelerinin kabul edildiği ülkelerde ise ekonomik dalgalanmaların yaşandığı bu dönemlerde vergi gelirlerinin artan oranlı vergi tarifelerinin uygulandığı ülkelerdeki gibi dalgalanmalara paralel bir seyir olduğu söylenemeyecektir. Ekonominin genişleme dönemlerinde yatırımlar artmakta bununla birlikte; düz oranlı vergi tarifelerinin kabul edildiği ülkelerde buna bağlı olarak Hall ve Rabushka'nın tek defada amortisman teorisi nedeniyle vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelecektir⁶²².

Düz oranlı vergi tarifelerine yapılan eleştirilerden birisi de artan oranlı vergi tarifelerinde var olan bazı indirimlerin matrahtan indirilememesidir. Bu indirimlerden bazıları; araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) indirimi, spor kulüplerine yapılan yardımlar, bazı kamu kurumlarına yapılan yardımlar, yatırım indirimi, eğitim ve sağlık kuruluşlarına yapılan yardımlar olarak ifade edilebilir⁶²³. Söz konusu bu indirimlerin yanında en çok tartışmaya sebep olan indirim, sosyal ve bilimsel amaçlı yardım kurumlarına yapılan yardımlar olup düz oranlı vergi tarifesinde bu indirimin kabul edilmemesidir. Bu kapsamda düz oranlı vergi tarifesinin kabul edilmesi ile birlikte

⁶²² KARAYILAN, İlhan, “Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) ve Uluslararası Uygulamalar”, Yaklaşım Dergisi, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=9787> (Erişim Tarihi: 25.03.2020), S: 195, 2009, s.2.

⁶²³ ÖZSARI, İskender, Vergi Hukuku Açısından Düz Oranlı Vergi Sistemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir, 2016, s. 83.

sosyal ve bilimler yardım kuruluşlarına yapılan yardımların düşeceği öngörülmektedir⁶²⁴. Bunun yanında artan oranlı vergi tarifelerinde sağlıkla ilgili tıbbi indirimler gibi birçok indirim mekanizması adil bir gelir dağılımını sağlamak veya sosyal olarak bazı faaliyetlerin teşviki amacıyla kullanılmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesinin kabulü ile birlikte söz konusu amaçların gerçekleştirilebilmesi için kullanılacak başka araçların bulunması gerekecektir ve belki de istenilen sonuçlara ulaşılamayacaktır⁶²⁵.

III- ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİ VE DÜZ ORANLI VERGİ TARİFESİNİN SOSYAL DEVLET İLKESİ YOLUYLA TESPİT EDİLEN VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMELERİ/GERÇEKLEŞTİREMELERİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi adaletine ulaşmak için kullanılan mali güce göre vergilendirme yolunun kullanmış 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

⁶²⁴ ÇINAKLI, Hayrettin, Düz Oranlı Vergi Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2018, s. 114-115.

⁶²⁵ FOSTER, James D., a.g.m., s. 6.

sağlamada yetersiz kaldığı bunun yerine düz oranlı verginin kullanılması gerektiği sesleri yükselmeye başlamıştır⁶²⁶. Bu kapsamda ülkelerin çoğu artan oranlı vergi tarifelerini tercih etmekte iken son yıllarda düz oranlı vergi tarifesine doğru bir yöneliş bulunmaktadır⁶²⁷.

Yukarıdaki başlıklar altında düz oranlı ve artan oranlı tarifelerin vergi adaletine ilişkin durumları ayrı ayrı incelenmiş olmakla birlikte işbu başlık altında karşılaştırmalı olarak yeniden incelenecektir.

Bu kapsamda 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 belirtilmektedir⁶²⁸.

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 vergilendirilmektedir⁶²⁹. Aynı zamanda bu sayede kişilerin fedakarlıkları da eşitlenmektedir. Her bir birimlik gelir artışı ile birlikte vergilendirilen her bir birim verginin mükellef üzerindeki etkisi

⁶²⁶ ÖZDEMİR, Harun, a.g.m., s. 168.

⁶²⁷ ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, a.g.e., s. 251.

⁶²⁸ BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 111.

⁶²⁹ BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 111.

azalacağı için, artan oranlı 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 değildir⁶³⁰. 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 eşitlenememektedir⁶³¹.

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 adalete uygun olduğu söylenebilecektir⁶³². 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

⁶³⁰ AKTAN, C. Can, “*Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?*”, s.9.

⁶³¹ PIPER, Sue, 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), s. 41.

⁶³² BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 111.; ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 20.

uygulamalar yapılması gerekmekte herhangi bir farklı uygulamadan kaçınılmalıdır⁶³³. 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 zedelemektedir⁶³⁴.

Tarifeleri dikey adalet ilkesi açısından karşılaştırdığında ise yatay adalet ilkesinden daha çok tartışmalı olduğu görülmektedir. Dikey adalet ilkesine göre farklı durumda olan kişilere farklı uygulamalar yapılmalıdır. Bu kapsamda dikey adalet ilkesi, vergisel anlamda sosyal adalet ilkesini akla 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 uygun⁶³⁵ 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

⁶³³ ÇOMAKLI, Ş. Ertan; GÖDEKLİ, Mehmet, Vergilemede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, Ankara, 2011, s. 55.

⁶³⁴ ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 20.

⁶³⁵ ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 19-20.

mükelleflerin vergi yükü azaltılırken düşük ve orta gelirli kişilerin vergi yükünün arttırıldığı gözlenmektedir⁶³⁶.

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 tarifelerini savunanlar bu durumun, standart indirim mekanizması ile ortadan kaldırılabileceğini düşünmektedirler⁶³⁷. Standart indirim uygulamasıyla geliri düşük olan kişilerden vergi alınmamakta vergi yükü ise daha yüksek gelir grubuna kaymakla birlikte bu durum sadece görünüş itibarıyla adalete 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.

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 bürünmektedir⁶³⁸. 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

⁶³⁶ BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 112.

⁶³⁷ PIPER, Sue, MURPHY, Carol, a.g.m., s. 41.

⁶³⁸ ŞENTÜRK, Suat Hayri, a.g.m., s. 23.

getirmektedir⁶³⁹. 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 bulunmaktadır⁶⁴⁰.

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 olmamaktadır⁶⁴¹. 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 verebilmektedir⁶⁴². Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifesinde tek bir oranın bulunması bu keyfiyetin ortadan kalktığı anlamına

⁶³⁹ YAVUZ, Hakan, “*Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yarayan Bazı Yöntem ve Uygulamalar*”, Mali Kılavuz Dergisi, S:35, 2007, s. 205.

⁶⁴⁰ BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 115.

⁶⁴¹ BİRİNCİ, Nagihan, a.g.e., s. 117.

⁶⁴² AKTAN, C. Can, Radikal bir Vergi Reform Önerisi, 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 olmaktadır⁶⁴³. 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 yüklenmiştir⁶⁴⁴.

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 gelirlilerin vergi yükünü hafifletip adaleti sağladığını düşünse de vergi yükünü orta gelirlilere kaydırmakta ve her türlü olasılıkta yüksek

⁶⁴³ BİRİNCİ, Nagihan; AKYAZI, Haydar, a.g.m., s. 55.

⁶⁴⁴ AKTAN, C. Can, Radikal bir Vergi Reform Önerisi, s. 40.

gelirli 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 gelirlilerden alınarak gelir düzeyi yüksek olan kesime kaydırılması gerekmekte olup tarife yapısının mutlaka artan oranlı özellik göstermesi beklenmektedir⁶⁴⁵. Fakat artan oranlılık mutlak suretle adaletli bir sistem anlamına da gelmemektedir. Yukarıda açıklandığı üzere artan oranlı vergi tarifesi vergi adaletini sağlama konusunda en çok sıkıntı yaşadığı konu keyfiyettir. Artan oranlı tarifenin 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.

IV- TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN SOSYAL ADALET KAPSAMINDA İNCELENMESİ, ELEŞTİRİ VE ÖNERİLER

A- Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinin Gelişimi

Türkiye’de gelir vergisi tarifesi, artan oranlı bir yapıya sahip olup 1950 yılından itibaren bu yapıyı korumaktadır. Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifesi 1950 yılından başlamak üzere 1960, 1980, 1999 ve 2006 yıllarında önemli değişiklikler geçirmiştir⁶⁴⁶. 1950 yılında kabul edilmiş olan gelir vergisi tarifesinde 7 dilim

⁶⁴⁵ BİRİNCİ, Nagihan; AKYAZI, Haydar, a.g.m., s. 58-59.

⁶⁴⁶ YILMAZ, Gülay Akgül, “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.

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 tarifenin son dilimine uygulanan oran %60 olarak belirlenmiş ve dilim sayısı arttırarak 11 dilime çıkarılmıştır⁶⁴⁷.

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 uyumlu hale getirilmemesi özellikle düşük gelirlilerin vergi yükünün zamanla artmasına neden olmuş ve artan oranlı vergi tarifesi ile amaçlanan vergi adaletine ulaşma hedefinden uzaklaşmış olunacaktır⁶⁴⁸.

