



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

VERGİ ADALETİ KAVRAMININ TÜRKİYE'DE
UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDAKİ
ETKİNLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aybüke DURMAZ

BURSA – 2023



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI**

**VERGİ ADALETİ KAVRAMININ TÜRKİYE'DE
UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDAKİ
ETKİNLİĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aybüke DURMAZ

**Danışman:
Prof. Dr. Filiz GİRAY**

BURSA – 2023

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Maliye Bilim Dalı'nda 702012015 numaralı Aybüke Durmaz hazırladığı “Vergi Adaleti Kavramının Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarındaki Etkinliği” başlıklı yüksek lisans tezi ile ilgili savunma sınavı, 12/07/2023 günü 11:00 – 12:00 saatleri arasında yapılmıştır. Alınan cevaplar sonunda adayın başarılı . (başarılı / başarısız) olduğuna oybirliği (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye

(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Prof. Dr. Filiz GİRAY

Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Prof .Dr. Metin ERDEM

Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Dr. Öğr Üyesi Betül İnam

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

.../.../ 2023.



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 20/05/2023

1- Tez Başlığı / Konusu: **“Vergi Adaleti Kavramının Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarındaki Etkinliği”**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam sayfalık kısmına ilişkin, tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 11 ’dir.

2- Uygulanan filtrelemeler:

3- Kaynakça hariç

4- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

5- Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları’nı inceledim ve bu Uygulama Esasları’nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

6- Gereğini saygılarımla arz ederim.

20/05/2023

Adı Soyadı: Aybüke DURMAZ

Öğrenci No: 702012015

Anabilim Dalı: Maliye Anabilim Dalı

Programı:

Statüsü: Y. Lisans Doktora

Danışman
Prof. Dr. Filiz GİRAY
20/05/2023

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum Vergi Adaleti Kavramının Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarındaki Etkinliği" başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

20/05/2023

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Aybüke DURMAZ

Öğrenci No: 702012015

Anabilim Dalı: Maliye Anabilim Dalı

Programı:

Tezin Türü: Yüksek Lisans / Doktora / Sanatta

Yeterlilik

ÖZET

Yazar adı soyadı	Aybüke DURMAZ
Üniversite	Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim dalı	Maliye Teorisi Bilim Dalı
Tezin niteliği	<i>yüksek lisans</i>
Mezuniyet tarihi/...../20....
Tez danışmanı	

Vergi Adaleti Kavramının Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarındaki Etkinliği

Bu araştırmada, vergi adaleti kavramının Türkiye’de uygulanan vergi politikalarındaki etkinliği incelenmiştir. Vergi adaleti, herkesin ödeme gücüne göre adil vergi payını ödediği vergilendirme sisteminde bir adalet ve eşitlik kavramını ifade etmektedir. Vergi adaleti ayrıca, vergi cennetlerine baskı yapmak ve uyumsuzluk için daha katı cezalar uygulamak gibi vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleyici tedbirleri de içermektedir. Vergi adaleti, vergi politikalarının ve düzenlemelerinin şeffaf ve hesap verebilir olmasının yanı sıra adil ve herkesin erişebileceği açık kurallar ve prosedürler içermesini de içermektedir. Ayrıca, vergi sisteminin sosyal hizmetler, altyapı ve diğer kamu malları için kaynak sağlayarak eşitsizliği azaltacak ve yoksulluğu ele alacak şekilde tasarlanmasını gerektirmektedir. Türkiye’de ise, herkesin üzerine düşeni yaptığı adil ve hakkaniyetli bir vergi sistemini ifade eden vergi adaletini geliştirmek için son yıllarda önemli vergi politikası değişikliklerine gitmiştir. Bu politikaların Türkiye’de vergi adaletini sağlamadaki etkinliği, politika yapıcılar ve uzmanlar arasında tartışma konusu olmuştur. Sonuç olarak, Türkiye vergi adaletini geliştirmeye yönelik çeşitli vergi politikaları uygulamış olsa da, ülkenin vergi idaresinde hâlâ iyileştirmeye açık alan bulunmaktadır. Vergi idaresindeki yolsuzluk ve verimsizlik konularının ele alınması, sisteme güvenin oluşmasına yardımcı olabilir ve vergi mükelleflerini vergi düzenlemelerine uymaya teşvik ederek sonuçta daha etkili ve adil bir vergi sistemine yol açabilir.

Anahtar kelimeler: *Vergi adaleti, vergi politikaları, Türkiye*

ABSTRACT

Name & surname	Aybüke DURMAZ
University	Bursa Uludağ University
Institute	Institute of Social Sciences
Field	
Subfield	
Degree awarded	<i>Master thesis</i>
Date of degree awarded/...../20....
Supervisor	

The Effectiveness of the Concept of Tax Justice in the Tax Policies Applied in Turkey

In this research, the effectiveness of the concept of tax justice in tax policies implemented in Turkey has been examined. Tax justice expresses a concept of justice and equality in the taxation system where everyone pays their fair share of tax according to their ability to pay. Tax justice also includes measures to prevent tax evasion and avoidance, such as putting pressure on tax havens and imposing stricter penalties for non-compliance. Tax justice includes that tax policies and regulations are transparent and accountable, as well as include clear rules and procedures that are fair and accessible to all. It also requires that the tax system be designed to reduce inequality and address poverty by providing resources for social services, infrastructure and other public goods. In Turkey, on the other hand, important tax policy changes have been made in recent years in order to improve tax justice, which represents a fair and equitable tax system where everyone does their part. The effectiveness of these policies in ensuring tax justice in Turkey has been the subject of debate among policy makers and experts. In conclusion, although Turkey has implemented various tax policies aimed at improving tax fairness, there is still room for improvement in the country's tax administration. Addressing issues of corruption and inefficiency in the tax administration can help build trust in the system and encourage taxpayers to comply with tax regulations, ultimately leading to a more effective and fair tax system.

Keywords: *Tax justice, tax policies, Türkiye*

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU.....	iii
YEMİN METNİ	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL OLARAK VERGİ ADALETİ

1. VERGİNİN TANIMI VE FONKSİYONLARI	3
1.1. Verginin Tanımı ve Kapsamı	3
1.2. Verginin Fonksiyonları	7
1.2.1. Verginin Mali Fonksiyonu	8
1.2.2. Verginin Ekonomik Kalkınma ve İstikrar Fonksiyonu	9
1.2.3. Verginin Sosyal Adalet Fonksiyonu	11
2. VERGİ ADALETİ KAVRAMI, KAPSAMI VE İLGİLİ YAKLAŞIMLAR	13
2.1. Adalet Kavramı ve Kapsamı	13
2.2. Adalet Kavramı İle İlgili Yaklaşımlar.....	16
2.2.1. Rawls'un Adalet Yaklaşımı	16
2.2.2. Platon'un Adalet Yaklaşımı	18
2.2.3. Aristoteles'in Adalet Yaklaşımı	20
2.2.4. Hayek'in Adalet Yaklaşımı.....	24
2.2.5. Adaletin Diğer Yorumları	25
2.3. Vergi Adaleti Kavramı ve Kapsamı	26
2.3.1. Vergi Adaleti ile Vergilendirmede Eşitlik Kavramı Arasındaki İlişki.....	28

2.3.2. Vergi Adaleti ile Vergilendirmede Şahsılık Kavramı Arasındaki İlişki	29
2.3.3. Vergilendirmede Verimlilik ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki.....	30
2.3.4. Vergi Adaleti ve Tarafsızlığı Arasındaki İlişki.....	32
2.4. Vergi Adaletinin Uygulanmasını Sağlayan İlkeler	33
2.4.1. Fayda İlkesi	35
2.4.2. Ödeme Gücü İlkesi.....	37
2.4.2.1. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri.....	39
2.4.2.1.1. Gelir	40
2.4.2.1.2. Servet	41
2.4.2.1.3. Harcama	42
2.4.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar	43
2.4.2.2.1. En Az Geçim İndirimi.....	43
2.4.2.2.2. Artan Oranlilik	48
2.4.2.2.2.1. Artan Oranlı Vergilendirmeyi Savunan Görüşler	53
2.4.2.2.2.2. Artan Oranlı Vergilendirmeye Karşı Olan Görüşler.....	54
2.4.2.2.3. Ayrırma İlkesi.....	55
2.4.2.2.4. Muafiyet ve İstisnalar.....	57
2.4.3. Vergi Adaleti ve Diğer Vergileme İlkeleri.....	58
2.4.3.1. Genellik İlkesi	58
2.4.3.2. Uygunluk İlkesi	59
2.4.3.3. Açıklık İlkesi	60
2.4.3.4. Belirlilik İlkesi	61
2.4.3.5. Eşitlik İlkesi	62
2.5. Vergi Adaletini Bozan Unsurlar.....	63
2.5.1. Vergiden Kaçınma	64
2.5.2. Vergi Kaçakçılığı	65
2.5.3. Çifte Vergilendirme	67
2.5.4. Verginin Yansıtılması	68
2.5.5. Vergi Afları	69
2.5.6. Kayıt Dışı Ekonomi	72
2.6.1. Vergi Yüğü ve Vergi Adaleti	73
2.6.2. Vergi Adaleti ve Dolaylı Vergiler.....	76

2.7. Gelir Dağılımı Vergi Adaleti İle İlişkisi	78
--	----

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ ADALETİ

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ADALET KAVRAMI	83
1.1. Vergi İndirimi ve Vergi Adaleti İlişkisi	85
1.2. Vergi Affı ve Vergi Adaleti İlişkisi	87
1.3. Vergi Muafiyeti -İstisnaları ve Vergi Adaleti İlişkisi	89
1.4. Vergilemede Adalet ve Gelir Dağılımında Adalet İlişkisi	90
1.5. Vergilemede Adalet ve Dolaysız ve Dolaylı Vergiler	93
2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİNİN SAĞLANMASI..	94
2.2. Artan Oranlılık ve Tarife Yapısının Değerlendirilmesi	95
2.2.1. Gelir Vergisinde Artan Oranlılık ve Tarife Yapısı	95
2.2.2. Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Tarife Yapısı	97
2.3. Ayırma İlkesinin Değerlendirilmesi.....	99
2.3.1. Engelli İndirimi	100
2.3.2. Muafiyet ve İstisnalar.....	101
3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİLERE İLİŞKİN GENEL ADALET DEĞERLENDİRMESİ.....	103
3.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Yükü ve Vergi Esnekliği.....	103
3.2. Türkiye'de Vergi Adaleti Açısından Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Karşılaştırılması	107
3.3. Türkiye'de Gelir Dağılımı.....	112
3.4. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları.....	116
SONUÇ.....	122
KAYNAKLAR	126

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri.....	40
Şekil 2: Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payları	108
Şekil 3: Genel Yönetim Bütçe Dengesi	112
Şekil 4: Lorenz Eğrisi.....	113
Şekil 5: Gelir Türlerine Göre Dağılım ve Geçen Yıla Göre Fark (2020- 2021).....	116
Şekil 6: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Uygulanan Politikalar	121

GİRİŞ

Vergi adaleti, herkesin ödeme gücüne göre adil vergi payını ödediği vergilendirme sisteminde bir adalet ve eşitlik kavramını ifade etmektedir. Vergi yükünün, gelir düzeylerine veya servetlerine bakılmaksızın bireyler ve işletmeler arasında adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamayı içermektedir. Vergi adaleti ayrıca, vergi cennetlerine baskı yapmak ve uyumsuzluk için daha katı cezalar uygulamak gibi vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleyici tedbirleri de içermektedir. Herkesin vergiler yoluyla topluma katkıda bulunduğu ve kamu kaynaklarının tüm vatandaşların yararına kullanıldığı bir sistem oluşturmayı amaçlamaktadır. Vergide adaletin sağlanması aynı zamanda genel kabul görmüş vergileme ilkesidir. Aynı zamanda bir vergileme ilkesi olan vergilerin ödeme gücüne göre alınmasının nihai hedefi vergi adaletidir.

Ayrıca vergi adaleti, vergi politikalarının ve düzenlemelerinin şeffaf ve hesap verebilir olmasının yanı sıra adil ve herkesin erişebileceği açık kurallar ve belirli prosedürlerle yapılmalıdır. Ayrıca, vergi sisteminin sosyal hizmetler, altyapı ve diğer kamu malları için kaynak sağlayarak eşitsizliği azaltacak ve yoksulluğu ele alacak şekilde tasarlanmasını gerektirmektedir. Vergide adaleti sağlanması gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerin temel hedefidir. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye içinde sağlam bir mali sistemi oluşturmak, bunun sonucu genel ekonomi ve makro düzeyde toplum refahının artışına katkıya dönüştürmek önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı; vergi sisteminde adaletin işlevini ve Türkiye’de izlenen vergi politikalarında ve uygulamalarında vergilemede adalet ilkesinin etkinliğini incelemektir. Dolaylı ve dolayız vergileri içerecek şekilde yapılacak kapsamlı araştırma sonuçlarına göre vergilemede adalet açısından Türkiye’deki vergi sisteminin etkinliği görülüp alınacak önlemler sunulacaktır. Bu çalışma iki bölüm şeklinde organize edilmiştir. İlk bölümde konunun teorisi açıklanmaktadır. Bu kapsamda önce kamu maliyesi yazınında önemli yere sahip olan vergilerin amaç ve işlevleri konusunda kısa bilgi verildikten sonra vergide adalet kavramı ve bu alanda geliştirilen yaklaşımlar açıklanmaktadır. Vergilemede adaleti sağlamak üzere verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan araçlar anlatılmaktadır. Diğer vergileme ilkeleri ile vergi adaleti arasındaki ilişki ve vergi adaletini bozucu unsurlar anlatılmaktadır. İkinci bölüm ise ülke uygulamasını içermektedir. Bu çalışmada esas alınan ülke olarak Türkiye’deki vergi sistemi vergi adaleti açısından değerlendirilecektir.

Bu bölüm kapsamında; Türk Vergi Sisteminde adalet kavramı, adalete uyuşmak üzere vergilemede ödeme gücü araçlarının kullanımı dolaylı ve dolaysız vergiler açısından genel olarak değerlendirilmektedir. Yapılan değerlendirmelerden elde edilen bulguların ışığı altında öneriler sonuç kısmında yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL OLARAK VERGİ ADALETİ

1. VERGİNİN TANIMI VE FONKSİYONLARI

Bu başlık kapsamında öncelikle vergi kavramını açıklamak üzere verginin tanımı ve kapsamı anlatılmaktadır. Daha sonra teorik çerçevede verginin fonksiyonları anlatılacaktır.

1.1. Verginin Tanımı ve Kapsamı

İnsanların tarih sahnesine çıktıkları ilk dönemlerden başlayarak vergi kavramı farklı şekillerde kendini göstermiştir. İlk dönemlerde vergi adı altında olmamakla değişik isimler altında alınmıştır. Zamanla vergi kavramının kullanılmaya başladığı görülmektedir. Geçmiş çok uzun yıllara dayansa da, günün şartlarına göre kendisini yenileyen bir kavram olmuştur.¹ Verginin günümüzdeki anlamına ulaşması zamanla olmuştur. Vergi başlangıçta *hediye* olarak görülürken daha sonra *yardım*, *fedakârlık*, *yükümlülük* ve nihai olarak günümüzdeki anlamı olan *zorunlu* ödeme haline gelmiştir.²

Vergiler tarih boyunca var olmasına rağmen, temel kamu gelirleri içinde yer alması 18.yüzyıldan itibaren oluşabilmiştir.³ Günümüzde vergi bütün ülkeler için en önemli gelir kaynağıdır. Diğer bir ifadeyle vergi, kamuya ait kurum ve kuruluşların hizmet alımı ve topluma hizmet sunmasında kullanılan en önemli kaynaklardan birisidir. Ülkemizde de vergi önemli bir kamu geliri olmuştur. Hatta 1923 yılında Türkiye Büyük Millet

¹ Halit S. Çiçek ve Süleyman Dikmen, "Osmanlı Devleti'nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 2015, s. 84.

² Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, 10. b., Bursa: Dora Yayınları, 2022, s. 3.

³ Fritz Neumark, *Vergi Politikası*, çev. İclal Fevzioglu Cankorel, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, s. 6.

Meclisi'ni açıldıktan sonra çıkarılan ilk kanun vergiyle ilgilidir. Bu kanun "Ağnam" vergisinin dört kat artırılacağını içermektedir.⁴

Toplum yapısına göre vergi kavramı için farklı tanımlamalar yapılabilmekle birlikte genel olarak vergi; "devletin egemenlik gücüne dayalı kamu harcamalarının karşılanması için kişilerin mali gücüne bakılarak tahsil edilen karşılıksız bir gelir" şeklinde tanımlama yapılabilir. Buradaki tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi ilişkisi, vergi borçlusu mükellefle bütün yetkileri kendisinde olan egemenlik gücüne sahip vergi alacaklı olan devlet arasındaki bir durum olarak ifade edilir.⁵

Tanımdan da anlaşılacağı üzere bireyler, herhangi bir karşılık beklemezden vergi öder. Vermiş oldukları vergilerin faydalı ve etkili bir şekilde kullanılmasını isterler. Bilhassa demokrasinin etkin olduğu ülkelerde toplanan vergiler ve gerçekleştirilen harcamalar siyasi aktörlerin iktidarda kalma sürelerini direkt olarak belirler. Her ne kadar devletler gelire ihtiyaç duysa da, sosyal devlet olma gerekliliği veya hukuk devleti olma nedeniyle bu alacaklardan vazgeçtikleri faaliyetler, konular ve kişiler olabilmektedir.⁶ İlk zamanlarda vergi kavramı yalnızca ekonomik faktörler için toplanırken zaman içinde devletlerin faaliyet alanlarının genişlemesiyle birlikte sosyal amaca yönelik olarak da toplanmaya başlamıştır. Devletlerin faaliyet alanlarının genişlemesi, yeni kaynak ihtiyaçlarını doğurmuştur.⁷

Toplumlarda mutlakiyet rejimlerinden demokratik parlamenter yönetimlere geçiş süreci ile birlikte vergi kavramı, hukuki bir yapıya kavuşmuştur. Vergi hukukunun içerisinde

⁴ Şafak E. Çomaklı, Ayrangöl, Zülküf, ve Tekdere, Mustafa, "Avrupa Birliği İlerleme Raporları Doğrultusunda Türk Vergi Politikalarında Yaşanan Değişimler". *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 2014, s. 63.