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

⁶⁴⁷ BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, 3. Baskı, İstanbul 1970, s. 192.

⁶⁴⁸ BULUTOĞLU, Kenan, a.g.e., s. 192.

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 uzaklaşmıştır⁶⁴⁹. Bununla birlikte 1963 yılında kabul edilen tarife, tam olarak 13 yıl boyunca uygulanmaya devam edilmiş ve enflasyonla birlikte oranların aşınması sonucunda vergi yükü düşük gelirliiler üzerinde yoğunlaşmaya başlayarak neredeyse düz oranlı bir yapı haline gelmiş ve artan oranlılık bir kez daha anlamını yitirmiştir⁶⁵⁰.

1981 yılına gelindiğinde ise yapılan yeni bir değişiklikte 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 belirlenmiştir⁶⁵¹. 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 oranlarıdır⁶⁵². Bu yüksek oranlar, 1980 askeri darbesinin ardından kamu açıklarını telafi etmek ve

⁶⁴⁹ TEKİN, Fazıl, Teoride ve Uygulamada Artan Oranlılık, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:162, Eskişehir 1976, s. 171.

⁶⁵⁰ ŞENATALAR, Burhan; ÖNDER, İzzettin; OYAN, Oğuz; SEVİĞ, Veysi, Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası, Türkiye Sosyal Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Vakfı Yayınları, İstanbul, 1996, s. 18.

⁶⁵¹ ÇELİKKAYA, Ali, "Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey", Business and Economic Horizons, Volume:3, Issue: 3, 2010, s. 53.

⁶⁵² YILMAZ, Gülay Akgül, a.g.m., s.259.

vergi hasılatını arttırmak için belirlenmiştir⁶⁵³. Zira daha önce uygulanan vergi tarifesinin oranları aşınmış ve düz oranlı bir tarife yapısına yaklaşmıştır. Bu 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 olmuştur⁶⁵⁴. 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 artmıştır⁶⁵⁵.

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

⁶⁵³ 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, s. 45.

⁶⁵⁴ OYAN, Oğuz, Dışa Açılma ve Maliye Politikaları:1980-89, 2. Baskı, V Yayınları, Ankara 1989, s. 61.

⁶⁵⁵ OYAN, Oğuz, a.g.e., s. 61.148,155.

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 belirlenmiştir⁶⁵⁶. Bu kapsamda geliri sebebiyle son dilime dahil olan mükellefler bakımından marjinal vergi oranı düşmüş ve orta gelirli kesim için vergi yükünün artması söz konusu olmuştur⁶⁵⁷. 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 farklılaştırılmıştır⁶⁵⁸. 1980 yılından 1999 yılına kadarki dönemde, enflasyon sebebiyle vergi oranları tam olarak 11 kez değiştirilmiş⁶⁵⁹ 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 gidilmiş⁶⁶⁰ 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

⁶⁵⁶ BARUT, Nuriye, a.g.e., s. 45.

⁶⁵⁷ ŞENYÜZ, Doğan; Yüce, Mehmet; GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 137.

⁶⁵⁸ ÇELİKKAYA, Ali, a.g.m., s. 53.

⁶⁵⁹ KOZAN, Mustafa, "Gelir Vergisi Oranlarının Gelişimi", <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/M.Kozan-9.pdf> (Erişim Tarihi: 07.05.2021), s. 9.

⁶⁶⁰ 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, s. 230.

dünya standartlarına ulaştırılmıştır ve günümüze kadar aynı sayı ile gelinmiştir⁶⁶¹. Ayrıca ilk dilim hariç diğer dilimler genişletilerek, vergilendirmede yüksek ve düşük gelirlilerin büyük bir kısmı için fiilen düz oranlılık, orta gelirlilerden oluşan ufak bir grup için ise hafif artan oranlılık söz konusu olmuştur⁶⁶². 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- Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısı

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.

18.000 TL’ye (24.000 TL) kadar	%15
---	-----

⁶⁶¹ ÇELİKKAYA, Ali, a.g.m., s. 55.

⁶⁶² BARUT, Nuriye, a.g.e., s. 49.

40.000 TL'nin (53.000 TL) 18.000 TL'si (24.000 TL) için 2.700 TL, (3.600 TL) fazlası	%20
98.000 TL'nin (130.000 TL) 40.000 TL'si (53.000 TL) için 7.100 TL (9.400 TL) (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin (190.000 TL) 40.000 TL'si (53.000 TL) için 7.100 TL), (9.400 TL) fazlası	%27
500.000 TL'nin (650.000 TL) 98.000 TL'si (130.000 TL) için 22.760 TL (30.190 TL) (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin (650.000 TL) 148.000 TL'si (190.000 TL) için 36.260 TL), (46.390 TL) fazlası	%35
500.000 TL'den fazlasının (650.000 TL) 500.000 TL'si (650.000 TL) için 163.460 TL (212.190 TL) (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den (650.000 TL) fazlasının 500.000 TL'si (650.000 TL) için 159.460 TL), (207.390 TL) fazlası	%40

Tablo 1: Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesine Göre Gelir Vergisine Tabi Gelirler ⁶⁶³.

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

⁶⁶³ Parantez içerisinde koyu renk ile belirtilen miktarlar, 29/12/2020 tarihli ve 31349 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) (Seri No: 313) Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2021 takvim yılında uygulanmak üzere belirlenen miktarlardır.

kararında⁶⁶⁴; 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 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:

2005 Yılı Ücret Gelirleri	
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

2005 Yılı Ücret Gelirleri Dışındaki Diğer Gelirler	
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

⁶⁶⁴ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı.

2006 Yılı Gelirleri (Tüm Gelir Unsurları)	
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 gerçekleştirmiş ve gelir türlerini kıyaslamak suretiyle bir sonuca ulaşmıştır. "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*⁶⁶⁵. ifadelerine yer veren mahkeme söz konusu 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*⁶⁶⁶” 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.*⁶⁶⁷” 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.

⁶⁶⁵ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı.

⁶⁶⁶ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı.

⁶⁶⁷ Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 Tarih, 2006/95 E. ve 2009/144 K. Sayılı Kararı.

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

Türk Gelir Vergisi Tarifesi olarak artan oranlı tarife yapısı incelendikten sonra önemi gereği belirtmek gerekir ki; Türk Gelir Vergisi Sistemi içerisinde tek oranlı 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 unsurun yılsonunda beyan edilerek artan oranlı tarifeye göre hesaplanan vergi miktarı

kapsamında yeniden hesaplanan sonuçta çıkan fark üzerinden vergilendirilmektedirler⁶⁶⁸.

C- Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi, Eleştiri ve Öneriler

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunumuzun 103. maddesi incelendiğinde gelir vergisi tarife yapımızın sınırlı artan oranlı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Yükseklik farkı, 25 olup uzunluk farkı güncellenmiş oranlara göre 629.000 TL'dir. 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 tarifinin uygulanması halinde ilk dilime mensup kişiler açısından fiilen bir düz oranlılığın yaşandığı görülmektedir⁶⁶⁹. 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 gelirliiler üzerinde kalması devam edecektir⁶⁷⁰.

Gelir vergisi tarifesinin dilimlerinin oranları arasındaki fark azalan bir artan oranlılık göstermektedir. Diğer bir ifadeyle oranlardaki artış az olup tarife yapısını basık

⁶⁶⁸ SONSUZOĞLU, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1997, s. 161.

⁶⁶⁹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 57.

⁶⁷⁰ YARAŞLI, Genç Osman; DUMAN, Kamil, "Vergi Sistemleri Üzerine Düşünceler", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, S:2, Yıl:29, s. 41.

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 etkisizleştiği ortaya çıkmaktadır⁶⁷¹. 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 gelirliler aleyhine bir seyir izlediği görülmektedir. Dilim sayısının az olması ve dilimlerin tabanının geniş olması nedeniyle, yüksek gelirliler gelirlerine göre yüksek oranda vergilendirilirler ancak; bir dilim içinde gelir

⁶⁷¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara, 1991, s. 30-31.

düzeyi arttıkça artan oranlılığın kaybolduğu söylenebilecektir⁶⁷². 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 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. Ülkemizde vergi tarifесinin 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 önemlidir⁶⁷³.

Bu değişiklikler daha çok vergi yükünün yüksek gelirlilere kaydırılması yoluyla gerçekleşebilecektir. Bu kapsamda öncelikle ilk dilime uygulanan vergi oranının düşürülmesi gerekmektedir.⁶⁷⁴ 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

⁶⁷² SONSUZOĞLU, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1997, s. 163.

⁶⁷³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 70.

⁶⁷⁴ KİRMANOĞLU, Hülya, “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları”, M.A.M.K., 36. Seri, Cumhuriyetin 70. Yılı Özel Sayısı, İstanbul 1994, s. 75.