⁵ İbrahim Organ ve Karadağ, Neslihan. "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-2". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3), 2012, ss. 71-84.

⁶ B. Cem Arslan. "Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 111, 2014, s. 241.

⁷ Gülşen Gedik. "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi". *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 2011, s.85.

yer alan bu kavram, ilk dönemlerde bağımsız bir yapıda iken zamanla gelişen mali ve ekonomik durum nedeniyle bağımsızlığını yitirmiştir.⁸

Verginin adı tarih boyunca çok fazla değişmiştir. Buna karşın toplanış amacı değişmemekle birlikte kullanım alanları ve fonksiyonlarının toplumların gelişimine göre değiştiği görülmektedir. Ülkeler, uygulamış oldukları ekonomik ve sosyal politikalara uygun olarak farklı vergi sistemlerini benimseyebilmektedirler. Bazı ülkelerde vergi oranları yüksek iken bazılarında daha düşük düzeydedir. Esasen burada ülkenin yapısı, gelişim düzeyi ve jeopolitik önemi vergi sistemini etkilemektedir.⁹

Her ülkenin kendine has bir vergi kapasitesi vardır. Ancak bu kapasitenin kullanımı konusunda ülkeler arasında farklılıklar görülebilmektedir. Ülkelerin bu konuda yaşamış oldukları en önemli problem, devletin kontrol altına almadığı vergi gelirleri olarak ifade edilebilir. Yine ülkelerin, benimsemiş oldukları vergi sistemlerinin karmaşıklığı, gelir dağılımındaki adaletsizlik nedeniyle problemlerin çıktığı düşünülmektedir. Bu sorunlar devletin önemli miktarda vergi geliri kaybetmesine ve bunlardan tam olarak yararlanamamasına sebep olur.¹⁰

Ülkelerde yer alan vergi sistemler de ülkelerde izlenen ekonomik ve politik politikalar açısından önemlidir. Öncelikle vergi sistemlerinin günün şartları dikkate alınarak, yenilenmesi gerekebilir. Vergi sistemlerinin milli gelirdeki artışları takip edecek esnekliğe sahip olması gerekmektedir. Bunun için devlet harcamalarının milli gelirdeki artışlardan daha fazla arttığı bir dönemde, büyümeyi finanse eden gelirin elde edilmesine imkân verecek esnekliğe sahip olması gerekir.

⁸ Ömer Gören. "Vergi Ceza Hukukunda İştirak". *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 2013, s. 359.

⁹ Fatih Mangır ve Ertuğrul, Hasan. "Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi:1988-2011 Türkiye Örneği". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 162, 2012, s. 257.

¹⁰ Mehmet Arslan ve Biniş, Mine. "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat". *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi*, 14(1), 2016, s. 301.

Vergiler, toplum içerisindeki herkese hitap eder ve neticeleri itibariyle doğrudan veya dolaylı olarak halkı etkiler. Vergi konusunda gerçekleştirilecek düzenlemeler, muhatapları tarafından kolay şekilde anlaşılacak şekilde yazılmalıdır.

Vergiler; çeşitli şekillerde sınıflandırılmalarına tabi tutulmaktadırlar. Teoride ve uygulamada yaygın olan bir sınıflandırma şekli de *dolaylı* ve *dolaysız vergilerdir*. Katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), özel iletişim vergisi, damga vergisi ve gümrük vergisi, dolaylı vergiler olarak adlandırılırken; gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olarak kabul edilir. Dolaylı vergiler, toplum psikolojisi bakımından yansıtılması ve toplanması daha kolay vergilerdir ve bundan dolayı daha fazla tercih edilir. Mali olayların ilmi olarak incelendiği teorilerin oluşturulmaya başlandığı 16. yüzyıldan itibaren vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığı konusu tartışılmıştır. 17. ve 18. yüzyıl düşünürlerinden Hobbes, Child, Petty ve Tenzel dolaylı vergileri savunurken, Locke, Halifax, Von Der Lith ise dolaysız vergileri savunmuştur.¹¹ Günümüzde de ülkelerdeki vergilendirmenin adil olması ve gelir durumuna göre vergilerin eşit şekilde yayılması bağlamında, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına bakılması önemlidir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha yüksek ise düşük gelirli kişilerin üzerinde daha ağır vergi yükü olduğu ve adaletsiz bir sistemin uygulandığını gösterir.

Her ne kadar dolaylı vergiler adil olmasa da, bazen en fazla paya sahip vergiler olabiliyorlar. Dolaysız vergilerin, bazı düzenlemeler gerçekleştirilerek toplam vergiler içindeki paylarının artırılması neticesinde adalet olgusunun sağlanması amaçlanmaktadır.

Kamu harcamalarının finansmanında gittikçe daha aktif role sahip olan vergiler, ülkelerin toplumsal yapıları ve gelişmişlik seviyelerine göre mali sistemleri içinde farklılık

¹¹ Fritz Neumark, *Maliyeye Dair Tetkikler*, İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları No:9, 1951, s. 377.

gösterir. Vergilerin toplanması sırasında temel alınması gereken husus ödeme gücüne dayalı adil bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır¹².

Özellikle gelişme aşamasındaki ülkelerin geniş kaynak ihtiyaçları nedeniyle, bu ülkelerin vergi sistemleri daha katı olmaktadır. Bu da vergi oranlarının yüksek olmasına yol açabilir ve bireylerin harcama ve tasarruf alışkanlıklarını etkileyebilir. Vergi oranları, vergi sistemlerinin gelişmişlik düzeyi ve yatırımlar üzerindeki etkisini gösterir, bu nedenle mükellefler vergi oranlarını dikkate alarak hareket etmelidir. Toplumla birlikte değişen kanun ve hukuki düzenlemeler, bazen kolaylıklar sağlarken bazen de vatandaşların yüklerini artırır.¹³

1.2. Verginin Fonksiyonları

Devletlerin oluşumundan günümüze kadar zamanla devlet fonksiyonlarında değişimler yaşanmış ve bunlar verginin de değişmesine neden olmuştur. Dolayısıyla günümüzde verginin işlevini yalnızca kamu hizmetlerinin finanse edilmesi olarak ifade etmek eksik olacaktır. Günümüzde kamu hizmetlerinin finanse edilmesinin haricinde verginin farklı işlevleri de bulunur. Verginin kamu hizmetlerini finanse etmesi, “fiskal” veya “mali” fonksiyon olarak ifade edilir. Bunun yanında verginin kamu hizmetlerinin finansmanı haricindeki amaçlar için kullanılması “mali olmayan ekstra fiskal” işlevleri olarak nitelendirilir.¹⁴

¹² Nurettin Bilici. *Vergi Hukuku*. 51.b. Ankara: Savaş Yayınları, 2021, ss. 2-6; Çomaklı vd., a.g.e., s. 111.

¹³ Emine Orhaner. *Kamu Maliyesi*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007, ss. 144-148.

¹⁴ Osman Pehlivan. *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2014, s.97.

1.2.1. Verginin Mali Fonksiyonu

Keynesyen Teori'nin popülerliğinin artmasıyla beraber vergilerin mali olmayan işlevleri önemli bir rol almaya başlamış olsa da, vergilerin en önemli işlevlerinin mali fonksiyonlar olduğu bir gerçektir.¹⁵

Verginin temel mali işlevi, devletlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli finansman kaynaklarını sağlamaktır. Devletler, toplumların zorunlu bir parçasıdır ve varlıklarını devam ettirmek için bazı asgari ihtiyaçlarını karşılamak zorundadırlar. Vergi, devletin bu görevlerini yerine getirebilmek için kullanılan bir finansman aracıdır. Devletin söz konusu ihtiyaçları; iç güvenliğin sağlanması için polis, yargı teşkilatı ve jandarma gibi kurumlara, dış güvenliğini sağlamak için ise ordu gibi kurumlara sahip olması şeklinde özetlenebilir. Bu noktada verginin temel işlevi, devletin sahip olduğu bu kurumları finanse etmektir. Daha farklı bir deyişle verginin mali işlevi, toplumu oluşturan kişilere bir fiyat karşılığında verilmeyen toplumsal özellikteki mallar ve yargı ve asayiş gibi iç güvenlik hizmetlerinin finansmanını karşılamaktır.¹⁶ Bu mal ve hizmetler kamu maliyesinde tam kamusal mal ve hizmetler grubu içinde yer alırlar. Tam kamusal mal ve hizmetlerin özellikleri (faydanın bölünememesi, tüketimde rekabetin olmaması, dışlayamama ve fiyatlandırılmama) gereği kamu kesimi tarafından sunulmaktadır. Bu mal ve hizmetlerin finansmanı ise özellikleri gereği vergilerdir.¹⁷ Bundan dolayı verginin mali işlevi, devletin asli görevlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan finansman kaynağını oluşturmasıdır.

Vergilerin mali hedefinin gerçekleştirilmesi, kamu harcamalarını hangi oranda karşıladığı ile ölçülür. Yani vergilerin gelir sağlama hedefi, kamu harcamalarını hangi ölçüde karşıladığıyla yakından ilgilidir.¹⁸

¹⁵ Anna Krajewska and Piotr Krajewski. "Who Pays Taxes in Poland?". Ed. J. Sepp ve D. Frear, The Economy and Economics after Crisis içinde, Berlin: BWV Berliner Wissenschafts, 1. Auflage, 2011, p. 395.

¹⁶ Pehlivan, a.g.e., s. 98.

¹⁷ Osman Pehlivan. *Vergi Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2015, ss. 45-46.

¹⁸ Mehmet Yüce. "Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", *Mevzuat Dergisi*, (78), 2004.

Tarafsız vergilendirme yaklaşımına göre, müdahaleci vergi politikasının tüketim, tasarruf, yatırım ve çalışma çabaları üzerindeki olumsuz etkileri oldukça yıkıcıdır. Kalkınmayı olumsuz etkiler. Bunun yanı sıra müdahaleci vergileme neticesinde ağır vergi yükünün oluşması vergi dışı piyasa ekonomisinin de genişlemesine sebep olur. Tarafsız vergileme yaklaşımına göre, müdahaleci vergi politikaları vergi sisteminde vergi ayrıcalıklarının yaygınlaşmasına neden olur ve vergi ayrımcılığına yol açar. Bu yaklaşım vergilemede tarafsızlık ilkesinin gerekliliğine vurgu yapar ve vergilerin ekonomik birimlerin davranışlarını, karar ve tercihlerini etkilemeden ve vergi öncesi ve sonrası refah dağılımını değiştirmeden uygulanması gerektiğini belirtir. Dolayısıyla, ekonomi politikasının hedeflerine ulaşmak için vergilerin araç olarak kullanılması yerine, tarafsız bir yaklaşım benimsenmeli ve vergi sistemine müdahaleci yaklaşımlardan kaçınılmalıdır.¹⁹

1.2.2. Verginin Ekonomik Kalkınma ve İstikrar Fonksiyonu

Verginin ekonomik işlevi, temel iktisadi amaçlara ulaşmada bir araç olarak görev yapmasıdır. 1929 Dünya Ekonomik Buhranı, klasik ekonomi anlayışı ile beraber, tarafsız vergi anlayışının yıkılmasını da sağlamıştır. Klasik ekonomik anlayışın doğal bir sonucu olarak kabul edilen vergi tarafsızlığı prensibi, vergilerin mümkün olduğu kadar az ölçüde olmasını gerektirir. Böylece girişimcilerin tercih ve kararlarının olumsuz olarak etkilenmesi engellenir. Fakat 1929'de meydana gelen büyük buhran sürecindeki gözlemler neticesinde verginin mali işlevine ek olarak mali olmayan işlevlerinin de olması gerektiği anlaşılmıştır. Bundan dolayı verginin devlet için gelir sağlama işlevine ek olarak ekonomiyi düzenleme görevi için kullanılması, verginin iktisadi bir işlev kazanmasına neden olmuştur.²⁰

Devletler, mali ve ekonomik politikalarında vergiyi bir araç olarak kullanır. Harcama ve para politikalarının başarıya ulaşabilmesi için vergi politikaları ile desteklenmesi

¹⁹ Çoşkun Can Aktan ve İ. Yaşar Vural. "Makro-Ekonomik Politikalar, Gelir Dağılımı ve Yoksulluk, Yoksullukla Mücadele Stratejileri", Ankara HAK-İŞ Konfederasyonu Yayınları, 2002, 1-20, ss. 213-214.

²⁰ Pehlivan, 2014, a.g.e., s. 98.

gerektiği bilinmektedir. Vergi politikaları, enflasyon ve durgunlukla mücadele etmek, ihracatın artırılıp ithalatın azaltılması, sermaye birikimini sağlamak, bölgesel kalkınmayı desteklemek, stratejik sektörleri geliştirmek ve istihdamı artırmak gibi birçok alanda etkili bir araç olarak kullanılmaktadır.²¹

Vergilerin ekonomik istikrarı sağlama işleviyle ekonomideki konjonktürel dalgalanmaların azaltılmasının anlaşılması gerekir. Ekonomideki herhangi istikrarsızlığı iradi bir müdahale olmaksızın ortadan kaldırmak için mali sistemin içerisine yerleştirilen kamu harcamaları ve vergilere dair araçlara otomatik istikrar sağlayıcılar (stabilizatörler) denilmektedir. Otomatik stabilizatörler; ekonomik daralma dönemlerinde ekonomiyi otomatik olarak genişletir ve genişleme dönemlerinde ise otomatik olarak daraltır.²²

1929 Dünya Ekonomik Buhranı öncesinde denk bütçe anlayışı hâkimdi ve bu nedenle otomatik stabilizatör olarak vergiler ekonomik istikrarı sağlama noktasında başarısız olmuştu. Çünkü refah dönemindeki vergi yükünün hafifletilmesi enflasyonu daha da arttırmış, daralma dönemlerindeki vergilerin arttırılması ise krizin şiddetini yükseltmiştir. 1929'un ardından ise vergilerin ekonomik istikrarı sağlama işlevini yerine getirmesine ilişkin bir anlayış hâkim olmuştur. Söz konusu anlayışa göre daralma dönemlerinde vergi yükü hafifletilerek talebin arttırılması, refah zamanlarında ise vergilerin arttırılarak enflasyonun azaltılması hedeflenmektedir.²³

Ekonomik istikrarsızlığın azaltılması için artan oranlı vergi tarifeleri, otomatik stabilizatör görevini yerine getirmektedir. Milli gelirlerin arttığı konjonktürün genişleme zamanlarında, vergi mükelleflerinin önemli kısmının daha yüksek bir gelir dilimine geçmesinden dolayı gelir vergisi hasılatı, vergi matrahlarından daha hızlı yükselir. Böyle bir durumda konjonktürün kontrol edilmesine yardım eder. Milli gelirin azaldığı resesyon zamanlarında ise mükelleflerin daha düşük vergi dilimlerine geçmesinden dolayı gelir

²¹ Sadık Kırbuş. Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi, 1991, s. 4, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der3m1.pdf> (Erişim 14 Mart 2022).

²² Abuzer Pınar. *Maliye Politikası*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, ss. 57-58.

²³ Naci Muter, Çelebi, Kemal ve Süreyya Sakınç. *Kamu Maliyesi*, Manisa: Emek Matbaası, 2008, s. 127.

vergisi tahsili matrahtan daha hızlı bir şekilde azalır ve bireylerin gelirlerindeki resesyonist etkilere karşı adeta bir tampon görevi yapmaya başlar.²⁴

Gelir vergisi, artan oranlı tarifesi yapısı sayesinde ekonomik istikrarı sağlama işlevinde başarılı bir otomatik stabilizatör görevi üstlenir. Ancak, kurumlar vergisi düz oranlı bir vergi tarifesi üzerinden alınmaktadır ve bu nedenle bir otomatik stabilizatör niteliği taşımaz. Bir verginin otomatik stabilizatör niteliğine sahip olabilmesi için tüketicilerin harcanabilir gelirindeki değişikliklere otomatik olarak uyum sağlaması ve yatırımlardaki dalgalanmayı azaltması gerekmektedir. Kurumlar vergisi ise, kurumların yatırım kararlarını etkileyebilir ancak yatırımlar genellikle o andaki ve olası satış hacmi ve getiri düzeyine göre belirlenir. Bu nedenle, kurumlar vergisi önemli bir otomatik stabilizatör olarak kabul edilmez.²⁵

1.2.3. Verginin Sosyal Adalet Fonksiyonu

Verginin sosyal fonksiyonlarının başında gelir dağılımında adaleti sağlamak gelmektedir. Vergilerin devlete gelir sağlamasına ek olarak sosyal ve ekonomik amaçlar için de kullanabileceği fikri ilk olarak A. Wagner tarafından ifade edilmiştir. Wagner tarafından servet ve gelirin toplumun belli kesimlerinde ölçsüz olarak birikmesinin engellenmesi gerektiği savunulmuştur. Wagner tarafından sadece ahlaki ve sosyal değerlere bağlı şekilde gündeme getirilen verginin tekrar dağıtıcı işlevi, uzun süre ilgi görmemiştir. Keynes tarafından ortaya atılan teoriden sonra iktisadileştirilmiş ve günümüzde bütün ülkeler tarafından kabul edilmiştir.²⁶

Gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi ve adaletin sağlanmasında verginin bir araç olması, verginin sosyal adalet fonksiyonudur. Toplumlardaki gelir dağılımı her zaman adil olmamakta ve gelir grupları arasında dengesizlikler olabilmektedir. Toplumun bir

²⁴ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya. *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Ekin Yayın, Dağıtım, 2010, s. 83.

²⁵ a.g.e., s. 159.

²⁶ Muter vd., a.g.e., s. 128.

bölümü asgari geçim için gerekli gelire dahi sahip olmayabilir. Dolayısıyla devletin bu dağılıma müdahale etmesi adeta bir zorunluluktur.²⁷

Piyasa mekanizması içinde kendiliğinden oluşan bir gelir dağılımı vardır. Buna birincil gelir dağılımı veya fonksiyonel gelir dağılımı denir. Ancak bu gelir dağılımı sosyal adaleti sağlamaz. Devlet elindeki mali araçlar ile bu gelir dağılımını değiştirir. Bu araçların başında da vergiler gelmektedir. Buna ikincil gelir dağılımı denilmektedir.

Gelir dağılımındaki adaletin sağlanması için devlet tarafından vergi bir araç olarak kullanılır. Devletler, toplumdaki yüksek gelir gruplarından vergi aracılığı elde ettikleri gelirleri, transfer harcaması üzerinden toplumun düşük gelirli kesimine aktarır ve böylece gelir adaletsizliği giderilmeye çalışılır. Diğer önemli nokta ise devletlerin toplamış olduğu vergilerden bir bölümün farklı yöntemlerle düşük gelirli kesimlere iade şeklinde geri vermesidir.

Bireysel gelir vergisi; artan oranlı vergi sisteminin tercih edilmesi ve mal ve hizmetlerin lüks olup olmaması (toplum tarafından lüks olarak kabul edilen mallar) durumuna göre vergilerin farklılık göstermesi ile kısmen toplum içerisindeki gelir farklılıklarını engellemeyi hedeflemektedir. Servet üzerinden alınan vergilerin de farklı amaçları olmakla birlikte temel amacı gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği kaldırmaktır. Ekonomik olarak korunmaya muhtaç olanlara ve yaşlılara ait gelirlerle sosyal yardımların da vergi dışına bırakılması, sosyal güvenlik aidatlarının vergi matrahından indirimine izin verilmesi gibi uygulamalar, verginin sosyal işlevinin bir neticesidir.

Ülkelerdeki gelir dağılımındaki adaleti gösteren göstergeler vardır. Bunların en yaygın olarak bilinen ve kullanılanı Gini katsayısıdır. Gini katsayısı, toplum içindeki gelir dağılımındaki eşitsizliği ölçmek için kullanılan bir orandır ve İtalyan istatistikçi Corrado Gini tarafından 1912 yılında geliştirilmiştir. Bu katsayı, bir ülkedeki milli gelirin dağılımının ne kadar eşit veya eşitsiz olduğunu ölçmek için kullanılır ve 0 ile 1 arasında bir değer alır. Daha düşük bir Gini katsayısı daha eşit bir gelir dağılımını gösterirken,

²⁷ Pehlivan, 2015, a.g.e., s. 47.

daha yüksek bir Gini katsayısı daha eşitsiz bir gelir dağılımını gösterir. Gini katsayısı, genellikle ekonomik kalkınma ve sosyal adalet gibi konuları değerlendirmek için kullanılan önemli bir gösterge olarak kabul edilir. TÜİK (2022) verilerine göre Türkiye'nin Gini katsayısının 0,401 olduğu belirlenmiştir. Örneğin Almanya'nın Gini katsayısı ise 0,323'dür.²⁸

Verginin en yaygın sosyal işlevinin servet ve gelir adaletsizliğinin giderilmesi olmasına karşın, son dönemlerde dünyadaki bütün ülkelerde önemli hale gelen çevresel problemler, çarpık kentleşme, hızlı nüfus artışı, sanayileşme, uyuşturucu ve alkol kullanımı türünden problemlerle mücadele için diğer kamu mali ve iktisadi araçlarına ek olarak vergiler ilgili problemlerle mücadelede önemli bir görev üstlenmektedirler.²⁹

2. VERGİ ADALETİ KAVRAMI, KAPSAMI VE İLGİLİ YAKLAŞIMLAR

Bu başlık altına çalışmanın konusunu oluşturan vergi adaleti kavramından önce adalet kavramı ve bu konuda geliştirilen yaklaşımlar anlatıldıktan sonra vergi adaleti açıklanacaktır.

2.1. Adalet Kavramı ve Kapsamı

Haklı olma ve doğruluk anlamında kullanılan adalet kavramı, “adl” kökünden gelir. Söz konusu kavramın İngilizce karşılığı ise kökü “just” olan “justice” kavramıdır. “Just” kökü, bir düzenin işlerliğini sağlayacak olan kurallar ve prensiplerin oluşturulması için yapılması gereken tüm uygulamaları belirtmektedir³⁰.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde yer alan adalet, “hukuk ve hakka uygunluk, hakkı koruma, herkese ve kendine uygun düşeni verme” şeklinde ifade edilmektedir³¹. Herkese eşit sorumluluk ve hakların verildiği bir toplumsal yapıda, bütün üyelerin özgür ve her

²⁸ TÜİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2021>, (Erişim: 30. 12. 2022).

²⁹ DPT. Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001. s. 39. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_GelirDagilimi.pdf (Erişim: 10.12.2023).

³⁰ Leyla İçerli, “Kuramsal Bir Yaklaşım”, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 5(1), 2010, s. 68.

³¹ TDK, Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim 16. 05. 2022).

bakımdan gelişimine imkan verilmesi, yaratıcı olarak çalışabilmesi, kişilerin erdemlerinin toplumca garanti altına alınmasını savunan ve kabul eden, hukuk ve etik prensipleri bütünü, İngilizcede yer alan adalet kavramının karşılığıdır.³²

Roma hukukunda adalet, insanlara payına düşeni verme noktasında devamlı olarak çaba gösterilmesi şeklindedir. İslamiyet'te ise bireyler arasında din, dil, kültür, bilgi, mevki ve makam ayrımı yapılmaksızın herkese eşit davranmaktır. "Adl" kökünden türeyen adalet kavramı; doğru, düz, dürüst, eşit, denk, temiz ve hilesiz gibi farklı kelimelerin anlamını içeren bu kökten çıkmış ve adalet kavramına dönüşmüştür.³³

Adalet kavramının geçmişi din, sosyo-politik bilimler ve felsefeye kadar uzanmakta olup, üzerine farklı tanımlamalar yapılmıştır. Uzun yıllar boyunca bu kavram, derin ve geniş çalışmaların konusu olmayı başarmıştır. Kökü ilk çağlara kadar dayanan bu çalışmalara rağmen söz konusu kavramın kabul edilen net ve kesin bir tanımı halen yapılamamıştır. Bazı düşünürler tarafından bu kavramın doğrudan hukukla alakalı olduğu ve hatta hukukun da üzerinde yer aldığı ifade edilir. Tarihsel süreçte birçok filozof tarafından ilgili kavram kullanılmış ve tanımlamalar yapılmıştır.³⁴

Adalet; bir taraftan farklı bağlamlarda ve farklı nesnelere için kullanılırken, diğer taraftan da bütünlüğünde incelenmesi güç olan bir kavram olarak dikkat çeker. Herkesin kabul ettiği, insanların fikir birliğine vardığı bir adalet kavramı tanımını yapmak olanaksızdır. Adalet kavramı tarihsel süreçte farklı anlam ve görünüm almıştır. Bazen salt bir isim, bazen ilahi bir erdem, bazen de aklın emri olarak kendisini göstermiştir. Eşitlik, fayda, özgürlük türünden siyasi, ahlaki veya ideolojik kavramlar ve değerlerle aynı anlamlarda da kullanılmıştır. Bunlara ek olarak adaletin öznesinin tespiti zordur. Bazen bu özne

³² Murat Okçu. "Performans Değerleme Sisteminin Örgütsel Adalet ve Bireysel Performans Algıları Üzerine Etkisi: Tapu ve Kadastro Hatay XII. Bölge'sinde Bir Örnek Olay İncelemesi", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2013, s. 41.

³³ Necmettin Cihangiroğlu ve Ali Yılmaz. "Çalışanların Örgütsel Adalet Algısının Örgütler için Önemi". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(19), 2010, s. 196.

³⁴ Yücel Sezenoğlu. "Ücrete İlişkin Adalet Algısının Sosyo-Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi: Bitlis ve İstanbul İllerinden Birer İşletme Örneği". Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s. 35.

bireylerin eylem ve tutumları, bazen de kamusal kurum kuruluşların faaliyetleri olabilir. Adil birinden, adil bir fiilden söz edilebildiği gibi, adil veya adil olmayan kanunlardan, ekonomik sistemden veya devletten söz edilebilir.³⁵

Adalet hem kelime hem de içerik olarak üzerinde tam anlaşmanın olduğu bir kavram değildir. *Düzeltilici adalet* ve *dağıtıcı adalet* ise adalet türleridir. *Düzeltilici adalet*, hukuki konularda bireylerin sübjektif ve kişisel durumlarını dikkate almaksızın herkesi eşit görür. *Denkleştirici veya düzeltilici adalet*, hukuki işlem adaleti olarak ifade edilebilir.³⁶ Vergi uygulamalarında denkleştirici adalet, vergilendirme noktasında benzer veya aynı durumda olanların eşit işleme tabi olması demek iken, dağıtıcı adaletin vergilendirme noktasındaki karşılığı ise mali gücü aynı olan kişilerden aynı oranda vergi alınmasıdır.³⁷ *Düzeltilici adalet* kavramı, yasa önünde eşitlik prensibiyle ilişki içindedir.

Dağıtıcı adalet düşüncesinin temelinde ise eşitlik prensibi vardır. Bundan dolayı toplumlarda dağıtıcı adalet anlayışı doğrultusunda kişilerin kapasiteleri dikkate alınarak, kişilerin bu kapasite oranında toplumsal rol ve statü üstlenmeleri gerekliliğinin altı çizilmekte ve eşitlik temelindeki adaletin gerçekleştirilmesi için çaba gösterilmektedir. Dağıtıcı adalette ekonomik bir açılımın ifadesi olur. Piyasa ekonomisi üzerinden sağlanan gelir ve bunların paylaşımı yeterli ve rasyonel bulunmamakta ve gelirin yeniden dağıtılması ihtiyacı doğmaktadır. Söz konusu ihtiyaç bireysel gereksinimlerden, hak edişlerden ve kişilerin sahip oldukları beceri, yetenek ve donanımdan kaynaklanır.³⁸

Vergi adaleti kavramı zamanla vergilerin esas toplayıcısı olan devlet ve vergi mükellefleri arasında, farklı şekillerde değerlendirmeler gerçekleştirilerek girişimlerde bulunmuştur. Devlet, vergi alırken farklı vergi yeniliklerinin uygulanmaya başlanması, günün şartlarına göre ekonomik, sosyal, iktisadi ve mali uyumun sağlanması, vergi kaçakçılığının

³⁵ Fatma Yıldırım. “İş Doyumu ile Örgütsel Adalet İlişkisi”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 62(1), 2007, ss. 255-256.

³⁶ Sururi Aktaş. *Hayek'in Hukuk ve Adalet Teorisi*, Ankara: Liberte Yayınları, 2001, s. 187.

³⁷ Hamit Görür. *Vergi Hukukunda Adalet İlkesi*, 2010, ss. 3-4, <http://izmirbim.adalet.gov.tr/sayfalar/meslekimakaleler.htm>, (Erişim: 25. 08. 2022).

³⁸ Senem Kurt. “Hayek’in Özgürlük ve Adalet Teorisi”. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), 2006, s. 206.

minimize edilmesi yönünde girişimlerde bulunurken, vergi yükümlüleri ise devletin uyguladığı girişimlerin adaletli olması açısından çaba göstermiştir.³⁹

2.2. Adalet Kavramı İle İlgili Yaklaşımlar

Adalet kavramı belirlenmesinin önemine istinaden bu kavrama ilişkin yazarlar tarafından bazı yaklaşımlar geliştirilmiştir.

2.2.1. Rawls'un Adalet Yaklaşımı

John Rawls, yazdığı “Bir Adalet Teorisi (A Theory of Justice)” adlı kitapta daha en başından adaleti ne tür anlamlarda incelediğini ve bunun içeriğini belirtir. Rawls'ın düşüncesi, doğruluğun düşünce sistemlerinin ilk erdemi olduğu gibi adalet de toplumsal kurumlar için ilk erdem olur.⁴⁰

Birçok farklı adalet anlayışı olsa da, bir kişi kendi çalışmasında toplumsal adalet konusuna odaklanmıştır. Rawls tarafından yapılan adalet tanımları, bireyler ve eylemler gibi konular üzerine dayanmaktadır. Rawls açısından adaletin temelinden toplumsal yapının incelenmesi, siyasal ve toplumsal kurumların adil olarak işlemesi vardır. Burada Rawls, sistemin adil olmasını ve adil şekilde işlemesini öne çıkararak kendi devlet sisteminin sınırlarını oluşturma çabası göstermiştir. Rawls temelde toplumu, eşit ve özgür kişiler içindeki adil bir işbirliği sistemi olarak kabul etmiştir.⁴¹

Rawls, adaletin sosyal kurumların ilk erdemi olduğunu ve bu erdem olmadan insanların sosyal işbirliğine girmesinin beklenmemesini, toplum işleyişinin dayanmış olduğu terimlerin adaleti yansıtması gerektiğini ifade etmiştir.⁴²

³⁹ Abdurrahman Akdoğan. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2014, s. 188.

⁴⁰ John Rawls. *A Theory of Justice*. Revised Edition. Harvard University Press, 2009, p. 3.

⁴¹ John Rawls. “Justice as Fairness: Political not Metaphysical” *Philosophy and Public Affairs*, 14(3), 1985, s. 231.

⁴² Aktaş, a.g.e., s. 187.

Rawls tarafından adalet her şeyin üzerinde görülür. Uluslararası adaletin sağlanması ve bir topluluk meydana getirilebilmesi için topluluk kurumlarının ve kurallarının etkin ve iyi bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Topluluğu meydana getirenler arasında işbirliği ve iş bölümü yapılması, özgürlük, hak ve ödevlerin dağıtım türünden konular, adalet prensipleri kapsamında düzenlenmek zorundadır. Meydana getirilmesi hedeflenen uluslararası toplum modelinde farklı doktrin ve görüşler olabilir. Farklı çıkarlar ve görüş ayrılıklarının neden olduğu çatışmaların önüne geçilebilmesi için toplumda bazı adalet prensipleri olmak zorundadır. Halklar topluluğunu meydana getiren kişiler temel özgürlüklere, beceri ve yeteneklerini geliştirmek için eşit imkanlara sahip olmak zorundadır.⁴³

Anıl Çeçen tarafından John Rawls'un 'Bir Adalet Teorisi' adlı kitabından şunlar aktarılır:⁴⁴ "Adalet eşitlik ilkesini kapsayan, eşitlikle iç içe bir kavramdır denilebilir. Düzen içindeki eşitlik ve eşitsizlik herkes açısından benzer şartlarda ve seviyededir. Özgürlükler ve haklar herkes için aynı seviyededir. Ekonomik ve sosyal eşitsizlikler herkes açısından aynı anlama gelmesine karşın toplumda adalet vardır ve diğer bir anlamda eşitsizlik bulunmaz. Adaletin iki temel işareti, herkesin faydasına olması ve herkese eşit şartlarda açık olmasıdır. Toplumların temelinde bunlar olmalıdır. Toplum düzeninin adil olması için söz konusu prensipler uyum içinde olmak zorundadır".

Rawls tarafından açıklığa kavuşturulmak istenen önemli bir diğer nokta ise temel hakların, toplumsal işbirliği nedeniyle oluşan avantajların ve görevlerin nasıl bölümlenmesi gerektiğiyle ilgilidir. Bunu gerçekleştirmenin yolu olarak ise toplumsal işbirliğini işaret eder ve insanların belirlenimleri üzerinden ilgili sürecin işleyeceğini gösterir. Rawls'un sahip olduğu bu anlayış, kişinin bütün problemlerinin toplumda nasıl çözüleceğini varsaymasından kaynaklanmaktadır. İlgili vurguyla birlikte toplum dışı olan kişinin varlığının eksik kalacağını ve kişinin böyle varlığını tamamlayamayacağını kabul

⁴³ Hüseyin Özbay. "John Rawls'un Uluslararası Adalet ve Toplum Kurgusu ile Uluslararası İnsan Hakları Fikri: Uluslararası İlişkiler Açısından Halkların Yasası", *Jobeps Journal of Business Economics and Political Science*, 3(5), 2014, s. 38.