önemi büyüktür⁶⁷⁵. 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 çoğunluğuna katlanmak zorunda olan düşük gelirliler 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 kaldığı 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

⁶⁷⁵ 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> (Erişim Tarihi 29.04.2021).

ile birlikte beyan usulünden uzaklaştığı⁶⁷⁶, beyan usulünden uzaklaştıkça 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 tutulur⁶⁷⁷. Verginin mahsubu, hesaplanan vergi tutarının, yıl içinde daha önceden ödenmiş vergiden indirilmesi işlemidir⁶⁷⁸. Gelir Vergisi Kanunu 121. maddeye göre; yıl içinde kazanılan kazanç ve iratlardan kaynaklanan beyanname ile belirtilen vergilerden, vergi tevkifatı yoluyla kesilen vergilerin düşülmesi işlemi mahsuplaşmadır⁶⁷⁹. Beyanname üzerinden bildirilen vergilerden vergi tevkifatı yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesi halinde vergilendirme işleminin yine de artan oranlı bir tarifeye tabi tutulduğunu söylemek

⁶⁷⁶ 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, s. 127.

⁶⁷⁷ ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s. 323.

⁶⁷⁸ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, s. 170-171.

⁶⁷⁹ MUTLUER, M. Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, a.g.e., s. 408.

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 53.000 TL'yi aşmaması nedeniyle bu vergileme nihai vergilemeye dönüşecektir. Bu durumda ise artan oranlı tarife ile hiç karşılaşmamış bir gelir söz konusu olacaktır⁶⁸⁰.

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 çalıştıkları ve vergi adaletini gerçekleştirmeye ilişkin yaklaşımlarındaki farklılıklar birbirlerinin tezlerini çürütecek nitelikte olup bir sistemin tercih edilmesini gerektirmektedir. Türk gelir vergisi sisteminde yaşanan vergi

⁶⁸⁰ ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s. 323.

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 düzeltici etkisini zayıflatarak, adaletin vergilendirme yoluyla teminini zorlaştırmaktadır⁶⁸¹.

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. 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. 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 sermektedir⁶⁸². 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 bulunduğu bir sistemde de, mükelleflerden birinin vergi kaçırma yolu ile zenginleşirken, aynı gelire sahip dürüst bir

⁶⁸¹ ÖZTÜRK, H. Sinan, a.g.e., s. 127-128.

⁶⁸² ÇINAKLI, Hayrettin, a.g.e., s. 163-164.

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 gelirliler yüksek vergi yükleri nedeniyle fakirleştirilmektedir⁶⁸³. 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 uygulanamayacağına 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 gelirlilerin hem de düşük gelirlilerin vergilendirilmesi halinde yine yüksek gelirliler lehine bir düzen kurulmuş olacak ve artan oranlılıkta yaşanan vergi yükünün

⁶⁸³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti, s. 69.

düşük gelirliler ve orta gelirliler üzerine kalma sorunu aşılammış olacaktır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığının önlenmesi ile sağlanan vergi adaleti yüksek ve düşük gelirliler arasındaki gelir dağılımı dengesine zarar vermesi nedeniyle yeniden bozulmuş olacaktır.

Düz oranlı vergi tarifesi ile şuan Türk gelir vergisi sisteminde uygulanan bütün vergi kolaylıklarının kaldırılması bunun yerine düşük gelirliler lehine standart bir indirim uygulanması fikri vergi adaleti açısından düşünülebilecektir. Türk gelir vergisi sistemimizde vergi kolaylıklarının özellikle yüksek gelirliler lehine olduğu düşünüldüğünde 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 indirim 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

Geçmişten günümüze değişen adalet anlayışı temelde iki görüş üzerine odaklanmıştır. Bunlar dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet anlayışlarıdır. Dağıtıcı adalet anlayışı temelde yatay ve dikey eşitlik anlayışına dayanmakta olup kişiler arası paylaşımın değerler ve hak etme oranlarına göre ölçülü paylaşılması esasına dayanmaktadır. Denkleştirici adalet anlayışı ise yalnızca yatay eşitliği kabul etmekte ve kişilerin özel durumları göz önüne alınmadan işlem yapılmasını esas almaktadır. Adalet kavramından vergi adaleti kavramına ulaşmak istendiğinde ise; kişilerin vergiye tabi tutulurken kişisel ve mali durumlarına göre vergilendirilmeleri esas alınmaktadır. Bununla birlikte vergi adaleti kavramı yalnızca vergilendirme işlemleri dahilinde değil aynı zamanda toplum içerisinde adaletin temininde vergilerin kullanılması esnasında da geçerliliğini korumaktadır. Vergi adaleti de adalet kavramında olduğu gibi farklı anlamlara gelmekte olup bunlardan en çok bilinenleri; Vergilemede matematik adaleti, edilgen vergi adaleti, etkin vergi adaleti ve hukuki değer olarak vergi adaletidir.

Hukuki değer olarak vergi adaleti anlamını nesnel adalet anlayışından bulmaktadır. Nesnel adalete göre, kişinin özelliği değil, kişinin içinde bulunduğu ilişki biçimi adaleti belirlemektedir. Hukuki değer olarak vergi adaletinde de vergi adaleti anlamını hukuk kurallarından, toplumda var olan inanış ve değer yargularından almaktadır. O halde hukuki değer olarak vergi adaleti anlayışının hukukun temel değerleriyle anlam kazanması söz konusu olup bu iki yol ile mümkün olmaktadır. Bunlar özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespiti ve sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespitidir. Söz konusu ayırım vergi adaletinin tespiti noktasında klasik bir ayırım olan fayda ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi ayırımını kabul edilmemektedir. Zira fayda ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi vergi adaletini anlamlandırmada kullanılan bir ayırım değil, vergi adaletinin anlamının tespitinden sonra belirlenen vergi adaletine ulaşmada kullanılan yöntemlerdir.

Özgürlük kavramı yoluyla vergi adaletinin tespit edilebilmesi için öncelikle özgürlük kavramını incelemek gerekmektedir. Özgürlük kavramı da adalet kavramı gibi pek çok anlama gelmekte olup genel olarak kişinin kendi doğrularını kendi bildiği şekilde gerçekleştirmesidir. Bu yönüyle özgürlük kavramı adalet kavramı gibi kişiler arası ilişkileri yönlendirici nitelikte olup özgürlük araç olarak adaletin gerçekleşmesini sağlar, amaç olarak da adalet görünümünü kazanır. Bu kapsamda özgürlük kavramı ile açıklanan vergi adaletinde, özgürlük kavramının vergi adaletini açıklamada kullanılan bir niteliğinin olduğu aşikârdır. Zira anayasal belgelerin ilki niteliğinde olan özgürlük bildirgelerinde vergi adaletinin özgürlük eksenli işlendiği görülmektedir. Vergi adaletinin özgürlük kavramı ile birlikte anlam kazanması, denkleştirici adalet anlayışı ile mümkün olmaktadır. Zira denkleştirici adalet anlayışına göre bireyin özgürlüklerinin korunması ile adalet gerçekleşebilmekte olup vergilemede adalet ise devletin vergiler yoluyla kişilerin özgürlüklerine müdahale etmemesi ile mümkündür. Vergi adaletinin bu şekilde tanımlandığı bir sistem bireyi temel alan ve devletin ekonomiye müdahalesini en aza indirir liberal devlet düzeninde kendine yer edinmektedir. Liberal devlet düzeninin merkezine özgürlük kavramını alması bizi özgürlük eksenli vergi adaleti anlayışının da liberal devlet düzenlerinde mümkün olabileceği sonucuna götürmektedir. Vergi adaleti kavramının özgürlük kavramı ile birlikte açıklanmasından sonra özgürlük eksenli vergi adaletine nasıl ulaşılabileceği konusunda bir tercih yapılması gerekmektedir. Vergi adaletine ulaşmak için kullanılacak yöntemlerden liberal düzene ve özgürlük kavramına en uygun olanı ise fayda ilkesi olacaktır. Fayda ilkesinde kişiler kamu hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde vergi ödeyeceklerdir. Bununla birlikte; liberal bazı düşünürler her ne kadar fayda yaklaşımını benimsemiş görünseler de mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun teoriler de ileri sürmüşlerdir. Bu durum ise bize, özgürlük temelli vergi adaletine ulaşmak için kullanılan yöntemin yalnızca fayda

ilkesi değil, mali güce göre vergilendirme ilkesi de olabileceği yönünde yeni bir yol göstermiştir.

Sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespiti sosyal adalet kavramına uzanmaktadır. 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 adalete ulaşmak aynı zamanda vergi adaletine de ulaşmak anlamına gelmekte olup bu durum nihai olarak adil gelir dağılımı ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda adil gelir dağılımının sosyal devlet ilkesi eksenli vergi adaletinin sağlanması yolu ile temini; mali güce göre vergilendirme yöntemi ile mümkün olmaktadır. Mali güce göre vergilendirme ile sosyal adaletin gerçekleştirmeye çalışmış olduğu farklı durumda olanların farklılıklarına göre vergilendirilmesi yolu ile vergilemede dikey eşitliğin sağlanmasına hizmet etmesi nedeniyle sosyal devlet ilkesinin gereklerine uygun düşmektedir. Bu kapsamda 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. Mali gücün tespiti

noktasında ise mali gücün göstergesi olarak en verimli ve kabul edilebilir gösterge olan gelir kabul edilerek gelir vergisi üzerinden mali güce göre vergilendirme gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Gelir vergisi üzerinden mali güce göre vergilendirme ilkesinin yürütülebilmesi için bazı tekniklerden yararlanılmaktadır. Bu teknikler özetle; en az geçim indirimi uygulaması, vergi tarife yapılarından yararlanılması, ayırma kuramından yararlanılması ile bu anlamda muafiyet ve istisnalardan da zaman zaman yararlanılması olarak ifade edilebilecektir.