⁴⁴ Anıl Çeçen. "Hukukta Norm ve Adalet", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(1), 1975, ss. 96-97.

ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bundan dolayı toplumun varlığı bireyi oluşturan ve onun nasıl olması gerektiğin bir yere koyan anlayışın bir parçasıdır.⁴⁵ Temel manada adaletin fiilde ve bireysel etkileşimlerde sağlanması yerine, adaletin toplumsal kurumlarca değerlendirilip korunması ve toplumdaki bireyleri eşit kılan bir anlayışı meydana getirmesinin tercihi, adeta onun düşüncelerini özetlemektedir.

Rawls tarafından sahip olunan bu anlayış toplumsal yaşantıya ve güce verdiği değer açısından haklı görülmele beraber, adalet düşüncesinin temelde toplumsal şartlarda var olabilmesi konusu tartışmalıdır. Adaletin yalnızca bir bireyin değil, insanların var olduğu bir noktada ortaya çıkmış olduğu kabul edilebilir bir anlayıştır. Ancak toplumdaki durumun varlığından daha önce bile adalet insani bir zorunluluk ve dürtü olarak gelişebilir. Bir doğa durumu kabulüyle, bireylerin tanımadıkları ve rastgele karşılaştıkları biriyle yaşamını devam ettirme düşüncesi ve bundan kaynaklanan empati ve korku ile adaletli davranması mümkün olacaktır.⁴⁶

2.2.2. Platon'un Adalet Yaklaşımı

Platon, toplumsal yapının düzenlenmesinin yolu ve insanların ahlaki olarak iyiye yönelmesinin bir kıstasını adalet olarak ifade etmiştir. Antik dönemde yaşayan Platon, buna ek olarak mutlak eşitlik kavramını öne sürmüş ve toplumu meydana getiren bireylerin tamamına dağıtılan adaletin aynı olması gerektiğini iddia etmiştir.⁴⁷

⁴⁵ Aziz Şeker. "Adalet Olgusu ve Sosyal Refahın Gelişimine Yönelik Sosyolojik ve Tarihsel Bir Çözümleme" *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(7), 2007, s. 291.

⁴⁶ M. Mert Bağder. "John Rawls'un Adalet Düşüncesinin Oluşum Şartları Üzerine". *Archives of Philosophy*, 53, 2020, s. 107.

⁴⁷ Cihangiroğlu ve Yılmaz, a.g.e., s. 196.

Platon tarafından ulaşılan adalet kavramı tanımı; “herkesin kendi sorumluluklarını yerine getirmesi ve kendi payına sahip olması” řeklinde⁴⁸. Adalet, en önemli ve üstün değerlerdendir. Tanrı’dan hemen sonra gelir ve “salt iyiyi” temsil eder.⁴⁹

Yukarıda ifade edilenlerin aksine her bir sınıfın diğerinin işine müdahil olması, diğerinin görevlerini yerine getirmesi ise adaletsizliktir. Adaletsizlik nedeniyle sınıflar arasında ayrışmalar, çatışmalar, yani iç savaşlar meydana geleceğinden bir devlete karşı işlenebilecek en önemli suç olarak kabul edilir. Adalet, polisin kendi yapısı nedeniyle sahip olduğu sınıfları, kitle ya da yığın olmanın ötesine geçirecek bir bütün şeklinde bir araya gelen ve birlikte çalışan, örgütlü yapılara dönüştürmektedir. Platon tarafından adalet, var olan faktörlere dışarıdan ve sonradan eklenen bir faktör olarak değil, ilk olarak polisin tamamen kendi doğası gereği faktörlerin beraberliği, ortaklığı şeklinde ele alınır.⁵⁰ İlgili durum güvenlik, üretimle ilgili faaliyetlerin ve bunları yerine getiren sınıfların polise dışarıdan ve sonradan eklenen unsurlar olmadığı, kendi içerisinde yer alan unsurlardan kaynakladığı ifade edilir.

Platon tarafından oluşturulan düşünce sisteminde devletin adil olarak idare edilebilmesi, sınıfların kendi işlerini yapması ve diğerlerine karışmaması olanaklı olduğundan herkesin sorumluluklarını doğru bir şekilde yapmasına imkân verecek kararların alınması, yasaların ortaya konulması gerekir. Böylece devler her türden iç ve dış tehlikeye, karmaşa ve savaşa karşı koyabilir, birlik ve dirlik tam olarak sağlanabilir. Bu sorumluluk ve görevi hakkıyla yerine getirecek olanlar ise yalnızca bilge krallardır. Bilge krallar, yani filozof krallar, devletin adil olarak idare edilmesinin garantörleridir. Zira onlar hakikat peşinde olan, devamlı olarak bilgi edinme merakı ve isteğine sahip kişilerdir ve bundan dolayı

⁴⁸ Arslan Topakkaya. “Adalet Kavramı Bağlamında Aristoteles – Platon Karşılaştırması”, *Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(6), 2008, s. 31.

⁴⁹ Niyazi Öktem ve Ahmet U. Türkbağ. *Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet*, İstanbul: Der Yayınları, 2009, s. 66.

⁵⁰ Platon. *Devlet*, çev. Sabahattin Eyüboğlu & M. Ali Cimcoz, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008, s. 434.

devlet idaresinde de hikmeti temel kabul edecek, akla ve bilgiye dayalı kararlar alacaklardır.⁵¹

Dağıtıcı ve paylaştırıcı adalet anlayışını Platon'da görmek mümkündür. Platon, bireyin üzerine düşeni yapmasını düzeltici adaletle, buna karşılık bir şeye sahip olmasını ise paylaştırıcı adaletle ifade eder. Ancak Platon'un dağıtıcı ve paylaştırıcı adalet ayrımı son derece zayıftır. Buna karşın Aristoteles neredeyse adalet anlayışının tamamını bu ayrım üzerine inşa etmiştir.⁵²

Platon düşüncesindeki doğruluk ve adalet, kişilerin işlerini doğru olarak yaptığı, farklı kişilerin işlerine karışmadığı ideal bir poliste mümkün olur. Devletin adaletli olmasının güvencesi, herkesin üzerine düşün işi doğru yapmasını mümkün hale getirecek kararlar alacak olan filozof krallardır. Allen tarafından da ifade edildiği gibi bilhassa diyalogda Sokrates karakteri, "psşik öz-denetim olarak adalet prensibinin bir modeli görevini görmektedir. Platon tarafından ruhun yürekli bölümü üstünde aklın denetiminin fark edilmeyen olayını sahneleyerek, görünmez olan üç kısımlı ruhu görünür hale getirmektedir. Sokrates tarafından Leontion aracılığıyla Glakon'a yapmış olduğunu, Platon Sokrates üzerinden bize yapmaktadır. Platon tarafından temsil edildiği haliyle Sokrates'in davranışlarında adalet parlamaktadır".⁵³

2.2.3. Aristoteles'in Adalet Yaklaşımı

Platon tarafından savunulan mutlak eşitlik prensibine karşın, Aristo adalet kavramını orantılı eşitlikle açıklamıştır. Adaletin temelinin ekonomik adalet olduğunu savunan Aristo, toplumsal seviyede adaleti incelemiştir. Aristo, "dağıtıcı adalet" ve "ödüllendirici veya denkleştirici adalet" şeklinde ayırım yaparak eşitlik kavramını kabul etmiştir. Denkleştirici adalet, tarafların birbirleriyle olan alışverişlerinde alınanla verilenin denk olmasını ifade ederken, dağıtıcı adalet, eşitliği karşılık şeklinde ifade etmiştir. Aristo

⁵¹ Adnan Güriz. "Adalet Kavramının Belirsizliği", *Adalet Kavramı*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Derneği, 2001, s. 7.

⁵² Topakkaya, a.g.e., s. 43.

⁵³ Allen, Anielles S. *Platon Neden Yazdı?* çev: Ayşe Batur, İstanbul: İletişim Yayınları, 2011, s. 150.

ayrıca, emeğin miktarının yanı sıra niteliğinin de dikkate alınması gerektiğini vurgulamış ve takas edilen eşyalar arasında "ortak ölçü" olması gerektiğini savunmuştur.⁵⁴

Milattan Önce 300'lerde yaşayan Antik Yunan filozofu Aristoteles'in adalet noktasındaki öncü düşünürlerden biri olduğu ifade edilebilir. Aristo, adaleti geniş bir şekilde ele almış ve onun içerik kazanmasını sağlamış ilk filozof olarak dikkat çeker. Yorumları uzun yıllar etkisini korumu ve sosyal adaleti sağlamıştır.⁵⁵

Aristoteles adaletin devlet ve toplum için önemini aşağıdaki üç temel prensiple açıklamıştır:⁵⁶

- Hukuk ile adalet etkenleri, devletlerin ve toplumların temelini meydana getirir.
- Hukuk ile adalet devletlerin temel hedefleridir.
- Hukuk ile adalet devletin yönetimlerindeki hâkim olan etkidir.

Aristoteles tarafından adalet konusu incelenirken biçimsel olarak onaylamış olduğu şu tanımları vermektedir: Adalet, bireylerin adaletli olanı yapmalarına ve haklı şeyler istemelerine imkân veren huydur. Adaletsizlikse bireyleri haksız şeyler istemeye ve yapmaya ileten huydur. Sonrasında Aristoteles, bir huyun ancak karşıtından hareketle anlaşılacağını ifade eder. Karşıtlar arasındaki söz konusu bağı öne çıkaran Aristoteles, bu noktada adil olanın birkaç anlamı var ise adaletsizliğin de bazı anlamları olabileceğini ifade eder. Akabinde, adaletsizlik için yasalara uymayan insanların, çıkarıcı olanların ve eşitliği gözetmeyenlerin huyu olarak ifade edildiğini belirtir. Bundan dolayı adil olanlar da eşitliği gözetken, yasaya uyan ve çıkarıcı olmayan olur. Aristoteles'e göre yasalar bakımından uygun olan şeyler adil olarak adlandırılıyorsa, yasal olan şeyler bir bakıma adildir. Fakat Aristoteles'in bu noktada iyi yasalar ön kabulü üzerinden konuştuğu

⁵⁴ Cihangiroğlu ve Yılmaz, a.g.e., s. 196.

⁵⁵ Anıl Çeçen. *Adalet Kavramı*, Ankara: Gündoğan Yayınları, 1993, s. 107.

⁵⁶ Güriz, a.g.e., s. 7.

bilinmelidir. Aristoteles iyi yasalardan politik toplum mutluluğunu ve onun öğelerini amaçlayanları anlamaktadır.⁵⁷

Politik toplum oluşturulması ve sürdürülmesi için doğru kurallar olmaları açısından kanunların adaletli olduğu ya da adaletin uyma, genel ve birinci anlamının kanunlara uygun olma, ona uyma olduğunu ifade etmek doğru olacaktır.⁵⁸

Aristo tarafından sunulan adalet tanımının temelinde eşitlik düşüncesi vardır.⁵⁹ Aristoteles adalete geniş açıdan bakmanın yeterli olmayacağını neticesine vararak, adalet olgusunu *denkleştirici ve dağıtıcı adalet* şeklinde ikiye ayırmaktadır.

Dağıtıcı adalet; mallar ve şerefin paylaşılmasında herkesin toplum içindeki durumu ve yeteneğine bağlı olarak kendine düşeni, yani kendi payını alması olup, burada mutlak bir adalet yerine göreceli bir adalet söz konusudur. Bireylerin haklarının yanında ödevleri de becerilerine ve toplum içindeki durumlarına göre farklılık gösterir.⁶⁰

Aristo'ya göre eşit olan, bireylerin aldıkları payların eşit olmasıdır. Daha farklı bir deyişle, bireylere dağıtılan paylar, kendi durumlarına göre farklılık gösterir. Farklı pozisyonda olan iki kişi, farklı paylar alır. Fakat söz konusu paylar, hak etmiş olduklarından ne çok ne de az olmak kaydıyla hakkaniyetli ve eşit bir bölüşme olmalıdır. Bu bireyler ekonomik seviye, mevkii ve statü gibi durumlar bakımından eşit ise dağıtılacak olan pay da eşit olur, eşit değilse aldıkları pay da eşit olmaz.⁶¹ Fakat bu değer farklı toplum türlerinde farklı olarak anlaşılır. Demokrasinin hâkim olduğu toplumlarda özgürlük, aristokrasi ile yönetilenlerde erdem, oligarşi yanlılarına göre ise soyluluk ve

⁵⁷ Micheal Sandel. *Adalet: Yapılması Gereken Doğru Şey Nedir?*, Ankara: Felix Kitap, 2017, ss. 90-92.

⁵⁸ Ahmet Arslan. *İlkçağ Felsefe Tarihi 3, Aristoteles*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 265.

⁵⁹ Öktem ve Türkbağ, a.g.e., s. 69.

⁶⁰ Güriz, a.g.e., ss. 13-14.

⁶¹ Arslan, a.g.e., s. 266.

zenginlik değerli kabul edilir. Aristo, bu türden adaletin “*dağıtıcı*” adalet olduğunu ifade etmiştir.⁶²

Bir başka adalet ise “*düzeltilici*” adalet olup, bu adalet türünde diğerine kıyasla önemli olan orantı değildir, mutlak eşitliktir. Adaleti tesis edecek olan eşitlik, adaletsizliğe neden olacak ise eşitsizliktir. Tarafları eşit olarak kabul eden yasanın karşısında gerçekleştirilen eylemin değerlendirilmesi vardır. İyi veya kötü birinin cinayet işlemesi değil, yalnızca cinayet işleme fiili adil olarak değerlendirilmek zorundadır. Burada adalet, eşit olmayan durumların eşitlenmesidir. Aristoteles tarafından burada eşitliğin sağlandığı taraf kazanç, bunu sağlamak açısından pay alınan taraf ise zarar olarak belirtilir. Dolayısıyla Aristo’ya göre adalet, zarar ve kazancın ortasıdır. Daha önce belirtildiği üzere, politik ve etik manada orta olmayı özdeşleştiren Aristo, burada yer alan adaletin de bir tür orta olduğu ifade eder. Önemli olan yargıcın eşitliğini sağlamak için hangi payın kimden alınarak kime verileceği konusunda özenli olunması ve nihayetinde adaletin sağlanmasıdır. Söz konusu adaleti sağlamaktan kasıt, adil yargıcın tarafları zarar ve kar durumlarının ortaya çıkarmadığı duruma getirmesidir.⁶³

Söz konusu yaklaşım, vergi adaleti açısından denkleştirici adalet anlayışını benimsemektedir. Bu görüşe göre, vergilendirme yoluyla servet ve gelir dağılımındaki dengesizliği gidermek hedeflenmektedir. Buna ek olarak, bu yaklaşıma göre, piyasada meydana gelen servet ve gelir dağılımı adildir ve müdahale gerektirmez.⁶⁴

“*Değiş tokuş*” adaleti, Aristo tarafından son olarak ifade edilen adalet türüdür. Burada Pythagorasçılara⁶⁵ karşı olan Aristo, söz konusu tür için de eşitlik açısından bir karışıklık olmadığını belirtir. Daha açık şekilde Aristo, yaptığının karşılığını aynen almayı adalet

⁶² Aristoteles. *Nikomakhos’a Etik*, çev. Saffet Babür, Ankara: Bilge Su Yayıncılık, 2015, ss. 96-97.

⁶³ Aristoteles, a.g.e., s. 97-99.

⁶⁴ Ahmet Burçin Yereli ve Ahmet Yılmaz Ata. “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 161, 2011, s. 29.

⁶⁵ Pythagorasçılık: Belli yaşam kurallarına dayalı bir tür inanç tarikatıdır.

olarak kabul etmez. Bu tür adalette belirtmek istediği, “eşdeğer” olma durumu şeklindedir.⁶⁶

Toplum içerisinde bulunan bireylerin karşılıklı olarak ihtiyaçlarını karşılamasından değiş tokuş doğar. Zaten toplumların meydana gelmesinin temel nedeni de insanların farklı gereksinimlere sahip olması ve söz konusu ihtiyaçlar noktasındaki istekleridir. Bu karşılıklı gereksinimlerin karşılanması halinde taraflar, birbirlerine vermiş olduklarının eşdeğer olmasına özen göstermek zorundadır. Örneğin; bir mimarın yapmış olduğu eve karşılık bir ayakkabıcının yapmış olduğu ayakkabı eşdeğer olmayacaktır. Bu noktada eve eşdeğer olan ayakkabı miktarının belirlenmesi ve adaletin buna göre sağlanması gerekir. Aristoteles tarafından bu süreçte paranın belirleyici olduğu ifade edilir. Bir evin ya da ayakkabının para bakımından değeri tespit edildikten sonra kaç ayakkabının eve denk geleceği belirlenebilir. Söz konusu belirlenim sonrasında gerçekleştirilecek olan adaletli değiş tokuş, tarafların ihtiyaçlarının karşılanması ve toplum bir arada kalmasını sağlar.⁶⁷

2.2.4. Hayek’in Adalet Yaklaşımı

Hayek’in adalet kavramının temelinde özgürlük vardır ve adalet teorisinin temel hedefi de özgürlüktür.⁶⁸

Hayek’in söz konusu prosedürel adalet anlayışının klasik liberalizmdeki “metodolojik ve ontolojik bireycilik” görüşü üzerine süren bir teori olduğu ifade edilir. Dolayısıyla sosyal adalet teorisi Hayek tarafından kabul edilen adalet anlayışıyla uyuşmadığı gibi sosyal adaletsizlik düşüncesi de Hayek tarafından kabul edilmemektedir Hayek tarafından daha sonraki süreçlerde sosyal adalet kavramının dağıtıcı adaletle eş anlamlı kullanıldığı ve bundan rahatsızlık duyduğu ifade edilmiştir.⁶⁹ Buradan da anlaşılacağı üzere Hayek

⁶⁶ Arslan, a.g.e., s. 268.