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 öğretide hem uygulamada oldukça tartışmalıdır.

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. Artan oranlı vergi tarifeleri, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bir uyum içerisinde olduğu söylenebilecektir. Bununla birlikte; düz oranlı vergi tarifesinde, artan oranlı vergi tarifesinden farklı olarak gelirlerin çeşitleri dikkate alınmaksızın, bütün gelirlerden tek bir oranda vergilendirme yapılmaktadır. Bir başka deyişle, düz oranlı vergi tarifesinde, matrah ile vergi oranı arasında bir ilişki bulunmamakta, matrahın artışına göre vergi oranı değişmemekte bu durum ise yatay eşitlik açısından adalet ilkesine uygun görünmektedir.

Geleneksel maliyeciler, artan oranlı vergilerini vergi adaletine daha uygun görürken; 1980 yılı ve sonrasında sosyal devlet ilkesinin de etkisinin azalması ile

birlikte artık artan oranlılığın vergi adaletini sağlamada yetersiz kaldığı bunun yerine düz oranlı verginin kullanılması gerektiği düşünülmeye başlanmıştır. Bu kapsamda en genel anlamıyla, düz oranlı vergi tarifesinin vergi adaletine daha uygun olduğunu düşünenlere göre, herkesin tek bir oranda vergi ödemesi nedeniyle adaletin sağlandığı ifade edilmekte; Bununla birlikte vergi adaletine ulaşmada artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması gerektiğini ifade eden görüşe göre ise mali güce göre vergilendirme ilkesinden yola çıkıldığı belirtilmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesinde, kişilerin fedakârlıkları eşitlenmekte; her bir birimlik gelir artışı ile birlikte vergilendirilen her bir birim verginin mükellef üzerindeki etkisi azalacağı için, artan oranlı vergi tarifeleri yolu ile söz konusu durum, vergi oranları ile dengelenecektir. Bu sayede geliri yüksek olan yüksek, geliri düşük olan düşük olacak şekilde diğer bir deyişle mali güçleri oranında vergilendirilmektedir. Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifesinde, Aynı kişilerin gelirlerinden sağladıkları faydadaki fark dikkate alınmamakta ve tüm mükellefler aynı oran ile vergilendirilmekte ve kişilerin vergi nedeniyle katlandıkları fedakârlık eşitlenmemekte dolayısıyla mali güce göre vergilendirme yapılamamaktadır.

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. Tarifeleri dikey adalet ilkesi açısından bakıldığında ise; 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 tutulmaları dikey adalet için yeterli değildir. 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. Ayrıca belirtmek gerekir ki; 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.

Yapılan açıklamalar neticesinde, her iki tarife çeşidi için de her yönüyle vergi adaletine uygun olduklarını söylemek mümkün değildir. Bununla birlikte; düz oranlı vergi tarifesi, vergi yükünü orta gelirlilere kaydırmakta ve her türlü olasılıkta yüksek gelirliler 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 gelirlilerden alınarak gelir düzeyi yüksek olan kesime kaydırılması gerekmekte olup tarife yapısının mutlaka artan oranlı özellik göstermesi beklenmektedir. Fakat artan oranlılık mutlak suretle adaletli bir sistem anlamına da gelmemektedir. Artan oranlı tarifenin 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.

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 gelirliiler üzerinde kalması devam edecektir. Gelir vergisi tarifesinin oranlardaki artış az olup tarife yapısını basık hale getirmektedir. Tarife yapısının basık olması vergi yükünün yüksek gelirliiler 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 gelirliiler aleyhine bir seyir izlediği görülmektedir. Dilim sayısının az olması ve dilimlerin tabanının geniş olması nedeniyle, yüksek gelirliiler 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 gelirliilere 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 şuanda vergi yükünün büyük bir çoğunluğuna katlanmak zorunda olan düşük gelirliiler lehine vergi adaleti sağlanmış olacaktır. Bunun haricinde dilimlerin oranları arasındaki farkın da arttırılması 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

KİTAPLAR

- AKALIN, Güneri, Kamu Ekonomisi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1986.
- AKBAY, Mehmet, Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:3, Ankara, 1995.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara 1980. **(Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaleti)**
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 20. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019. **(Kamu Maliyesi)**
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara, 1991.
- AKSOY, Şerafettin, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- 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. **(Radikal bir Vergi Reform Önerisi)**
- AKTAN, C. Can; ÖZKIVRAK, Özlem, Sosyal Refah Devleti, Okutan Yayınları, İstanbul 2008.
- AKTAN, Can, Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi, Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı Yayınları, Ankara, 2000.
- ARBLASTER, Anthony, The Rise and Decline of Western Liberalism, Basil Blackwell Publishing, New York, 1984.

- ARIK, 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.
- ARİSTOTELES (Çeviren: Saffet Babür),Nikomakhos’a Etik, Kebikeç Yayınları, Ankara, 2005.
- ASHFORD, Nigel (Çeviri: Can Madenci), Özgür Toplumun Değerleri, Liberte Yayınları, Ankara, 2012.
- ATABEY, Selin E., Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016.
- ATEŞ, Leyla, Vergilemede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- ATHERTON, John; BAKER, Christopher; READER, John, “*Faiths an the new social and welfare policy: How do we understand the Big Society?*”, Christianity and the New Social Order (eBook by Graphicraft Ltd.), Hong Kong 2011,
https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=9l2pAwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT7&dq=Christianity+and+Social+Order&ots=qT4ho1fjDB&sig=pKkHpPOUpQIpTHZsohmGWTDJfug&redir_esc=y#v=onepage&q=Christianity%20and%20Social%20Order&f=false (Erişim Tarihi: 03.06.2021).
- AYDEMİR, Şinasi, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1997.
- BAKKAL, Ufuk, Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013.
- BALI, 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.

- BARR, N., Economics of The Welfare State, Oxford University Press, Oxford, 2012.
- BARR, N.A.; JAMES, S.R.; PREST, A.R., Self- Assessment for Income Tax, Heinemann Educational Publishers, London, 1977.
- BARRY, Norman P., Modern Political Theory, Palgrave Press, New York, 2000, s. 150.
- BARRY, Norman P.,(Çevirenler: Mustafa Erdoğan ve Yusuf Şahin), Modern Siyaset Teorisi, Liberte Yayınları, Ankara, 2004.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- BAŞKAYA, Fikret, Sosyal Devletin Yükselişi ve Düşüşü, Maki Yayınları, Ankara, 2005.
- BATIREL, Ömer Faruk, Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İTİİA Nihat Sayar Vakfı Yayını, No: 316, 549, İstanbul, 1979.
- BLAKEY, Roy G. (Çeviren: Reşat AKTAN), Maliye Ders Notları, A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:38/20, Yeni Matbaa, Ankara, 1953.
- BOADWAY, Robin W.; WILDASIN, David E., Public Sector Economics, 2. Edition, Little Brown and Company, Boston, 1984.
- BROWING, K. Edgar; 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, Feodaliteden Küreselleşmeye Ekonomik İktidar Siyasal İktidar İlişkisi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003.

- BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, 3. Baskı, İstanbul 1970.
- BUTTERWEGGE, Christoph, Krise und Zukunft des Sozialstaates, 6.Auflage, Springer VS., Wiesbaden 2018.
- ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982. **(Vergilendirme Yetkisi)**
- ÇAĞAN, Nami, 1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme, Prof. Dr. Hakkı Sur'a Armağan, Ankara 1983. **(1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme)**
- ÇAĞIL, Orhan Münir, Hukuk Başlangıcı Dersleri, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1961.
- ÇAKIR, Mehmet, “Erol Güngör ve Sosyal Adalet”, Sosyal Adalet Kuramında Güncel Tartışmalar Doğu Batı Ekseninde Farklılaşan İzdüşümleri, (Ed. Mehmet Çakır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2019.
- ÇAVDAR, Tevfik, Türkiye’de Liberalizm (1860-1990), İmge Yayınları, Ankara, 1992.
- ÇEÇEN, Anıl, Adalet Kavramı, Gündoğan Yayınları, 2. Basım, Ankara 1993.
- ÇOMAKLI, Ş. Ertan; GÖDEKLİ, Mehmet, Vergilemede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, Ankara, 2011.
- DÍAS, R.W.M., Jurisprudence, Fifth Edition, Butterworth Law Publishers Limited, New Delhi, 1994.
- DİKMEN, Orhan, Asgari Geçim İndirimi, İ.Ü. Yayınları, No: 693, İstanbul, 1956.
- DİKMEN, Orhan, Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.
- DOĞAN, İlyas, Parçalanmış Küreselleşme, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