⁶⁷ Aristoteles, a.g.e., ss. 99-102.

⁶⁸ Aktaş, a.g.e., s. 249.

⁶⁹ Kurt, a.g.e., s. 207.

adalet anlayışı bakımından prosedürel adaleti benimser. Hayek tarafından benimsenen bu anlayışın denk olduğu kavram, düzeltici adalettir.⁷⁰

Sosyal adalet teorisi, dağıtıcı adalet prensibiyle uyumlu bir yaklaşımdır. Bu teori, gelir ve değerlerin belirli kriterlere göre yeniden dağıtılmasını ve paylaşılmasını gerektirir. Bu teori aynı zamanda bir piyasa ekonomisi eleştirisini de içermektedir. Bu nedenle, Hayek gibi liberal düşünürlerin prosedürel adaleti savdukları kabul edilir. Liberal felsefe, kendiliğinden oluşan bir düzende adalet ve eşitliğin kendiliğinden gerçekleşeceğini düşündüğü için, sosyal adalet fikrinin dağıtıcı etkisini kabul etmemekte ve şiddetle karşı çıkmaktadır.⁷¹

2.2.5. Adaletin Diğer Yorumları

Adalet kavramı tarihte karşımıza farklı tanımlamalarla çıkmıştır. Sokrates, adaletin iyiyi kötüden ayırma bilgisi olduğunu ifade etmiştir.⁷² Romalı hukukçu olan Ulpian ise adaleti, herkese payını düşeni vermek için harcanan çaba olarak açıklamıştır. Hugo Grotius da söze bağlılık prensibini adaletin gereği kabul eder. Kant, adaleti incelerken üç farklı prensibe dikkati çekmektedir. Bunlar; herkese payını düşeni vermek, kimseye zarar vermemek ve şerefli yaşamak şeklindedir.⁷³

Dworkin tarafından adalet; politik haklar ve ahlaka dair doğru veya en iyi teoriyi bulma olayı olarak açıklanmıştır. Bu çerçevede Dworkin iki adalet modeli tanımlamıştır. Bunlar; yapısal model ile doğal modeldir. Yapısalcı model tarafından adalet, “sezgilerini bağımsız prensiplerin varlığının işareti olarak değil, bir heykeltıraşın bulduğu kemiklere en uygun yontması türünden yapılandırılacak genel bir kuramın şart koşulan nitelikleri” şeklinde ele alınır.⁷⁴ Doğal model ise insanlarca yaratılmayan ancak insanlarca fizik

⁷⁰ Aktaş, a.g.e., s. 212.

⁷¹ Kurt, a.g.e., s. 207.

⁷² Anıl Çeçen. *Adalet Kavramı*, İstanbul: Eren Basımevi, 1981, s. 119.

⁷³ Adnan Güriz. *Adalet Kavramı*, Türkiye Felsefe Kurumu Seminerler Dizisi. 4.Baskı, Ankara, 2013, ss. 9-10.

⁷⁴ Dworkin, Ronald. *Hakları Ciddiye Almak*, çev. Ahmet Ulvi Türkbağ, Ankara: Dost Kitabevi, 2007, s. 199.

kuralları gibi bulunmuştur. Yani var olan adalet ilkelerini insanların keşfettiği kabul edilir.

Yapısalcı model kapsamında somut olaylara göre adalet prensipleri tespit edilir ve uygulanır. Yapısalcı model, doğal modelde olduğu gibi prensipleri sabit olarak görmez. Yapısalcı model çoğunlukla adalet ilkelerinin değişkenliğini kabul etmektedir. Her toplumsal olayın özelliğine göre adalet prensipleri değişmektedir. Doğal modele kıyasla daha toplumsal olduğu belirtilir. Bu durum nedeniyle yapısalcı model, bir toplumun kuramı olacak yapı için uygundur. Adalet problemlerinin grup tarafından incelenmesinde, örnek olarak hüküm vermede, bazı kişilerin olmaktansa bir toplumun kuramı olabilecek türden bir adalet teorisi geliştirmeye son derece uygundur. Kısaca adalet prensipleri belli kişilerin teorisi değil, toplumun tamamının ilkeleridir. Bu bakımdan Dworkin yapısalcı modeli, en iyi adalet teorisi olarak kabul etmektedir.⁷⁵

2.3. Vergi Adaleti Kavramı ve Kapsamı

Adalet ve vergi adaleti, uzun zamandır üzerinde tartışmalar gerçekleştirilen kavramlar olarak dikkat çeker. Kamu hizmetlerinin finanse edilmesi için toplanacak vergiler toplumu meydana getiren bireylerden nasıl toplanmalı ki, adaletli olsun? Vergi yükünün dağıtılması açısından çelişen çıkarlar arasındaki uygun denklik nasıl sağlanır? Kimlerden, ne kadar vergi alınır? Kişilerin mali ve şahsi durumlarına bakarak bunun ölçüsü nasıl ayarlanır? Vergi sistemlerinin hangisinin daha adaletli olduğunu belirlemek için objektif standartlar ve tanımlamalar var mıdır?

Verginin adaletli olmasını ifade eden kavramın temelinde adalet yatar. Adalet ise bireysel değer yargılarını temel alır ve bu bakımdan sübjektif niteliktedir. Kişilere, zamana ve ülkelere göre değişkenlik gösterebilir. Bu yüzden adaletin belli bir uygulaması ve

⁷⁵ Dworkin, a.g.e., ss. 201-202.

yansıması olan vergi adaletinin de gerçekte sübjektif bir kavram olmaktan ileri gidemediği ifade edilir.⁷⁶

Bir toplum tarafından adil kabul edilenin farklı bir toplum tarafından adil kabul edilmemesi mümkündür. Benzer şekilde geçmişte adil olan, günümüzde adil olarak kabul edilmeyebilir. Dolayısıyla adalet ve vergi adaleti kavramı mutlak ve kesin değildir. Fakat söz konusu belirsizlik vergide adaletin dikkate alınmamasına neden olamaz. Hem devlet hem de vergi mükellefleri, vergi konusunda adaletin sağlanması bakımından devamlı girişimler yapmaktadır. Söz konusu girişimler; devlet bakımından, gerektiği durumlarda vergi reformlarının gerçekleştirilmesi, günün sosyal, mali, idari ve ekonomik şartlarına uyumun sağlanması, eksikliklerin, kaçakların ve boşlukların giderilmesi şeklindedir. Mükellefler bakımından ise adil olmayan uygulamaların önüne geçilmesi için uğraş verilmesidir.⁷⁷

Vergi adaletinin tam olarak sağlanmasının imkânsızlığı karşısında, bazı teknik kıstaslara göre bu konuya yaklaşmak temel ilke olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda literatürde çifte vergilemenin engellenmesi, vergi kaçakçılığı, vergi yükünün ödeme gücüne göre belirlenmesi, vergi afları türünden konular vergi adaletinin tesisi için ele alınmıştır.

Vergide adaletin sağlanması kolay ve tek bir araçla ulaşılabilecek bir nokta değildir. Bundan dolayı anayasalarda direkt adalet prensibinin düzenlenmesinden daha fazla, bu prensibe ulaşmayı sağlayan eşitlik ve ödeme gücü türünden somut prensipler yer almaktadır. Bu yüzden adalet, eşitlik ve ödeme gücü birbirini tamamlayan ve vergi konusunda soyut adaleti sağlayan önemli prensiplerdir.⁷⁸

⁷⁶ M. Orhan Dikmen. *Maliye Dersleri*, 3. b., İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1969, s. 13.

⁷⁷ Abdurrahman Akdoğan. *Kamu Maliyesi*, 22. b., Ankara, Gazi Kitabevi, 2021, ss. 208-209.

⁷⁸ Feride Bakar, Adnan Gerçek ve Fulya Mercimek. "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 2013, s. 64.

2.3.1. Vergi Adaleti ile Vergilendirmede Eşitlik Kavramı Arasındaki İlişki

“Eşitlik ilkesi”, hukukun nihai hedefi olan adaleti sağlamak üzere hareket noktası olarak kabul edilir. İlk olarak herkese eşit davranılmasını şart koşan adalet, vergi adaletinin sağlanabilmesi için öncelikli olarak eşitlik ilkesini merkeze almak zorundadır.⁷⁹

Devletlerin bir kişi ya da bir şey üzerine vergi koyarken eşitliği dikkate alması, vergide eşitlik olarak kabul edilir. Vergi yükümlülerinin “Neye göre eşit?” olduğu sorusu cevaplanmaya çalışıldığında anlaşılan ölçütün ne olması gerektiği vergilendirmeye dair en önemli problemlerden birisini meydana getirmektedir.⁸⁰

Vergide adaleti sağlamak için “farklılığın ne olduğu” veya “kimlerin eşit olduğu” sorularının yanıtlanması gerekir. Eşitlik prensibini vergi hukukunda uygulamak için kimlerin eşit ve farklı olduğunu gösterecek bir kıyaslama yapılmalıdır.⁸¹

Vergilendirmede eşitliğe dayalı olana adalet, vergi mükelleflerinin elde etmiş oldukları gelirlerden eşit oranda vergi ödemeleri demektir.⁸² Mükelleflerin gelir seviyelerinin farklı olması durumunda dahi eşit oranda vergi ödemesinin yapılması esastır.

Vergilendirmede eşitliğe dayalı adalette, vergi mükelleflerinin şahsi ve medeni durumlarına bakılmadan yalnızca elde ettikleri gelir düzeyleri dikkate alınmaktadır. Böylece şahsi ve medeni durumu diğerlerine göre daha farklı olanlar, geliri diğer kişilerle aynı olsa dahi eşit oranda vergi öder ve ödemiş olduğu vergi sonrasında geliri daha fazla azalır. Örneğin; iki vergi mükellefinin aynı gelir düzeyine sahip olduğu varsayalım. Bunlardan birinin evli ve çocukları olduğu kabulü ile elde edilen gelirin bir kısmını ailesinin geçimi, çocuklarının eğitimi gibi alanlara kullanması gerekecektir. Diğerinin ise bu türden harcamaları olmadığını kabul ettiğimizde, eşit oranda ödenen verginin birinci

⁷⁹ Funda Yavaşlar. *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 157.

⁸⁰ Leyla Ateş. *Vergilendirmede Eşitlik*, İstanbul: Derin Yayınları, 2006, s. 91.

⁸¹ Yavaşlar, a.g.e., s. 131.

⁸² Türk, İsmail. *Kamu Maliyesi*, 2. b., Ankara: Turhan Kitapevi, 2008, s. 105.

kişinin gelir düzeyini daha fazla düşüreceği ve buna bağlı olarak da eşitsizlik oluşacağı ifade edilir.⁸³

Vergilendirmede eşitliğe dayalı olan adalet kavramı problemi, bireyin şahsi ve medeni durumlarını dikkate almamasından dolayı vergilendirmede eşitliğin sağlanamamasıdır.

2.3.2. Vergi Adaleti ile Vergilendirmede Şahsilik Kavramı Arasındaki İlişki

Vergilendiren devlet ile vergilendirilecek kişi arasındaki ilişki yerleşim yeri ve vatandaşlık gibi kişisel bağlar üzerine inşa edilir. Şahsilik prensibinin vergilendirme yetkisindeki etkisi, vergiye neden olan durum nerede yaşanır yaşınsın, vergilendirme yetkisini vergilendirilecek mükellefin vatandaşlık bağı ya da ikametgâhı olan devletin kullanması şeklindedir.⁸⁴

Şahsilik ilkesinin esasında; “*Vatandaşlık ilkesi*” ve “*Yerleşim yeri ilkesi*” vardır. *Vatandaşlık ilkesi*, devletin kendisiyle vatandaşlık ilişkisi içindekilerin dünyanın neresinde olursa olsun, dünya genelindeki servet ve gelirlerini vergilendirmeye imkân veren yetki ve ilkedir.⁸⁵ *Yerleşim yeri ilkesine* göre bir mükellef; gelirini hangi ülke üzerinden elde ederse etsin, yerleşmiş veya bulunduğu ülkede vergilendirilecektir. Bu tarzdaki vergilendirme, “evrensellik ilkesi” veya “dünya geliri” ilkesine göre vergilendirme olarak da isimlendirilir.

Vergilendirme konusundaki şahsilik, yine bu konudaki eşitlik kavramına kıyasla bireylerin medeni ve şahsi durumlarını dikkate alarak, kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesini hedeflemektedir.

Kişisel adalete dayalı vergilerde, vergi sistemi eşzamanlı bir vergilendirme sistemine sahip değildir. Bu vergiler, bireyin ödeme gücü prensibi üzerine dayanır ve vergi ödemesi,

⁸³ Türk, a.g.e., s. 105.

⁸⁴ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s. 329.

⁸⁵ a.g.e., s. 331.

bireylerin sahip oldukları kaynaklar ve gelirlerin yanı sıra ödeme güçlerine göre belirlenir. Ancak, ödeme gücü kavramı kişiler arasında farklılık gösterdiğinden ve tespiti zor olduğundan, vergi ödeme gücünün doğru ve net bir şekilde belirlenmesi zor olabilir. Bu nedenle, kişisel adalet anlayışına dayalı vergi sistemleri, pratik uygulamada sorunlar yaşayabilir.⁸⁶

2.3.3. Vergilendirmede Verimlilik ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki

Kamu hizmetlerinin devamlı artmasının neticesinde devlet yeni vergi koymak veya uygulanan vergileri arttırıcı düzenlemeler yapmak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla vergilerin, belli bir dönemde karşılaması gereken kamu giderleri açısından yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olmasını belirten verimlilik ilkesi, vergilerden istenilen hasılatın elde edilmiş olmasını öngörür.⁸⁷

Bir verginin verimliliği mali ve iktisadi olmak üzere iki başlık halinde ele alınabilir. Bunlar şu şekilde açıklanmaktadır⁸⁸;

- **Mali verimlilik:** Mali verimlilik kavramı, vergilerin vergi hasılatı içerisindeki paylara göre yapılan bir ayırım anlamını taşımaktadır. Vergi hasılatı içinde payı fazla olan vergi verimli, az olan vergi ise verimsiz olarak kabul edilmektedir. Her bir vergi veya türleri bakımından, hangi türün veya vergilerin vergi hasılatı içinde daha yüksek paya sahip olduğu yaklaşımı mali verimlilikleri ile ilgilidir.
- **İktisadi verimlilik:** Vergi açısından verimlilik kavramı, bir birimin vergi hasılatını elde etmek amacıyla yapılacak harcamanın en az olması ifade edilmektedir. Özetle vergini en az maliyetle toplanması anlamını taşımaktadır.

Burada uygulanan verimlilik ilkesi, vergi gelirlerinin kamu harcamalarının önemli kısmını finanse edecek miktarda toplanmasını belirtmektedir. Bundan dolayı ilgili ilkenin

⁸⁶ Türk, a.g.e., s.106.

⁸⁷ Akdoğan, 2021, s. 187.

⁸⁸ Erdem vd., a.g.e., s. 118-119.

esneklik prensibiyle beraber mali prensipler grubuna da dahil edildiği görülür. Verimlilik ilkesi gereği, toplanmış olan vergiler gerçekleştirilen kamu harcamalarını karşılayacak yapıda olmak zorundadır.⁸⁹ Tersi durumda meydana gelecek kamu açıkları, ekonomik konjunktürde dalgalanmalara sebep olur.

Ülkemizdeki vergi sistemi yapısında yer alan muafiyetler, istisnalar ve indirimlerin fazla olması, vergilerin kamu harcamalarını finanse etme amacını karşılamamasına ve verimlilik ilkesinden uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Ayrıca, verimlilik ilkesi ile adalet ilkesi arasındaki denge bozulduğunda, kayıt dışılık gibi sonuçlar ortaya çıkabilir. Bu durum, vergi sistemi yapısının yeniden düzenlenmesi ve daha etkili bir şekilde çalışması için çalışmaların yapılmasını gerektirmektedir.⁹⁰

Vergiler, mükellefler arasında ne kadar adil bir şekilde dağıtılsa elde edilen vergi gelirlerinden sağlanan verimlilik de o kadar fazla olur. Teoride durum her ne kadar bu şekilde olsa da, pratikte tersi durum geçerlidir. Klasik maliyecilere göre “adil vergiler verimsiz, verimli vergiler ise adaletsizdir.” Bundan dolayı dolaylı olan vergiler, direkt olanlara göre adil olmasa da, verimliliği yüksek vergiler olarak dikkat çeker. Dolaylı vergilerin verimlilik açısından dolaysız olanlara göre daha iyi olmasının sebebi mali anestezi etkisi oluşturmasıdır. Daha açık bir ifade ile tüketim ve üretim aşamasındaki fiyatların içine gizlenen, mükellefler tarafından da algılanması zor olan, ödenmeme olasılığı bulunmayan vergiler olarak nitelendirilir.⁹¹

Dolaylı vergilerin verimliliği çok yüksek olsa da vergi adaletini sağlayamazlar. Zira dolaylı vergiler, bireylerin şahsi durumlarını dikkate almaz. Tüketim yapan herkesin bu vergileri ödemesi gerekir. Dolaysız vergiler ise dolaylı olanlara göre daha az verimliliğe

⁸⁹ Selçuk Buyrukoğlu ve Buzkıran, Davut. “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2016, s. 2084.

⁹⁰ H. Sinan Öztürk. “Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi”. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2012, ss. 112-113.

⁹¹ Türk, a.g.e., s. 108.

sahiptir, ancak daha adil bir yapıdadırlar. Dolaysız vergiler tahsil edilirken bireylerin şahsi durumları ve ödeme güçleri dikkate alınır.

Adil bir yapıda olan direkt verimliliğini arttırmak amacıyla farklı düzenlemeler yapılmıştır. Dolaysız vergilerde, verginin kaçırılmasını engellemek için kanunlarla farklı düzenlemeler yapılmıştır. Toplanan vergileri arttırmak için kaynakta kesinti sistemi geliştirilmiştir. Yapılan denetlemelerle vergi tahsilatlarının artması sağlanmıştır. Vergi ödeme gücünü baz alan Dolaysız vergilerde ödeme gücünün tespit edilebilmesi için uygulanan yollar bu süreci kolaylaştırmıştır.⁹²

Dolaylı vergiler tarafından ise daha adil bir sistem oluşturmak için bazı düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Sosyal anketler yapılarak hangi malların zorunlu, hangilerinin ise lüks tüketime tabi oldukları kolay bir şekilde tespit edilebilmektedir. Zorunlu olan mallarda daha adil bir vergilendirme için vergi oranları düşük tutulmalı veya tamamen kaldırılmalıdır. Lüks tüketim mallarında ise yüksek vergiler uygulanmalıdır. Neticede vergi mükellefleri arasındaki adaletin sağlanması hedeflenmelidir.⁹³ Dolaysız vergiler kadar olmasa bile dolaylı vergiler de şahsiyet prensibini uygulamaya çabalamakta ve dolaylı vergilerin daha adil olmalarını hedeflemektedir.

2.3.4. Vergi Adaleti ve Tarafsızlığı Arasındaki İlişki

Vergi adaletinin sağlanmasında dikkate alınacak kriterlerden biri de vergi tarafsızlığının sağlanmasıyla ilgilidir. Verginin tarafsızlığı sağlanmazsa mükelleflerin faaliyetlerini vergi oranlarının daha düşük olduğu yerlere aktarması söz konusu olacaktır. Bundan dolayı verginin tarafsızlığı önemlidir, sağlanması için gerekli olan adımların atılması gerekir.⁹⁴

⁹² a.g.e., s. 109.

⁹³ a.g.e., s. 109.

⁹⁴ a.g.e., s. 110.

Tarafsız vergileme yaklaşımı, vergilerin ekonomik birimlerin davranışlarını ve kararlarını etkilemeyecek şekilde tasarlanmasını öngörür. Bunun için, bir vergi sisteminin normatif anlamda tarafsız olabilmesi için belirli şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar şu şekildedir:⁹⁵

- Vergi konularının genel olması: Belirli vergi konularının ayrı-özel bir vergilendirmeye tabi tutulmaması ve genel olarak tüm ekonomik birimlerin vergiye tabi olması gereklidir.
- Düşük vergi oranları: Vergi oranlarının düşük olması, ekonomik birimlerin gelirlerinin önemli bir kısmını vergiye harcamasını önler ve ekonomik büyümeye katkı sağlar.
- Sabit vergi oranları: Vergi oranlarının sabit oranlı olması, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını sağlar ve vergi sisteminin basitliğini artırır.
- Vergi ayrıcalıkları olmaması: Belirli kişi ve kurumlara vergi ayrıcalıkları tanınmaması ve vergi ayrımcılığına izin verilmemesi, vergi sisteminin tarafsızlığını korur.

Verginin tarafsızlığı ile anlatılmak istenen devletçe toplanan vergilerin piyasanın işleyişini bozmayacak türden olması gerektiği ile ilgilidir. Vergilendirmenin amacı haricindeki bir neden için kullanılmaması ve yükümlülere aşırı bir yük bindirmemesi gerekmektedir. Fakat bunu başarmak mümkün değildir. Dolayısıyla vergilendirmede tarafsızlık hiçbir zaman tam manasıyla sağlanamaz.⁹⁶

2.4. Vergi Adaletinin Uygulanmasını Sağlayan İlkeler

Vergi adaletinin sağlanmasına dair ilkeler, farklı tartışma konuları oluşturmuştur. Devletin belirlemiş olduğu amaçlara varmada kullanılan her araç gibi vergilendirme de büyük bir önem taşır. Siyasi karar alma mekanizmalarının söz konusu süreçte en önemli

⁹⁵ Çoşkun Can Aktan. *Vergi Teorisi, Vergi Politikası, Normatif Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2020.

⁹⁶ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 273.

amacı, ortaya konulan hedeflerle ters düşmemektir. Belli amaçlar çerçevesinde vergi sisteminde olması gerekli özellikler vergilendirme ilkelerini ortaya çıkarır. Devletten beklenen kamunun finanse edilmesi sürecinde mükellefler üzerinde oluşan vergi yükünün yine mükellefler arasında adil ve dengeli olarak dağıtılmasının sağlanması şeklindedir.⁹⁷

Vergi adaleti kavramı, vergi sistemlerinin hem tarafsız hem de düzenleyici olmasını gerektirir. Tarafsızlık, verginin ödeme gücü esasına göre toplanmasıyla sağlanırken, düzenleyicilik ise verginin toplumda sosyal adaleti sağlama amacıyla kullanılmasıyla ilgilidir. Vergi sisteminin düzenleyici işlevi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamakla birlikte, toplumsal adaleti sağlamak için gelir dağılımını düzenleme ve yoksullukla mücadele gibi hedeflerle de ilgilidir. Vergi adaleti, hem bireysel hem de toplumsal düzeyde adil bir vergi sistemini hedefler.

Vergilendirme ilkeleri konusunda farklı iktisatçıların ön sürdükleri ilkeler vardır. Bu iktisatçıların başında Adam Smith, A. Wagner, J.B. Say ve J.S. Mill'dir. Özellikle Adam Smith ve A. Wagner'in ilkeleri günümüze kadar gelmiş ve halen kabul görmektedir. Adam Smith'in vergilendirme ilkeleri; vergilendirmede eşitlik, vergi yasalarının belirginliği ilkesi, uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkesidir. Adolph Wagner'in vergilendirme ilkesi ise; maliye politikasına ilişkin vergi ilkeleri, iktisadi vergi ilkeleri, adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler ve teknik-idari ilkelerden oluşmaktadır.⁹⁸

Birçok yazar tarafından belirtilen ortak vergileme ilkelerinin bazıları vergide adaleti sağlamaya katkı sağlarken bazıları doğrudan vergide adaleti sağlamak üzere geliştirilen ilkelerdir. Günümüzde en fazla vergi sistemlerinde yer alan iki vergi ilkesi vardır. Bunlar; fayda ve ödeme gücü ilkeleridir.

⁹⁷ Özhan Uluatam. *Kamu Maliyesi*, 9. b., Ankara: İmaj Yayınevi, 2015, s. 287.

⁹⁸ Gülsen Erbek. "Türkiye'de Vergi Hasılatının Yapısı ve Reform İhtiyacı". Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991, ss. 40-41.

2.4.1. Fayda İlkesi

17. yüzyılın tabii hukuk teorisyenleri, Pufendorf, Hobbes ve Locke, vergilemenin temel prensipleri arasında faydalanma (istifade) ilkesine önem vermişlerdir. Bu ilkeye göre, vergiler, devletin sağladığı hizmetlerin bir bedeli olarak kabul edilir ve vatandaşların ödemesi gereken bir fiyat olarak düşünülür. Günümüzde de Haller ve Musgrave gibi tanınmış maliyeciler, vergilemenin bu prensibi üzerinde durmaktadır. Bu prensip, vergi yükünün adil bir şekilde paylaşılması ve vergi sisteminin etkinliğinin artırılması için önemli bir role sahiptir. Bunların kamu hizmetleri üzerinden sağlanacak yarara göre ölçülmesi öngörülür. Söz konusu prensip, piyasada hizmet ve ürün mübadelesi açısından geçerli olan kuralların kamu ekonomisine yansıtılmış halidir.⁹⁹

Faydalanma teorisi, Adam Smith ve öncesindeki yazarlar tarafından da savunulan bir görüştür. Buna göre adil bir vergi sisteminde, vergi ödemeleri kamu harcamalarından ya da kamu hizmetlerinden elde edilen yarara uygun şekilde farklılaşmalıdır. Bu ilkeye göre tam anlamıyla adil bir vergi sistemi, harcama yapısına göre değişiklik gösterir. Yararlanma kriteri, vergi politikası değil, vergi-harcama politikası ilişkisine dayanır.¹⁰⁰

Vergilemede fayda ilkesi (benefit principle), insanların kamusal hizmet veya ürünlerden elde etmiş oldukları yarara eşit vergi ödemeleri olarak açıklanır. Bu ilkeye göre kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine bağlı olarak insanların vergi ödemesi gerekmektedir. Örneğin; kamusal hizmet ve mallardan az yarar sağlayanlar daha az vergi verirken; daha fazla yarar sağlayanlar ise daha fazla vergi öder. Dolayısıyla bu kapsamda kamusal hizmet ve mallardan herhangi bir fayda sağlamayanların da vergi ödemeleri gerekmeyecektir.¹⁰¹

⁹⁹ Salih Turhan. *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 211.

¹⁰⁰ Richard Musgrave ve Peggy B. Musgrave. *Public Finance in Theory and Practice*, 5th Edition, New York: Mcgraw-hill Book Company, 1989, s. 219.

¹⁰¹ Orhan Şener. *Kamu Ekonomisi*, 8. b., İstanbul: Alkım Yayınları, 2006, s. 211.

Ancak fayda ilkesine göre vergilemenin vergide adaleti sağlamada yeterli olmayacağı yönünde görüşler ileri sürülmüştür:

- Öncelikle gerçekten kolektif niteliğe sahip fiziksel tüketime eşit ücretlerin tespit edilemediği ve isteğin belirlenemediği tam kamusal mal ve hizmetlerde, dışsal yararı olan yarı kamusal mal ve hizmetlerde ilgili yaklaşımın kabul edilmesi, aşılması zor durumlara bağlıdır. Örneğin; savunma hizmetlerine yönelik harcamalardaki gibi bazı hizmetlerin maliyetleri, piyasa mekanizması içerisinde değil, siyasal mekanizmanın içindeki kararlar doğrultusunda finanse edilir. İlgili yapıdaki hizmetlerin kullanımlarının fiyatlandırılması imkânsız ya da çok zordur. Fayda ilkesi, devletin düşük gelire sahip gruplarının ekonomik durumlarını düzeltmeye yönelik sosyal refahla alakalı faaliyetlerinin felsefesine terstir. Bunun yanında genel kabul gören görüşe göre kamu hizmet ve mallarından genellikle düşük gelirli kişiler yararlanır ve yararlanma oranına göre ilgili gelir grubundan yüksek seviyede vergi almak, toplu tarafından kabul edilmiş olan adalet fikrine de uymaz.¹⁰²

- Hizmet kullanımı ile ilgili olarak alınan fayda vergilerine ilişkin yapılan farklı bir diğer itiraz ise bunların saptırıcı olmalarıyla ilgilidir. Vergileri kamu tesislerinin kullanımına göre temellendirmek, kullanımı özendirmez ve dolayısıyla da etkin olmayan kaynak dağılımına neden olur.¹⁰³

Belirtilen görüşlere karşın bazı kısıtlı durumlarda fayda yaklaşımı açık olarak benimsenir. Örneğin; benzin, paralı yollar ve köprü geçişlerinde yarar esaslı olarak ücret alınır. Vergilerin, yolların finanse edilmesinde kullanılması yararlarla vergiler arasında ilişki kuran basit bir mekanizma olarak kabul edilebilir. Fakat maliyecilerin önemli bölümü, farklı kişilerce sağlanan yararların büyüklüğünü ölçmenin mümkün olmadığından hareketle vergilendirmede fayda ilkesi yaklaşımını benimsememiştir.¹⁰⁴

¹⁰² Elif Binhan Dinç. “Vergilemede Çatışan Amaçlar ve Optimal Gelir Vergilemesi Sorunsalı”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2001, s. 41.

¹⁰³ Joseph Eugene Stiglitz. *Kamu Kesimi Ekonomisi*, Çev. Ömer Faruk Batirel, İstanbul, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Yayın No:549-396, 1994, s. 498.

¹⁰⁴ Stiglitz, a.g.e., s. 497.

Genel tanımlardaki ortak özellikler incelendiğinde vergilendirmede fayda prensibinin, bireylerin kamu hizmetlerinden yararlandıkları seviyede vergi ödemelerini belirttiği görülür. Dolayısıyla kamu hizmetlerinin tamamı ücretlendirilir. İlgili durum uygulamada çok mümkün değildir. Zira ilgili prensibe göre birey kamu hizmetlerinden elde ettiği yarar kadar vergi öder ki, bilhassa en fazla vergiyi veren kişilerin kamu hizmetlerinden çok az yararlandıkları bilinen bir durumdur.

2.4.2. Ödeme Gücü İlkesi

Ödeme gücü ilkesi mükelleflerin kendi servetleri ve gelirleri ile orantılı olarak vergi ödemelerini öngörmektedir. Mükellefler, servet ve gelirlerinin kendilerine sağlamış olduğu imkân ölçüsünde vergi ödemelidir.

Vergilemedeki ödeme gücü prensibinin tarihi fayda prensibinden daha önce olup 16.yüzyıla kadar uzanır ve o dönemden günümüze kadar ekonomistlerin ilgisini çeken bir konu olmuştur. Adam Smith'ten günümüze kadar önemli bir vergilendirme prensibi olarak kabul edilen ödeme gücü prensibi, verginin vergiyi ödeyen kişinin ödeme gücüyle ilgili olmasını savunur. Söz konusu ilke, yüksek geliri olanları kısmen daha yüksek seviyede vergi ödemelerini, vergi yükünün adil olarak dağılması için gerekli görür. Vergilemede ödeme gücü prensibi uygulandığında, devlete yüklenen “gelirin yeniden dağılımı işlevi” de sağlanabilir.¹⁰⁵

Vergilemede adaletin sağlanmasına dair ödeme gücü prensibi birçok iktisatçı tarafından da savunulur. Örneğin John Stuart Mill, Say ve Rousseau gibi ünlü iktisatçılar ödeme gücü ilkesini geniş bir alanda ele alınmıştır. 20.yüzyılda ödeme gücü ilkesi, gelirin yeniden dağılımını savunan ekonomistlerce öne çıkarılmıştır.

¹⁰⁵ Hülya Kirmanoğlu. *Kamu Ekonomisi Analizi*, 2. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2009, s. 262.

Günümüzde en yaygın vergilendirme ilkesi, mükelleflerin ödemeleri gerekli olan vergiyi kamu hizmetlerinden faydalanma seviyelerine bakmadan, kişilerin ödeme güçlerine göre ölçen ödeme gücü ilkesidir.¹⁰⁶

Fayda ilkesi, kamu ekonomisinin etkinlik şartlarına uygun olacak şekilde incelenirken, ödeme gücü ilkesi ise vergilendirmede adaletin ölçüsü olarak kabul görür. Geçmiş yıllarda vergilendirmede adaletin artan oranlı vergi tarifesiyle sağlanacağına dair görüş önem kazanmıştır.¹⁰⁷

Adil bir vergi sisteminin sağlanması için herkesin vergi ödeme gücüyle orantılı olarak vergi ödemesi gerekmektedir. Ödeme gücünün tespitinde ise ilk olarak kişinin geçimini sağlayacak şekildeki gereksinimlerini karşılaması gerekir. Yalnızca geçimini sağlayacak düzeyde geliri olanların ödeme gücü yok olarak kabul edilir. Dolayısıyla bu tür kişilerden vergi alınmaz.

Kamu hizmetlerinin finanse edilmesi için vergi kullanımı kaçınılmazdır. Ancak, vergi adaleti ilkesi gereği, vergiler gelir grupları arasında ödeme gücü esaslı olarak dağıtılmalıdır. Kişilerin ödeme gücü, gelir, servet ve harcamalarına bağlı olarak belirlenir. Adil bir vergilendirme sistemi için, mükelleflerin servet, harcama ve gelirlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁰⁸

Ödeme gücü ilkesinde vergi mükellefleri servet ya da gelirlerine göre vergi vermek zorundadır. İlgili prensip, serveti ya da geliri fazla olanların daha fazla vergi vermesi gerektiğini belirtir.

Ödeme gücü ilkesi, gelir artışına paralel olarak artan oranlı bir vergiye tabi olmayı gerektirir. Ancak, bu ilke eşitlik ilkesi ile birlikte düşünülmelidir. Yani, vergi ödemeleri,

¹⁰⁶ Turhan, a.g.e., s. 216.

¹⁰⁷ Şener, a.g.e., s. 218.

¹⁰⁸ Nazan Susam ve Oktayer, Nagihan. “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 2007, s. 112.