- DUE, John F., Maliye Bir İktisadi Analiz (Çeviren: Sevim Görgün ve İzzettin Önder), İ.Ü. Yayınları, No: 1241, İstanbul, 1963.
- DUMAN, İlker Hasan, Sosyal Devlet, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1997.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- ERGİNAY, Akif, Kamu Maliyesi, Savaş Kitabevi, Ankara, 2010.
- FREIER, Udo; RAUSCHHOFER, Gisela, Atlas Wirtschaftslehre, Gabler Verlag, Wiesbaden, 1984.
- FRIEDMAN, Milton, Capitalism and Freedom, University of Chicago Press, Chicago, 1962.
- FRIEDMAN, Milton, Free to Choose, Harcourt Brace Jovanovich Publishing, New York, 1980.
- GEMALMAZ, M. Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- GLADSTONE, David, The Welfare State and the State of Welfare, British Social Welfare Past, Present and Future, Ed. David Gladstone, UCL Press, London, 1995, s. 5.
- GOODE, Richard, Government Finance in Developing Countries, The Brooking Institutions, Washington, 1984.
- GÖREN, Zafer, “Sosyal Devlet”, Seyfullah Edis’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2000.
- GÖZE, Ayferi, Liberal Marxist Faşist ve Sosyal Devlet Sistemleri, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1977.
- GÖZE, Ayferi, Sosyal Devlet Sistemi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1976.

- GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Bursa, 2018.
- GRAETZ, Michael J., The Decline (and Fall?) of the Income Tax, W.W. Norton & Company, New York, 1997.
- GRECU, Andrei, Flat Tax-The British Case, Adam Smith Institute, London, 2004, <http://www.itpa.org/wp-content/uploads/2005/05/grecuflattax.pdf> (Erişim Tarihi: 08.06.2021).
- GÜÇLÜ, Faruk, Vergi ve Sosyal Devlet, Sabev Yayınları, Ankara, 2007.
- GÜMÜŞ, Tarık, Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- GÜRİZ, Adnan, Hukuk Felsefesi, Siyasal Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2014.
- GÜVEN, Sami, Sosyal Politikann Temelleri Ezgi Yayınları, Bursa, 1995.
- HALL, Robert; RABUSHKA, Alvin, The Flat Tax, Standford University Hoover İnstitution Press, California 1995.
- HARVEY, David (Çeviren: Mehmet Moralı), Sosyal Adalet ve Şehir, 3.Baskı, Metis Yayınları, İstanbul, 2009.
- HAYEK, F.A. (Çeviri: Yusuf Ziya Çelikkaya), Özgürlüğün Anayasası, Bigbang Yayınları, Ankara, 2013.
- HAYEK, Friedrich (Çeviren: Mehmet Öz), Hukuk, Yasama ve Özgürlük, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1997.
- HEREKMAN, Aykut, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.
- HEREKMEN, Aykut, Genel Vergi Teorisi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976.
- HOLMES, Kevin, The Consept of Income A Multi- Disciplinary Analysis, IBFD Publication, New Zealand, 2000.

- HYMAN, David. N. Public Finance A Contemporary Application of Theory to Policy, 8. Edition, Thomson South Western Company, 2005.
- İNAM, Ahmet, “ “Ölçüt” Sorununu Bir İrdeleme Hazırlı” Macit Gökberk Armağanı, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 1983.
- JEZE, Gaston, Finans İlmı (Çeviren: Alaettin Tiritioğlu), Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara, 1939.
- KABOĞLU, İbrahim, Kolektif Özgürlükler, DÜHF Yayınları, Diyarbakır, 1989.
- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İÜHF Yayını, No: 698, İstanbul, 1986.
- KARA, Uğur, Sosyal Devletin Yükselişı ve Düşüşü, 2. Baskı, Karahan Kitabevi, Adana, 2013.
- KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Maliyesi Ders Notları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020.
- KAY, J.A.; KING, M.A., The British Tax System, 3. Edition, Oxford University Press, New York, 1990.
- KAZGAN, Gülten, Küreselleşme ve Ulus Devlet: Yeni Ekonomik Düzen, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005.
- KELSEN, Hans, Pure Theory of Law, University of California Press, Berkeley and Los Angeles, 1960.
- KEYNES, John Maynard [Çeviren: Uğur Selçuk Akalın], Genel Teori: İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Kalkedon Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- KIRBOĞA, 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.

- KÜSMENOĞLU, İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (1. Kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.
- LANG, Joachim, "Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke", Festschrift für Klaus Tipke, Köln, 1995.
- LANG, Joachim, "Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen", Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 24, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2001, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/DStJG_24_0.pdf (Erişim Tarihi: 16.07.2021).
- LAUFENBURGER, Henry, Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi (Çeviren: İsmail Hakkı Ülkmen), Maliye Enstitüsü Yayınları, C:1, No:25, Ankara, 1967, s. 138.
- LYONS, Susan M., International Tax Glossary, 2. Ed., IBFD Publications, Amsterdam, 1992.
- MANDEL, Ernest (Çeviren: Yavuz Alogan), Uluslararası Ekonomide İkinci Kriz, Koral Yayınları, İstanbul, 1990.
- MARLOW, Michael L., Public Finance: Theory and Practice, The Dryden Press, Orlando, 1995.
- MASLOVE, Allan M., The Pattern of Taxation in Canada, Economic Council of Canada, Ottawa, 1973.
- MILLER, David, Principles of Social Justice, Harward University Press, Cambridge, 1999.
- MISES, Von Ludwig, Human Action, The Scholar's Edition, Ludwig Von Mises Institute, Auburn, Alabama, 1998.

- MIDGLEY, James, Social Welfare in Global Context, Sage Publications, California, 1997.
- MİLL, J. S., On Liberty, (Editor: E. Rapaport), Hackett Publishing Company, Indiana, 1978.
- MİLL, J. S., Utilitarianism, 2. Edition, Hackett Publishing Company (Editor: George Sher), Indiana, 2002.
- MİSHRA, Ramesh, Society and Social Policy: Theories and Practice of Welfare, Second Edition, The Macmillan Press, London, 1982.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, P.B., Public Finance in Theory and Practice, Mc. Graw Hill Book Company, New York, 1989.
- MUSGRAVE, Richard A. (Çeviren: Şener Orhan), Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, M.Ü. Yayın No:45, İstanbul, 1987. **(Kamu Maliyesi Teorisi)**
- MUSGRAVE, Richard, “A Brief History of Fiscal Doctrine”, Handbook of Public Economics (Editors: Alan J. Auerbach and Martin Feldstein), North Holland, 1985.
- MUTLUER, Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- MUTLUER, M. Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet, Teori ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2016.
- NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basın Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul, 2000.
- NEUMARK, Fritz, (Çeviren: İ. Feyzioğlu, C. Korel), Vergi Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975. **(Vergi Politikası)**

- NEUMARK, Fritz, “Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler”, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişmeler Üzerindeki Etkileri, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul, 1971.
- NEUMARK, Fritz, Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1946. **(Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi)**
- ORHANER, Emine, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s. 152.
- OTT, Notburga, “Sozialpolitik”, in: Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Band 2, 9. Auflage, Verlag Vahlen, München, 2007.
- OYAN, Oğuz, Dışa Açılma ve Maliye Politikaları:1980-89, 2. Baskı, V Yayınları, Ankara, 1989.
- ÖDEN, Merih, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- ÖNER, Erdoğan, Kamu Maliyesi 1, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları No: 1986/282, Ankara, 1986.
- ÖZ, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.
- ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 17. Basım, Ankara, 2017.
- PECHMAN, Joseph A., Federal Tax Policy, Studies Of Government Finance, The Brookings Institution Press, Washington, 1967.

- PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2015.
- PELİN, İ. Fazıl, Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, 1. Kitap, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1945.
- PIERSON, Chirstopher, Beyond The Welfare State? The New Political Economy of Welfare, Polity Press, Cambridge, 2001. (**Beyond The Welfare State?**)
- POGGE, Thomas, Küresel Yoksulluk ve İnsan Hakları, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- POLANYİ, Karl (Çeviren: Ayşe Buğra), Büyük Dönüşüm: Çağımızın Siyasal ve Ekonomik Kökenleri, İletişim Yayınları, İstanbul, 2012.
- POLLACK, Sheldon D., The Failure of Tax: U.S. Tax Policy, The Pennsylvania State University Press, Pennsylvania, 1996.
- POPPER, Karl Raimund (Çeviri: Mete Tunçay), Açık Toplumun Düşmanları, Liberte Yayınları, Ankara, 2013.
- RAWLS, John (Çeviren: Vural Fuat Savaş), “Bölüşürücü Adalet”, Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi (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.
- RAWLS, John, Siyasal Liberalizm, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- ROBINSON, M.E., Public Finance, Nisbet and Co. Ltd., London, 1922.
- RUHİ, M. Emin, 1982 Anayasası Çerçevesinde Sosyal Devlet ve Özelleştirme, Nobel Yayınları, Ankara, 2003.

- SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2015.
- SALLAN GÜL, Songül, Sosyal Devlet Bitti Yaşasın Pi-yasa! Yeni Liberalizm ve Muhafazakarlık Kısılcığında Refah Devleti, 2. Baskı, eabil Yayınları, Ankara, 2006.
- SAYAR, Nihad S., Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Sermet Matbaası, No: 256, İstanbul, 1975.
- SERTER, Nur, Devlet Görevlerindeki Gelişmelerin Sonucu Olarak Sosyal Devlet, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul 1994.
- SEYİDOĞLU, Halil, Ekonomik Terimler Sözlüğü, Güzen Yayınları, Ankara, 1999.
- SINGLETON, Jeff, The American Dole: Unemployment Relief and the Welfare State in the Great Depression, Greenwood Press, London, 2000.
- SMİTH, Adam (Çeviri: Haldun Derin), Milletlerin Zenginliği, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 11. Basım, İstanbul, 2016. **(Milletlerin Zenginliği)**
- SMİTH, Adam, Lectures on Jurisprudence (Edited by R. L. Meek, D. D. Raphael, and P. G. Stein), Oxford University Press, Indiana, 1982. **(Lectures on Jurisprudence)**
- STİGLİTZ, J.E., Economics of the Public Sector, W.W. Norton Company, New York 2000.
- ŞANVER, Salih, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, Hüsniyat Matbaası, İstanbul 1972.
- ŞAYLAN, Gencay, Değişim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi, İmge Kitabevi, Ankara 2003.

- ŞEN, Hüseyin; SAĞBAŞ, İsa, Vergi Teorisi ve Politikası, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017.
- ŞENATALAR, Burhan; ÖNDER, İzzettin; OYAN, Oğuz; SEVİĞ, Veysi, Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikası, Türkiye Sosyal Ekonomik ve Siyasal Araştırmalar Vakfı Yayınları, İstanbul, 1996.
- ŞENER, Orhan, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2001.
- ŞENYÜZ, Doğan; Yüce, Mehmet; GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- TAMMELO, Lyndall Lorna (Çeviren: Murat Önderman), “Adaletin Özü Olarak Eşitlik”, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi 1. Kitap, Nüans Basım Yayın Ltd. Şti., 1993.
- 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.
- TEKİN, Fazıl, Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1978.
- TEKİN, Fazıl, Teoride ve Uygulamada Artan Oranlılık, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:162, Eskişehir, 1976.
- TEKİR, Sabri, Vergi Teorisi, Anadolu Yayınevi, Ankara, 1992.
- TINGLEY, Kenneth, Income Tax Guide 1980-81, Associated Newspapers Group Limited, London 1981.
- TIPKE, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmid, II. Band, Köln 2000.

- TIPKE, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmid, II. Band, Köln 2003.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, Steuerrecht, 24. Auflage, Otto Schmidt, Köln 2021.
- TOPAKKAYA, Arslan, Hukuk ve Adalet, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- TUNAYA, Tarık Zafer, Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1997.
- TUNCER, Selahattin, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:32/9, İstanbul, 1966.
- TURHAN, Mehmet, Anayasal Devlet, Gündoğan Yayınları, Ankara, 1997.
- TURHAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 7. Bası, İstanbul, 2020.
- TÜRK, İsmail, Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.
- URUŞ, Ali Fuat, Optimal Vergileme İlkeleri ile Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- UŞAN, M. Fatih, Hukuka Giriş, Sayram Yayınları, Konya, 2003.
- VESETH, Michael, Public Finance, Prentice Hall Company, Virginia, 1984.
- VOGEL, Klaus, “Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht”, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 12, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1989, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/5108863-9783504620127_0.pdf (Erişim Tarihi: 16.07.2021).

- WALIGORSKI, Conrad, “Introduction”, Anglo-American Liberalism: Readings In Normative Political Economy (Editors: C. Waligorski and T. Hone), Nelson-Hall Publishing, Chicago, 1981.
- WILSON, Michael, “The German Welfare State: A Conservative Regime in Crisis”, Comparing Welfare States: Britain in International Context (ED: Allan COCHRANE, John Clarke), Sage Publications, London, 1995.
- YAYLA, Atilla, Liberal Bakışlar, Liberte Yayınları, Ankara, 2000.
- YİĞİT, Uğur, Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- ZIMMERMANN, Horst; HENKE, Klaus D.; BROER, Michael, Finanzwissenschaft: Eine Einführung in die Staatsfinanzen, 12. Auflage, Vahlens Handbücher, Vahlen, 2017.

MAKALELER

- AĞDEMİR, Zeynep; GÜRKAN, Ceyhun, “Adam Smith’ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C:74, No:2, 2019.
- 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. (“Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu İle Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?”)
- AKTAN, C. Can, “Hastalığın Adı: Mali Sürüklenme”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali->

[suruklenme.htm](#) (Erişim Tarihi 29.04.2021), 2001. ("*Hastalığın Adı: Mali Sürüklenme*")

- Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S:24.
- 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.
- AYZAZ, Garip, "*Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*", Vergi Dünyası Dergisi, S: 191, 1997.
- AYDIN, Fazıl, "*Amerika Birleşik Devletlerinde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Falt Tax) Tartışmaları*", Vergi Sorunları Dergisi, S:4, 1996.
- AYDIN, M. Kemal; ÇAKMAK, Eyüp Ensar, "*Sosyal Devletin Temelleri*", Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi, S: 34, 2017.
- BANKMAN, Joseph; FRIED, Barbara, "*Flatness and Fairness*", Boston Review, Summer 1996, Vol: 21, No: 3.
- BARKER, William B., "The Three Faces Of Equality: Constitutional Requirement In Taxation", Case Western Reserve University Review, Volume: 57, Issue: 1, 2006, <https://scholarlycommons.law.case.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1678&context=caselrev> (Erişim Tarihi: 07.06.2021).
- BARTLETT, Bruce, "*Benefit of the Falt Tax*", Brief Analysis, National Center for Policy Analysis, <http://www.ncpathinktank.org/pdfs/ba194.pdf> (Erişim tarihi: 27.04.2021), No:194, 1996.
- 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 Yayınları, İstanbul 1998.

- BAYAR, M. Çağrı, “*Gelir Vergisi Tarifesinde Artan Oranlılığın Etkileri ve Değerlendirilmesi*”, E-Yaklaşım, S:34, Mayıs 2006.
- BİRİNCİ, Nagihan; AKYAZI, Haydar, “*Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri*”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, C:13, Yıl: 13, S:1, 2017, s. 47.
- BİRNBaum, Jeffrey H., “*Fundamental Tax Reform: Public Perception and Political Rhetoric*”, National Tax Journal, National Tax Association; National Tax Journal, Vol: 51(3), 1998, s. 566.
- BULUT, Nihat, “*Küreselleşme Sosyal Devletin Sonu Mu?*”, A.Ü. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 52, S: 2, Ankara 2003.
- BULUT, Nihat, “*Özelleştirme Uygulamaları Karşısında Sosyal Devlet İlkesini Yeniden Düşünmek*”, A.Ü. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: III., S: 1., Erzincan, 1999. (“*Sosyal Devlet İlkesini Yeniden Düşünmek*”)
- CANDAN, Hakan; MALTAŞ EROL, Arzu, “*Türkiye’de Sosyal Adaletin Temininde Sosyal Devletin Rolü*”, Sayıştay Dergisi, S: 106, 2017.
- CEYLAN, Bersu, “*Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları*”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, C:7, S:21, 2020.
- COOPER, Graeme S., “*The Benefit Theory of Taxation*”, <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/austraxrum11&div=26&id=&page=> (Erişim Tarihi: 02.12.2020), 1994.
- ÇAĞAN, Nami, “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 37, S: 1-4, 1980.
- ÇELİK, Fikret; USTA, Sefa, “*Klasik Liberalizmde ‘Özgürlük’ ve Liberalizmin Yerel Yönetimlere Bakışı*”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 24, 2010.

- ÇELİKKAYA, Ali, “*Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey*”, Business and Economic Horizons, Volume:3, Issue: 3, 2010.
- Danışma Meclis Tutanağı Dergisi, Birleşim, 137-146, Yasama Yıl 1, C: 9, Ankara 1982, s. 545.
- DEMİRLİ, Yunus, “*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.
- DOĞAN, Seyhun, “*Arz Yanı İktisat ve ABD’deki Uygulama Sonuçlarının Bir Değerlendirmesi*”, Vergi Dünyası Dergisi, C: 21, S: 252, 2002, s. 2.
- DOĞRUSÖZ, Bumin, “*Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi*”, XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997.
- EDREY, Yoseph M., “*Constitutional Review and Tax Law: an Analytical Framework*”, American University Law Review, No:56, 2007, <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=86909308501708208200500503102001812410504309101801206300712311708502411608802008611904203001020040120035086028072071112087105023049006053116025116078019004107060037031006110126101122086096095020108125082004112013004121108093103099100109066067098&EXT=pdf&INDEX=TRUE> (Erişim Tarihi: 07.06.2021).
- 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).