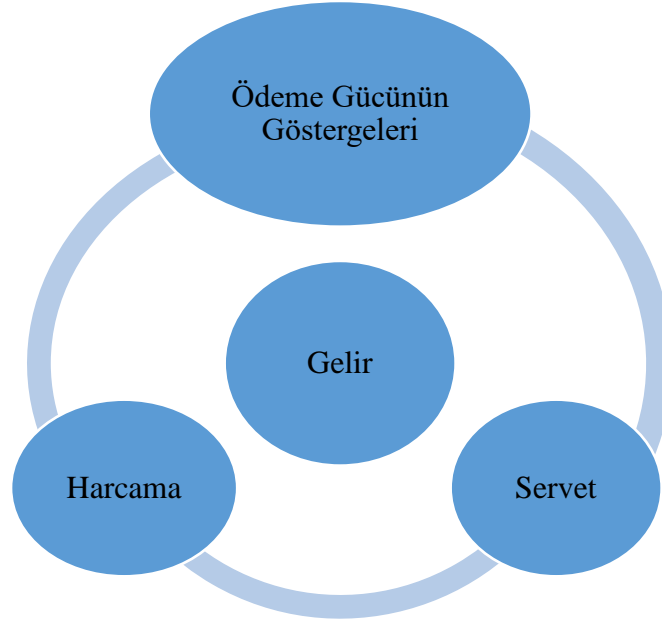
kişilerin gelirleri ve ödeme güçlerine göre belirlenmelidir. Bu nedenle, net geliri düşük olan bireyler için asgari geçim indirimi gibi önlemler alınarak, vergi ödemelerinde adil bir davranış sergilenmelidir. Böylece, vergi ödemeleri kişiler arasında adil bir şekilde dağıtılmış olur ve kamu finansmanına katkıda bulunurken, aynı zamanda düşük gelirlili bireylerin yaşam standartlarının da korunması sağlanır. Ödeme gücü prensibinin hedefi, kişiler üzerindeki vergi yükünün adil olarak paylaşılmasıdır. Bu açıdan vergi adaleti ikiye ayrılmakta olup, bunlar; *yatay vergi adaleti* ve *dikey vergi adaleti* şeklindedir. *Yatay vergi adaleti*, aynı ödeme gücü olan kişilerin aynı şart ve işlemlerde değerlendirilerek vergi ödemesi gerektiğini ifade ederken, *dikey vergi adaleti* ise farklı ödeme gücü olanların farklı şart ve işlemlerde vergilendirmesi gerektiğini belirtir.¹⁰⁹

2.4.2.1. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri

Vergi ödeme gücünün tanımlanmasının ardından bir kişinin vergi ödeme gücünü tespit eden göstergelerden de bahsetmek gerekmektedir. Söz konusu göstergeler aşağıdaki Şekil 1’de gösterilmiştir.

¹⁰⁹ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 254.

Şekil 1. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri



2.4.2.1.1. Gelir

Gelir, bireyin vergi ödeme gücünü gösteren en önemli unsurdur. Bireyin gelir seviyesindeki değişimler, servet harcamalarından etkilenir. Zira gelir, refah seviyesi bakımından da ciddi bir işlev üstlenir. Vergilendirmede gelir belirleyici bir unsurdur. Zira gelir, bireyle birlikte ailenin de ekonomik durumunu göstermesi ve sübjektif etkenleri de içinde bulundurmasından dolayı, daha farklı bir deyişle evli veya bekâr olmak, iş geliri sahibi ya da emek geliri sahibi olmak türünden etkenlerin de dikkate imkân vermesi bakımından etkilidir.¹¹⁰

Geliri yüksek olanların ödeme gücü, geliri düşük olanlara göre fazladır. Her ne kadar vergi ödeme gücünü gösteren en iyi unsur gelir olsa da, gelirin tamamını vergilendirmek, asgari geçim indirimi, istisna uygulamaları ve muafiyetler nedeniyle mümkün değildir.

¹¹⁰ Akdoğan, 2014, s. 228.

Öyle ki, farklı şekillerde gelirin tam olarak beyan edilmemesi nedeniyle de gelirin bir bölümünün vergilendirilmesi mümkün olmaz.¹¹¹

Ödeme gücü ilkesi, kişilerin gelirlerine göre vergilendirilmelerini kabul eder. Dolayısıyla yüksek gelirli kişilerin daha yüksek vergi ödemesi gerekmektedir.¹¹² Yani ilgili kişiler kamu hizmetlerinden faydalandığı seviyede kamu finansmanına katkı vermezler ve gelirleri ölçüsünde vergi verirler.

Neticede vergi ödeme gücü olarak en ciddi kıstas gelirdir. Ancak her gelirin ve gelir diliminin direkt olarak vergi ödeme gücü açısından eşit kabul etmek doğru değildir.¹¹³ Çünkü böyle bir durumda vergi adaletini ve eşitliğini sağlamak için ortaya konan ödeme gücü prensibi, söz konusu amaca hizmet etmez. Ayrıca gelirin vergilendirilmesinde subjektif unsurların önemli bir etkisi vardır. Bireylerin medeni halleri, sağlık durumları ve aile yapıları türünden etkenler, vergilendirmede önemlidir. Vergilendirme sırasında gelir, kişi açısından olduğu kadar aile açısından da bir bütün olarak kabul edilir. Bu noktadaki gelir ifadesi bireyin ya da ailenin bir takvim yılı boyunca milli hasıladan aldığı pay şeklindedir.¹¹⁴

2.4.2.1.2. Servet

Ödeme gücünün tespitinde servet, ciddi göstergeler arasında yer almaktadır. Zira servet, gelirin birikmiş şeklidir. Aynı gelir seviyesinde olan iki kişiden serveti daha fazla olanın, vergi ödeme gücü diğerine göre daha yüksek olacaktır. Bir ailenin ya da kişinin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu gelire beraber sahip olduğu servet de ödeme gücüne etki

¹¹¹ Selehattin Eraktan. Maliye Ders Notu Ankara Üniversitesi (AÜ) Ziraat Fakültesi Yayınları, No: 980, Ankara, 1986, s. 22.

¹¹² Canan Sancar ve Mehmet Şentürk. “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, *Akademik Bakış Dergisi*, 28, 2012, s. 4.

¹¹³ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 257.

¹¹⁴ Akdoğan, 2014, s. 228.

eder. Servet, potansiyel gelir özelliğine sahip olması ve sahibine güven vermesi nedeniyle vergi ödeme gücünün önemli göstergelerinden biridir.¹¹⁵

Bireyler, harcamalardan sonra kalan gelirlerini tasarrufa çevirebilmektedir. Böyle bir durumda insanların tasarruf ettikleri paralar servet edinmede kullanılır. Daha farklı bir şekilde de servet, mirasçılardan mirası kabul etmeleri neticelerinde mirasçıya kalan kazanılmayan para olarak kabul edilebilir. Bir sermaye olan servetin kazancına ise irat adı verilmiştir. İnsanların gelirleri, irat ve kazançlardan meydana gelir. Gelirlerin zorunlu harcamalardan sonra tasarruf edilen bölümü, zamanla biriken servete dönüşür. Aynı gelirler gibi ödeme gücünü gösterme açısından belirleyici olarak kabul edilirler.¹¹⁶

Kişinin serveti, gelir getirme durumuna bakılmaksızın vergilendirilir. Çünkü bu kişilerin servetleri gelir getirmese dahi ilerleyen dönemlerde sahip oldukları taşınmaz ve taşınır malları sattıklarında gelir elde edecekleri kesindir. Servet gelirleri genellikle servet üzerinden alınan vergiler şeklinde vergiye tabi tutulmaktadır. Bu vergiler genellikle mal varlığı, mülk, hisse senetleri ve diğer finansal varlıkların değeri gibi servet ölçütlerine dayanarak hesaplanır. Bu tür vergiler, genellikle gelir vergilerinden farklı bir şekilde uygulanır ve daha yüksek oranlarda uygulanabilirler. Örneğin, miras vergisi gibi servet üzerinden alınan vergiler, servet sahibinin mülkiyetindeki değere dayanarak hesaplanır.¹¹⁷

2.4.2.1.3. *Harcama*

Bireyin vergi ödeme gücü, servet ve gelir haricinde onların harcamalarınınca da belirlenir. Bireylerin gerçekleştirdikleri harcamaları da servet ve gelirden olduğu gibi ödeme gücüne etki eden unsurlar arasında yer alır. Gelir seviyesiyle ilgili olmak üzere, gelir seviyesi yüksek olanların, tüketim düzeyi, gelir seviyesi düşük olanlara göre daha yüksektir. Söz

¹¹⁵ Öner, Erdoğan. *Kamu Maliyesi I. Maliye ve Gümrük Bakanlığı*, Ankara: APK Kurulu, 1986, s. 22.

¹¹⁶ Türk, a.g.e., ss. 123-124.

¹¹⁷ Akdoğan, 2021, ss. 210-211.

konusu durum yüksek gelir seviyesine sahip olanların harcamalarını arttırmakla birlikte, vergi ödeme gücünü de arttırdığı kabul edilir.¹¹⁸

Diğer taraftan vergi mükellefleri, devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinden faydalanmak için bazı vergiler ödemek durumundadır. Dolayısıyla bilhassa dar gelirlerin tüketim harcamalarından ve tasarruflarından fedakârlık yapması gerekmektedir.¹¹⁹

2.4.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar

Vergi sistemlerinde temel hedef, vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması ve vergi ödeme gücüne göre vergilendirme yapılmasıdır. Fakat söz konusu hedefe ulaşmak son derece zordur. Zira vergi ödeme gücünün neye göre ve nasıl belirleneceği net değildir.¹²⁰

Günümüzde bunun tespit edilmesi için farklı teknikler geliştirilmiş durumdadır. İlgili teknikler kullanılarak vergi ödeme gücü tespit edilmeye çalışılır. Bilhassa gelir vergisi uygulaması bakımından etkili olan ilgili teknikler ve araçlar *asgari geçim indirimi*, *ayırma kuramı* ve *artan oranlı vergi tarifesi* şeklindedir. Bunların dışında *istisna ve muafiyetler* ve *vergi indirimleri* de zaman zaman kullanılan araçlar arasında yer almaktadır.¹²¹

2.4.2.2.1. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi uygulaması, vergi ödeme gücünün kavranması açısından kullanılan yöntemler arasında yer alır. Genel manada bireylerin ailelerinin ve kendilerinin hayatını

¹¹⁸ Türk, a.g.e., s. 121.

¹¹⁹ Sancar ve Şentürk, a.g.e., s. 5.

¹²⁰ Akdoğan, 2014, s. 225.

¹²¹ Orhaner, a.g.e., s. 173.

devam ettirmek amacıyla gereksinim duydukları asgari gelir düzeyinin vergi harici bırakılması olarak tanımlanır.¹²²

Bir kişinin ödeme gücü hakkında konuşmak için, o kişinin hayatta kalması için gerekli olan temel ihtiyaçlarını karşılayacak bir gelir düzeyinin üzerinde gelirin olması gerekmektedir. Maddi kaynaklarının vergi dışında tutulması, insanların fizyolojik yaşamlarını sürdürebilmeleri için gereken kaynakların korunması açısından önemlidir. Aksi halde bireyler yaşamları için zorunluluk arz eden yiyecek ve içecek maddelerinden vazgeçmek zorunda kalacaklardır. Vergilendirme dâhil hiçbir gerekçe insanın yaşamını sürdürme gerekçesinden üstün olamaz. Bu bağlamda fizyolojik görüşe göre, en az geçim indirimi sınırı bireyin fizyolojik yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan tutara eşdeğer tutar olmalıdır.¹²³

Kültürel askeri görüş aynı toplumda yaşayan farklı sosyal gruplara en az geçim indirimini saptamayı içerir. Bu bağlamda işçiler, köylüler, sanayiciler memurlar, serbest meslek sahipleri ve benzerleri için ayrı ayrı en az geçim indirimi saptanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Fakat her sosyal grup için farklı en az geçim sınırının tespitindeki güçlük, bu görüşü uygulamaya aktarmayı zorlaştıran en önemli unsurların başında gelmektedir. Uygarlık askeri görüşe göre en az geçim indiriminin sınırı toplumun gelişme ve uygarlık seviyesine göre belirlenmelidir. O halde bir kişinin uygar bir insan olarak yaşayabilmesi için gerekli olan tutar en az geçim indirimine eş değer olmalıdır. Fizyolojik askeri görüş içinde dikkate alınmayan sinema, tiyatro, kitap vb. ihtiyaçlar uygarlık görüşü içinde dikkate alınabilecektir¹²⁴.

En az geçim indirimi, gelir vergisinde uygulanan bir teknik olup uygulanacak indirim; çoğunlukla halkın yaşam şekline, gıda maddelerinin fiyatlarına, ülke zenginliğine, işçi sınıfının ortalama gelirine, devletin gelire olan ihtiyacının seviyesine ve halkın ortalama kazanç düzeyine göre tespit edilir. Geçim indiriminin seviyesi, ülkelere ve zamana bağlı

¹²² C. Gülnihal Avşar. "Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi". Yüksek Lisans Tezi, T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2018, s. 57.

¹²³ Erdem vd., a.g.e., s.128

¹²⁴ Şenyüz vd., a.g.e., s. 129.

olarak farklılık gösterir. En az geçim indirimi, modern vergi sistemlerinde yer alır. Bunun yanında söz konusu uygulamayı savunan görüşler olduğu gibi buna karşı olan görüşler de bulunmaktadır.¹²⁵

En az geçim indirimi savunucuları şu görüşleri ortaya koyarlar:¹²⁶

- Asgari gelir düzeyinden vergi almak, insanların hayatta kalabilmeleri için gerekli olan temel ihtiyaçlarını karşılamalarını zorlaştırabilir ve ahlaksız bir uygulama olabilir. Bu nedenle, vergi ödeme gücünü hesaplamak için en az geçim indirimi gibi tedbirler alınması gerekmektedir.
- Çok düşük gelirli mükelleflerin vergi yükümlüsü olması, vergi tahsilatı için yapılan işlemleri karmaşık hale getirebilir ve vergi toplama maliyetini artırabilir. Ayrıca, düşük gelirlerden elde edilen vergi geliri, vergi tahsilatının maliyetini karşılayacak düzeyde olmayabilir. Bu nedenle, idarenin ilgileneceği mükellef sayısını azaltacak tedbirlerin alınması, vergi tahsilatının verimliliğini artırabilir.
- Vergi indirim tutarları gerçekçi ve anlamlı bir seviyede olduğunda, mükelleflerin vergi nedeniyle yaşamları zorlaşmaz. Bu durum, çeşitli sosyal problemleri önleyebilir.
- Tüketim vergileri, geliri az veya çok olsun yükümlülerin eşit olarak ödediği tek oranlı ve gayri şahsi vergilerdir. Ancak bu durumda, ödenen vergiler yükümlülerin gelirlerine oranlandığında geliri az olanların, geliri daha yüksek olanlara göre daha fazla vergi ödediği görülür. En az geçim indirimi, bu adaletsiz durumu bir miktar düzeltmeye yardımcı olabilir.

Aşağıda verilen görüşler, en az geçim indirimi uygulamasının bazı dezavantajlarını ele almaktadır:

¹²⁵ Akdoğan, 2014, s. 234.

¹²⁶ Orhaner, a.g.e., ss. 174-175.

- En az geçim indirimi uygulaması, vergi verimliliğini azaltabilir. Vergi dışı bırakılan tutarlar, düşük olsalar bile, toplandıklarında önemli bir tutar oluşturarak vergi gelirlerini azaltabilir.
- Toplumların çoğunluğu düşük veya orta gelirli kişilerden olduğundan, indirim miktarındaki küçük bir artış bile vergi verimliliğini önemli ölçüde etkileyebilir.
- Herkesin vergi ödemesi gerektiği genellikle kabul edilen bir ilkedir. En az geçim indirimi nedeniyle çok az veya hiç vergi ödemeyen kişilerin, demokratik ülkelerde oy kullanması haksızlık olarak görülebilir.
- İndirim miktarı kanun koyucu tarafından belirlendiğinden, en az geçim indirimi gerçekçi olmaktan uzak olabilir. Bu miktarlar kişiden kişiye ve zaman içinde değişebilir. Ekonomik gelişme ve kriz dönemlerine uyum sağlamak için en az geçim indirimi sık sık değişebilir ve enflasyon dönemlerinde indirim anlamını yitirebilir.
- En az geçim indirimi, zenginler ve fakirler arasındaki eşitsizliği artırarak, herkesin aynı ölçüde yararlanmasına neden olabilir.
- Bu hesaplama işlemi, vergi tutarının hesaplanmasını uzatabilir.

Günümüzde vergi ödeme gücüne ulaşma açısından en az geçim indirimi uygulamasının öneme sahip olduğu belirtilebilir. Kendisini geçindirecek kadar bir geliri olanların vergi haricinde tutulması, öncelikle insani düşüncenin bir gereği olarak kabul edilir. En az geçim indirimi, üç farklı şekilde uygulanır. Bunlar; *bölme sistemi*, *vergiden indirim sistemi* ve *matrahtan indirim sistemi* şeklindedir. İçinde bulunduğumuz dönemde en az geçim indirimi uygulamasını uygulayan ülkeler matrahtan indirim sistemini tercih

ederler. İlgili sistem, en az geçim indiriminin mükellefinin gelirinden düşülmesi ve kalan kısmın vergilendirilmesi şeklinde uygulanır.¹²⁷

Vergi indirim sistemi, kişilerin tüm gelirlerini vergilendirmeye tabi tutarak çalışır. Ancak, en az geçim indirimi adı verilen bir tutar hesaplanarak, bu tutar mükellefin toplam vergi borcundan düşülür. Geriye kalan kısım mükellefin ödemesi gereken vergi tutarını belirler.¹²⁸ Ülkemizde bu sistem 1968 yılında uygulamaya konulmuş, ancak adaletsiz olduğu gerekçesiyle 1981 yılında kaldırılmıştır.