- ELKİNS, David, “*Taxation and the Terms of Justice*”, University of Toledo Law Review, 2009.
- ERFİDAN, Y. Selim, “*Klasik Liberalizmde Özgürlük Anlayışı ve Eleştirileri*”.
- ERKİN, Gözde, “*Artan Oranlilik*”, Ankara Barosu Dergisi, S: 2012/3, 2012.
- ERNES, Joel; CLEMENS, Jason; BASHAM, Patrick; SAMİDA, Dexter, “*Flat Tax Principles and Issues*”, Fraser Institute Critical Issues Bulletin, 2001.
- EVANS, Gareth, “*Being Discrimination and the Right to Equality*”, Federal Law Review, V: 6, 1974.
- EVYAPAN, Rafet, “*Atatürk ve Sosyal Devlet*”, Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi, S: 43, C: 15, 1999.
- FELD, Alan L., “*Living With The Flat Tax*”, National Tax Journal, Vol: 48, No:4, 1995.
- FOSTER, James D., “*Friendly Critique of the Flat Tax*”, Policy Review, No: 73, 1995.
- 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.
- GİRAY, Filiz, “*Düz Oranlı Vergi Ve Uygulamaları*”, E-Yaklaşım Dergisi, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=6570> (Erişim Tarihi: 25.03.2020), S: 34, 2006.
- GİRAY, Filiz; ÖMÜR, Özgür Mustafa, “*Türk Gelir Vergisinde Artan Oranlı Tarife Yapısını OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma*”, İzceas 2018 New Trends in Economics and Administrative Sciences ,2018.
- GOODSPEED, Timothy, “*Tax Competition, Benefit, Taxes and Fiscal Federation*”, National Tax Journal, S: 1(3), 1998..

- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “*Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*”, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, S:4.
- GÖKÇAY, Şerif E., “*Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri*”, Journal of Life Economics, C:4, S: 3, 2017.
- GÜL, Hüseyin; SALLAN GÜL, Songül, “*Sosyal Devletten Çalışma Refahına Geçişte Sosyal Haklar ve Yoksullar*”, Amme İdaresi Dergisi, S: 40(3).
- GÜRAN, M. Cahit, “*Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması*”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 22, S: 2, 2004.
- GWARTNEY, James; LANG, James, “*Is The Flat Tax is a Radical Idea?*”, Cato Journal, Vol: 5, No: 2, 1985.
- HERBER, B., “*The Importance Of Tax And Equity Considerations In The Development Plans Of Developing Nation*”, Vergi Reformları Kongresi: İstanbul, 1981.
- HEWITT, Paul S., “*The End of the Postwar Welfare State*”, Washington Quarterly, Vol. 25, No. 2, 2002.
- HUBER, Ernst R. (Çeviren: Tuğrul Ansay), “*Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet*”, AÜSBFD, C: 27, S: 3-4, Ankara 1970.
- İZVEREN, Adil, “*Toplumsal Bir Aşama Olarak Sosyal Devlet*”, Danıştay Dergisi, Yayın: 5, S: 18-19, Ankara 1975.
- Jİ, Kan, LİGTHART, Jenny E., “*The Causes and Consequences of the Flat Income Tax*”, 2012, https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=res_phd_2013&paper_id=116 (Erişim Tarihi: 02.05.2021).

- KALKAN, Murat, “*Almanya’da Sosyal Politika-Sosyal Devlet*”, Düşünce ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi, S:3, 2020.
- KARACA, Coşkun; ÇAM, Yeşim, “*Türkiye’de Sosyal Devlet Anlayışının Değerlendirilmesi*”, Maliye Dergisi, S: 176, 2019.
- KARAKAŞ, İ. Emrah, “Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hasılatını Arttırmadaki Etkisi”, Vergi Raporu Dergisi, S: 176, 1996.
- KARAYILAN, İlhan, “*Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) ve Uluslararası Uygulamalar*”, Yaklaşım Dergisi, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=9787> (Erişim Tarihi: 25.03.2020), S: 195, 2009.
- KEEN, Michael; KİM Yitae; VARSANO, Ricardo, “*The Flat Tax(es): Principles and Evidence*”, IMF Working Paper, No: WP/06/218, 2006, <https://www.scribd.com/document/30253311/13140561-the-Flat-Taxes-Principles-and-Evidence-IMF> (Erişim Tarihi: 08.06.2021).
- KIRCHHOF, Paul, “*Besteuerung und Eigentum*”, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Volume: 39, 1980, s. 226.
- KIRCHHOF, Paul, “*Steuergleichheit*”, Steuer und Wirtschaft, 1984. (“**Steuergleichheit**”)
- KİRMANOĞLU, Hülya, “*Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları*”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 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> (Erişim Tarihi: 07.05.2021).
- KRUSE, Heinrich Wilhelm, “*Über die Gleichmaessigkeit der Besteuerung*”, Steuer und Wirtschaft, 1990.

- LANG, Joachim (Çeviren: Funda Başaran), “*Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri*”, XII. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997. (**Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**)
- LEISNER, Walter, “*Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit- die soziale Nivellierung*”, Steuer und Wirtschaft, 1983.
- MUSGRAVE, Richard A., “*Horizontal Equity Once More*”, National Tax Journal, No:2, 1990.
- MÜLLER, Gerhard, “*Die Sozialstaatsmaxime des Grundgesetzes*”, Bundesarbeitsblatt, 1974.
- NEWCOMBİ, Simon, “*Principles of Taxation*”, The North American Review, Vol: 131, No: 285, Ontario 1880.
- NHEKAİRO, Wisdom M., “*The Taxation System In Zambia*”, Final Report, 2014, [https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice and Poverty/Zambia/JCTR/JCTR_2014_taxstudy.pdf](https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Zambia/JCTR/JCTR_2014_taxstudy.pdf) (Erişim Tarihi: 02.10.2021).
- ÖZDEMİR, Harun, “*Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık*”, Vergi Sorunları Dergisi, C:28, S:202, 2005.
- 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.
- PİPER, Sue, 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), s. 41.

- PIERSON, Christopher, “*Contemporary Challenges to Welfare State Development*”, Political Studies, Vol: XLVI, 1998.
- RABUSHKA, Alvin, “*The Flat Tax in Russia and New Europe*”, National Center for Policy Analysis, Brief Analysis, <http://ncpa.org/pdfs/ba452.pdf> (Erişim Tarihi: 04.05.2021), 2003.
- RABUSHKA, Alvin, “*The Flat Tax Spreads to Ukraine*”, <http://www.hoover.org/research/russianecon/essays/5143847.html> (Erişim Tarihi: 20.04.2021), 2003.
- RABUSHKA, Alvin, “*The Flat Tax Spreads to Romania*”, <http://www.hoover.org/research/russianecon/essays/5146282.html> (Erişim Tarihi: 20.04.2021), 2003.
- RAKICI, Cemil, “*Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi*”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 275, 2004.
- RIEW, John, “*Equal Sacrifice Principle and Intertemporal Equity*”, Public Finance, No:2, 1985.
- SABAN, Nihal, “*Prof. Dr. Joachim Lang’in Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum*”, XIII, Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya 1997.
- SARAÇOĞLU, Fatih, “*Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi*”, İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Yayın No: 84, İstanbul 2001.
- SAVCI, Bahri, “*Evrenin “Merceği” İnsan Üzerine*”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C: 46, S:1, 1991.
- SIMESTER, Andrew; CHAN, Winnie, “*On Tax and Justice*”, Oxford Journal of Legal Studies, Vol: 23, No:4, Oxford University Press, 2003.

- SMİTH, Adam, “*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*”,
https://www.researchgate.net/publication/31729988_An_Inquiry_into_the_Nature_and_Causes_of_the_Wealth_of_Nations_Volume_II/link/543214150cf29bbc1278a944/download (Erişim Tarihi 05.06.2021).
- SOYDAN, Billur Yaltı, “*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak*”, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontürolörleri Derneği Yayını, Ağustos, 1998, s.98.
- ŞENER, Abdüllatif, “*Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler*”, Yaklaşım Dergisi, S:5(52), Ankara 1994.
- ŞENTÜRK, Suat Hayri, “*Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler*”, Çimento İşveren Dergisi, 2006.
- ŞİŞMAN, Gülden, “*Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:17, S: 2, 2009.
- TEKBAŞ, Abdullah, “*Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2012.
- TEKİN, Ahmet; GÜMÜŞ, Ömer, “*1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri*”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 39, 2014.
- TOPAKKAYA, Arslan, “*Aristoteles’te Adalet Kavramı*”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar dergisi, S: 2/6, 2009.
- TOPAKKAYA, Arslan, “*Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?*”,
http://www.politikadergisi.com/sites/default/files/kutuphane/sosyal_adalet_kavr

[ami_sadece_bir_ideal_midir.pdf](#) (Erişim Tarihi: 28.03.2021) ("**Sosyal Adalet Kavramı Sadece Bir İdeal Midir?**")

- TUNCER, Selahattin, "*Dünya'da ve Türkiye'de Tek Ya da Düz Oranlı Vergi Uygulaması*", <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=7849> (Erişim Tarihi:25.03.2020), Yaklaşım Dergisi, S:176, 2007.
- TÜRKAN, Ercan, "*Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD'de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler*", Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı, 1997, <http://www.ette.gen.tr/yayinlar/yayin-29.pdf> (Erişim Tarihi: 08.06.2021).
- URHAN, Veli, "*Siyaset Felsefesinde Adalet, Eşitlik, Özgürlük*", Kaygı Uludağ Üniversitesi Fen- Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi, S: 26, 2016.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "*Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler*", Selçuk üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 11, S. 1-2, 2003.
- VURAL, İ. Yaşar, "*Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri*", Maliye Dergisi, S:158, 2010.
- YARAŞLI, Genç Osman; 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.
- YERELİ, Ahmet B.; ATA, Ahmet Y., "*Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi*", Maliye Dergisi, S: 161, 2011.

- YILDIZ, Hikmet Dersim; GEYİK, Osman, “*Düz Oranlı Vergilere Bakış: Hall-Rabushka Düz Oranlı Vergi Modelinin İncelenmesi*”, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:9, S:17, 2019.
- YILMAZ, Gülay Akgül, “*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.
- YILMAZ, Zafer, “*John Dewey’in Liberalizmi: Birey/cilik-Toplum ve Özgürlük*”, Kaygı, Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi, S:12, 2009.

TEZLER

- ATA, Ahmet Y., Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2001.
- AYAS, Işıl, Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları Ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- 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.
- BİRİNCİ, Nagihan, Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2015.

- ÇINAKLI, Hayrettin, Düz Oranlı Vergi Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2018.
- ÇİLİNGİR, Kadir, Düz Oranlı Vergi Sistemi Uygulamaları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2009.
- DİNÇ, Binhan Elif Y., “Vergilemede Çatışan Amaçlar ve Optimal Gelir Vergilemesi Sorunsalı”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2001.
- DOĞAN, Yavuz, Türkiye’de Sosyal Devlet Harcamalarının Gelişimi (1980-2006), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2008.
- DOĞRU BİNOKAY, Mehtap, Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2010.
- GÜRDAL, Temel, “Türkiye’de Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1994.
- İPEK, Selçuk, Türkiye’de Gelir Vergisinin Mali Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem), Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2004.
- ÖZÇELİK, Tolunay, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Anayasa Hukuku Bilim Dalı, Konya 2008.

- ÖZSARI, İskender, Vergi Hukuku Açısından Düz Oranlı Vergi Sistemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir 2016.
- 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.
- SEVİNÇHAN, Ezgi, Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2014.
- SOĞUKPINAR, Gürhan, Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2009.
- SONSUZUOĞLU, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.
- ÜNLÜ, Tuğba, “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya, 2009.
- YILMAZTÜRK, Aysun, Gelir Vergisi Kanunu’ndaki İstisna ve Muafiyetlerin Sosyal Devlet Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir, 2004.

İNTERNET KAYNAKLARI

- DEMİRTAŞ, Birgül, “Almanya’nın Kovid-19’la Mücadelesinin Anatomisi”, <https://www.aa.com.tr/tr/analiz/almanya-nin-kovid-19la-mucadelesinin-anatomisi/1808549> (Erişim Tarihi: 22.02.2021).
- Dış İlişkileri Bakanlığı, Ekonomi ve Maliye Terimleri Terminolojisi, <https://www.mfa.gov.tr/data/Terminoloji/ekonomi-ve-maliye-terimleri-almanca.pdf> (Erişim Tarihi: 10.04.2021)
- “Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland”, <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/GG.pdf> (Erişim Tarihi: 17.01.2021)
- KABİNGA, Musonda, “*Principles of Taxation*”, 2016, https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf (Erişim Tarihi: 01.10.2021).
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/> , (Erişim Tarihi: 11.04.2021)
- 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> (Erişim Tarihi 29.04.2021).
- WİSE, Kurt; BERGER, Noah, “Understanding Our Tax System: A Primer for Active Citizens”, https://archive.massbudget.org/reports/pdf/Tax_Primer_83110.pdf (Erişim Tarihi: 03.10.2021), 2010.

MAHKEME KARARLARI

- Türk Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2018 Tarih, 2016/141 E. ve 2018/27 K. Sayılı Kararı.

- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 04.03.2021 Tarih, 2019/47 E. ve 2021/16 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 22.05.2013 Tarih, 2013/39 E. ve 2013/65 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 29.04.2021 Tarih, 2019/13 E. ve 2021/31 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 10.03.2020 Tarih, 2017/32754 Başvuru Numaralı Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. Bireysel Başvuru Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 24.12.2020 Tarih, 2020/15 E. ve 2020/78 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 19.09.2019 Tarih, 2019/53 E. ve 2019/75 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 11.09.2014 Tarih, 2014/72 E. ve 2014/141 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1995 Tarih, 1994/80E. ve 1995/27K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 Tarih, 2001/36E. ve 2003/3 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1988 Tarih, 1988/19E. ve 1988/33K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesinin, 11.06.2003 tarih, 201/375 E. ve 2003/61 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.2010 Tarih, 2008/116 E. ve 2010/85 K. Sayılı Kararı.

- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 24.01.2014 Tarih, 2013/72 E. ve 2013/126 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 Tarih, 2013/41 E. ve 2013/124 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.06.2012 Tarih, 2011/138 E. ve 2012/94 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 23.07.2011 Tarih, 2009/63 E. ve 2011/66 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 01.04.2010 Tarih, 2008/110 E. ve 2010/55 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 07.10.2003 Tarih, 2003/73 E. ve 2003/86 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 28.02.2018 Tarih, 2017/117E. ve 2018/28 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 15.05.2019 Tarih, 2017/156 E. ve 2019/37 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 14.05.2015 Tarih, 2014/177 E. ve 2015/49 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.1993 Tarih, 1992/29 E. ve 1993/23 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 Tarih, 2001/36 E. ve 2003/3 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 17.10.1972 Karar Tarihli, 1972/16E. ve 1972/49K. Sayılı Kararı.

- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.1989 Tarih, 1989/6 E. ve 1989/42 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 13.07.1995 Tarih, 1994/85 E. ve 1995/32 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1991 Tarih, 1991/7 E. ve 1991/43 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 05.01.1988 Tarih, 1987/14 E. ve 1988/1 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 28.02.2018 Tarih, 2017/117 E. ve 2018/28 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 Tarih, 2013/72 E. ve 2013/126 K. Sayılı Kararı.
- Türk Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 Tarih, 2013/41 E. ve 2013/124 K. Sayılı Kararı.
- Bundesverfassungsgericht KPD Kararı,
<https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv005085.html> (Erişim Tarihi: 03.03.2021).
- Bundesverfassungsgericht Sosyal Yardım Kararı,
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/1s20191105_1bv1000716.html (Erişim Tarihi: 03.03.2021)

ÖZET

Dünyada yaşanan son gelişmelere bakıldığında vergi adaleti ilkesinin önemi anlaşılacak olup, bu ilkenin anlamının hukukun temel değerleriyle doldurulması gerekmektedir. Bu kapsamda, 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 kullanılacak vergi tarifesinin seçimi de bu ayrımda hangi vergi adaletinin tespit edileceğine bağlıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle vergi adaleti ile bağlantılı vergilendirme ilkelerinden bahsedilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, adalet ilkesi, hukuki değer olarak vergi adaletine dayanılarak yapılan tasnifte özgürlük kavramı kapsamında vergi adaleti ve sosyal devlet ilkesi kapsamında vergi adaleti detaylıca incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, vergilendirmede sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde kullanılan bir araç olarak artan oranlı vergi tarifeleri ve düz oranlı vergi tarifesi incelenecektir. Artan oranlı vergi tarifeleri ile düz oranlı vergi tarifeleri ayrı ayrı incelendikten sonra ayrıca vergi adaleti çerçevesinde tarifelerin karşılaştırması yapılmaktadır. Son olarak Türk Gelir Vergisinde kullanılan tarifenin değerlendirmesine, eleştirisine ve önerilere yer verilecektir.

ABSTRACT

The importance of the principle of tax justice is understood considering the latest developments in the world. The meaning of this principle should be filled with the fundamental values of law. In this context, the determination of tax justice as a legal value may be done in two different ways: Determining tax justice through the concept of freedom and determining tax justice through the principle of social state. The choice of the tax tariff to be used depends on which tax justice will be determined in this distinction.

In the first part of the study, taxation principles related to tax justice will be primarily evaluated.

In the second part of the study, the principle of justice will be based on tax justice as a legal value. In this regard, tax justice within the scope of the concept of freedom and tax justice within the scope of the social state principle will be analyzed in detail.

In the third part of the study, progressive tax tariffs and flat tax tariffs will be examined as a tool used in the realization of social justice in taxation. Progressive tax tariffs and flat tax tariffs will be examined separately. In addition, the tariffs will be compared within the framework of tax justice and the evaluation, criticism and suggestions of the tariff used in the Turkish Income Tax will be included.