Bölme sistemi ise, toplam gelirin aile bireyleri arasında bölünerek artan oranlı sisteme göre vergilendirilmesini amaçlar. Bu yöntem, mükellefin bakmakla yükümlü olduğu toplam fert sayısını dikkate alarak en az geçim indirimiyle ilişkilendirilir. Bazı ülkelerde bu yöntem, matrahtan indirim yöntemiyle birlikte uygulanır.¹²⁹ Bu sistemin en büyük avantajı, ailenin gelir seviyesinin yükselmesine rağmen vergilendirme için daha düşük bir gelir seviyesi esas almasıdır.

Matrahtan indirim sisteminde ise, yükümlünün kendisi, eşi ve çocukları dikkate alınarak hesaplanan en az geçim indirimi miktarı bulunur. Yükümlünün gelirinden hesaplanan en az geçim indirimi tutarı düşülerek vergiye tabi matraha ulaşılır. Vergiye tabi matraha tarife uygulanarak vergiye ulaşılır. Örnek olarak, yükümlü için günlük 20, eşi için 15, çocuk başına 5 birim genel indirim tutarı kabul edilebilir. Evli ve 1 çocuklu yükümlü için en az geçim indirimi tablo halinde aşağıda gösterilmiştir. Bu durumda yıllık geliri 14.400 birim veya daha altında olan evli ve bir çocuklu yükümlüler gelir vergisi ödemeyecektir. Yükümlü 14.400 birim üzerindeki gelirlerinden ise doğal olarak vergiye tabi tutulacaktır.¹³⁰

¹²⁷ Akdoğan, 2014, s. 236.

¹²⁸ Akdoğan, 2021, s. 17.

¹²⁹ Recep Kaplan. “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, *Maliye Dergisi*, Sayı:163, 2012, s. 369.

¹³⁰ Erdem vd., a.g.e., s. 130.

Tablo 1. Matrahtan İndirim Yöntemi

Genel indirim	Günlük	Aylık	Yıllık
Yükümlü	20	600	7200
Eş	15	450	5400
Çocuk	5	150	1800
Toplam	40	1200	14400

2.4.2.2.2. Artan Oranlılık

Artan oranlılık, ödeme gücüne göre vergi almada faydalanılan tekniklerden biridir. Artan oranlılık, çok kazananın çok, az kazananın ise az vergi alınmasına imkân veren bir sistemdir.¹³¹

Artan oranlılık marjinal gelirle açıklanmaktadır.¹³² Vergi matrahı yükseldikçe, ortalama vergi seviyesinin de arttığı tarifeye “artan oranlı” (müterakki) vergi tarifesi ismi verilir. Ortalama vergi düzeyindeki artış, matrahtakine eşit olduğunda düz artan oranlı, ortalama vergi oranındaki artış matrahtakinden küçük olduğunda azalan artan oranlılık, büyük olduğunda ise çoğalan artan oranlılık durumu oluşur.

Vergi adaletine hem herkesten eşit miktarda vergi almak hem de herkesten eşit oranda vergi almak uygun düşmemektedir. Bundan dolayı mükelleflerden alınacak vergi miktarını olabildiğince artan oranlı tarife ile vergilendirmek gerekir. Böylece vergilendirmede adillik prensibine daha fazla yaklaşılabilecektir.¹³³

Artan oranlı vergi tarifesi, kişinin ödeyeceği vergi miktarının matrah arttıkça artması yanı sıra tabi olacağı vergi oranının da artması anlamına gelir. Hesaplama yöntemlerindeki farklılıklara bağlı olarak iki farklı artan oranlı tarife türü vardır.

¹³¹ Pehlivan, 2014, s. 155.

¹³² Erdem vd., a.g.e., s. 130.

¹³³ Pehlivan, 2014, s. 156.

Sınıf usulü (basit) artan oranlı tarife, vergi ödemesinin matrah artışıyla birlikte artan bir oranda gerçekleştiği bir vergi tarifesi şeklindedir. Bu tarife, matrah artışıyla birlikte ödenecek vergi miktarının yanı sıra, vergi oranının da arttığı anlamına gelmektedir. Artan oranlılıkta, iki farklı hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Sınıf usulü (basit) artan oranlı tarife, matrahın düştüğü vergi dilimindeki vergi oranının, matrahın tamamına uygulanarak ödenecek verginin hesaplanmasını içermektedir. Bu basit artan oranlı tarife, matrah arttıkça ortalama vergi oranının artmasına ve uygulanan vergi oranının artmasına neden olmaktadır. Marjinal vergi oranı da matrahla birlikte artmakta ve ortalama vergi oranından daha yüksektir¹³⁴.

Tablo 2. Sınıf Usulü (Basit) Artan Oranlı Tarife

Matrah Vergi	Oranı Vergi	O.V.	O. M.	V.O
0-1000	5%	50	5%	-
1001-2000	10%	200	10%	15%
2001-3000	15%	450	15%	25%
3000+	20%	600+	20%	-

Kaynak: Cihan Yüksel. Kamu Maliyesi, Ders Notları. http://www.cihanyuksel.org/ekon361_ders_notu.pdf (Erişim 17.03.2023)

Tabloya göre, 1500 TL gelir elde eden bir kişi, 1500 TL'nin tekabül ettiği vergi dilimindeki %10 vergi oranına tabi tutulur ve 150 TL vergi öder. Ancak, basit artan oranlılıkta matrahın tümüne aynı oranın uygulanması yatay adaleti bozabilmektedir. Bu nedenle, yüksek gelirli kişilerin daha yüksek bir vergi oranı ödemesi ve düşük gelirli kişilerin daha düşük bir vergi oranı ödemesi gibi, gelir düzeyine göre değişen vergi oranları uygulayan diğer vergi tarifeleri de kullanılmaktadır. Bu sayede, vergi yükü daha adil bir şekilde dağıtılmaktadır.

Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife yönteminde, matrahın her bir dilimdeki vergi oranı farklı olduğu için, vergilendirme daha adil bir şekilde gerçekleşir. Bu yöntemde, daha düşük gelirli için daha düşük oranlar, daha yüksek gelirli için ise daha yüksek oranlar uygulanır. Böylece, yüksek gelirli kişiler daha fazla vergi öderken, düşük gelirli kişiler

¹³⁴ Cihan Yüksel. Kamu Maliyesi, Ders Notları. http://www.cihanyuksel.org/ekon361_ders_notu.pdf (Erişim 17.03.2023)

daha az vergi öder. Bu nedenle, Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife, yatay adalet açısından daha etkili bir yöntem olarak kabul edilir.

Tablo 3. Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife

Matrah Vergi	Oranı Vergi	O.V.	O. M.	V.O
0-1000	5%	50	5%	-
1001-2000	İlk 1000 TL için %5 İkinci 1000 TL için %10	150	7.5%	10%
2001-3000	İlk 1000 TL için %5 İkinci 1000 TL için %10 Üçüncü 1000 TL için %15	300	10%	15%
3000+	İlk 1000 TL için %5 İkinci 1000 TL için %10 Üçüncü 1000 TL için %15 3000 TL'nin üzeri için %20	300+		

Kaynak: Cihan Yüksel. Kamu Maliyesi, Ders Notları. http://www.cihanyuksel.org/ekon361_ders_notu.pdf (Erişim 17.03.2023)

Tabloya göre, dilim usulü artan oranlı tarifede 3500 TL geliri olan bir kişi, vergilendirilecek matrahın her bir dilimindeki vergi oranına göre ayrı ayrı vergi ödeyecektir. Bu durumda, ilk 1000 TL için %5 oranında 50 TL, ikinci 1000 TL için %10 oranında 100 TL, üçüncü 1000 TL için %15 oranında 150 TL ve kalan 500 TL için %20 oranında 100 TL olmak üzere toplamda 400 TL vergi ödenecektir.

Artan oranlı tarife, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması ve yatay dikey adaletin sağlanması açısından daha etkili bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşımla, 2000 TL geliri olan bir birey, matrahının 1000 TL'si için aynı vergi oranını ödeyerek yatay adaleti sağlar. Ancak, matrah 1000 TL'yi aştığında, daha yüksek bir vergi oranı uygulanarak dikey adaleti sağlamış olur. Türkiye'de, Gelir Vergisi artan oranlı tarifeye göre hesaplanmakta ve matrah rakamları yıllık olarak yeniden belirlenmektedir. 2023 yılında Türkiye'de uygulanan artan oranlı tarife aşağıdaki tabloda yer almaktadır¹³⁵.

¹³⁵ Yüksel, a.g.e.,46

Tablo 4. Gelir Vergisi Tarifesi

70.000 TL'ye kadar	15%
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	20%
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	27%
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	35%
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	40

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı.
https://www.verginet.net/dtt/1/GelirVergisiTarifesi_3804.aspx (Erişim 17.03.2023)

Fransız iktisatçısı A.N. Condorcet, artan oranlı vergiler kavramını ilk inceleyen isimdir. Vergi adaletinin daha etkili olarak sağlanmasına yönelik bir uygulama olan artan oranlı vergi tarifeleri; Jean-Baptiste Say, Jean-Baptiste Rousseau, Stein, J. Garnier, Neumann, Wagner, Buckingham, John Stuart Mill, Sax, Seligman ve Gide'nin içinde bulunduğu teorisyenler tarafından da günümüzde de genelde savunulan bir uygulamadır. Artan oranlı tarifede temel unsurlar, eşit oranlı vergilendirmenin sakıncalarını ortadan kaldırmak ve vergi adaletini sağlamaktır.¹³⁶

Artan oranlılığın ölçüsünün hangi düzeyde olacağı, sınırları ve kapsamının belirsizliği, vergi kaybına neden olacağı, uygulamasının maliyetli ve karmaşık olduğu, keyfi nitelikte olduğu, etkili bir vergilendirme yapısında bile tasarrufa imkân vermeyeceği ve israfı teşvik edeceği, suiistimallere açık olmasına ek olarak servet düşmanlığı oluşturacağı şeklinde farklı yönlerden Mac Cullock, Hobbes, Vauban, Turgot, Paul Leroy Beaulieu tarafından açık şekilde eleştirilmiştir.¹³⁷

Artan oranlılık karşıtı düşünceler, 18.ve 19. yüzyıl ile 20. yüzyılın ilk dönemlerinde yoğun olarak savunulmasına karşın, günümüzde bu durum değişmiş ve artan oranlılık, vergilendirmede ödeme gücü ve eşitlik prensiplerinin vazgeçilmezine dönüşmüştür. Öyle

¹³⁶ Akdoğan, 2014, ss. 242-243.

¹³⁷ Nihat Sayar. *Kamu Maliyesi: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, 5. Baskı, İstanbul: Nihad Sayar – Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1970, ss. 120-121.

ki, vergilendirmede eşitlik prensibinin çerçevesini dahi aşarak, vergileme üzerinden eşitlik sağlamanın bir aracı haline gelmeyi başarmıştır. Eşit marjinal fedakarlık prensibine göre, vergilendirme yapılmasına imkan veren artan oranlı vergiler, bununla birlikte dikey ve yatay adalet ilkesine uygun olan vergilendirmeyi mümkün kıldığı için daha adil bir görünüm sergiler.¹³⁸

Pek çok vergi sistemindeki düzenlemeler gibi başlangıçta olağanüstü hal ve savaş gibi durumlar nedeniyle konulsa da daha sonraki süreçte vergi sisteminin temel unsurları arasına girmiştir. Vergi reform ve sistemlerinin esnekliğinin artmasına imkan veren artan oranlı vergi sistemini pozitif yönlü olarak etkilediği, gerçekleştirilen araştırma sonuçlarında görülmektedir.

Vergilerin artan oranlı tarifeye göre alınması, bireyin gelirinin artmasıyla birlikte vergi matrahının da artmasına yol açar. Matrahın artması ise ödenmesi gereken verginin artması demektir. Bilhassa düşük gelir seviyesine sahip kişilerin gelirlerini arttırmak istemeleri sonucunda kendilerine uygulanan artan oranlı vergi, ilgili kişilerin çalışma isteklerini negatif olarak etkiler. Kazanç düzeyi yüksek olandan yüksek seviyede vergi, kazancı düşük olandan ise düşük seviyede vergi alınması, vergilendirmede adaleti sağlar. Vergideki adalet bakımından artan oranlı vergi sistemi, düz oranlıya göre daha adaletlidir. Bu alan yapılan çalışmalar incelendiğinde ilgili uygulamanın bireyin durumunu dikkate alarak, belirli bir düzeye kadar olan gelirin vergiden muaf tutulması, geriye kalan bölümü ise adilane şekilde yine gelirine göre vergilendirilmesi gerektiği neticesine ulaşılır.¹³⁹

Artan oranlı vergi, etkili olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde uygulanabilmektedir. Ancak harcama üzerinden alınan vergilerde, söz konusu tarifinin uygulaması çok mümkün olmamaktadır. Bundan dolayı harcama üzerinden alınan vergilerin tarife yapısı düz oranlı olmaktadır.¹⁴⁰

¹³⁸ Gülay Akgül Yılmaz. *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İstanbul: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 2006, s. 77.

¹³⁹ Gözde Erkin. "Artan Oranlılık", *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 2012, s. 252.

¹⁴⁰ Pehlivan, 2014, s. 157.

Artan oranlı vergilerin temeli, verginin matrahının hiç olmazsa belli bir noktasına kadar matraha göre daha hızlı artmasıdır denilebilir. Bu durumun esas sebebi, matrahtaki büyüme durumudur. Matrahın belli bir noktasına kadar deyiminin kullanılmasının nedeni, bir vergi matrahının tamamını vergiye dönüştürecek noktaya kadar artan oranlı olmayacağını belirlenmesi amacıyla. Tersisi durumda vergi oranının matrahın tamamına (%100) ulaşması durumunda söz konusu uygulama bir vergi olmayacak, Leroy Beaulieu'nun ifadesiyle müsadere olacaktır.¹⁴¹

Eğer artan oranlı tarife, matrahın daha küçük dilimlerinden başlayarak yüksek oranlara doğru artıyorsa, vergi tarifesinin sert olduğu söylenir. Ancak, tam tersi olduğunda, yani oranlar daha yavaş artıyorsa, bu durumda yumuşak artan oranlılık söz konusu olur ve vergi adaleti açısından tercih edilir. Oranların dilimlere göre yavaş artması, artan oranlılığın düzeyinin de düşük olmasına neden olabilir. Ancak, oranların dilimler açısından hızlı bir şekilde artması, artan oranlılığın seviyesinin de yüksek olmasına neden olur. Bu durumda, vergi kaçakçılığı eğilimini artırabileceği için, dikey ve yatay adalet prensipleri açısından uygun değildir ve vergilendirme yaparken engel teşkil edebilir¹⁴²

2.4.2.2.1. Artan Oranlı Vergilendirmeyi Savunan Görüşler

Artan oranlı vergilendirmenin savunucuları, marjinal fayda esasına dayanarak, servet ve gelir arttıkça son kısımlarından elde edilen faydanın azalacağı düşüncesine sahiptirler. Bu nedenle, geliri fazla olan bireylerden daha yüksek oranda vergi alınması gerektiğini düşünürler. Ayrıca, dolaylı vergilere göre artan oranlı vergilerin, geliri az olan mükelleflere göre daha adil olduğu düşünülen objektif vergi görüşüne sahiplerdir. Sermaye sahipleri, düşük gelirlilere göre daha fazla gelir elde edebilecekleri için, artan oranlı tarifelerin uygulanması gerektiğini savunurlar. Ayrıca, artan oranlı vergilerin verimli olduğunu düşünürler çünkü yüksek gelir elde eden kişilerin vergi matrahı yüksek

¹⁴¹ Nadaroğlu, a.g.e., ss. 253-254.

¹⁴² Burçin Yılmaz ve Terzi, Harun. "Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Ücretin Karşılaştırmalı Bir Analizi". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(2), 2006, s. 122.

olduğu için, artan oranlılık sayesinde elde edilen vergi gelirlerinin de yüksek olacağına inanırlar.

Ancak, diğer taraftan, artan oranlı tarifelerin uygulanması, vergi kaçakçılığına neden olabileceği gibi, daha yüksek vergi oranlarına sahip olan yüksek gelirli kişilerin daha fazla vergi tasarrufu yapmak için vergi kaçırma eğilimi gösterebilecekleri endişelerine de neden olabilir. Ayrıca, vergi oranlarının artması, yüksek gelirli kişilerin gelir kaynaklarını kaydırarak vergi yüklerini azaltmalarına da yol açabilir. Bu nedenle, artan oranlı tarifelerin uygulanması ile ilgili tartışmalar ve farklı görüşler devam etmektedir.

2.4.2.2.2.2. *Artan Oranlı Vergilendirmeye Karşı Olan Görüşler*

Artan oranlı vergilendirmeye karşı olan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşler şu şekilde özetlenebilir:

- Artan oranlı vergilerin tasarruf yapmayı zorlaştırdığı düşünülmektedir. Vergi ödemelerinden sonra kalan gelirin tasarruf edilmesi mümkündür, ancak artan oranlılık nedeniyle gelir azaldığından tasarruf yapmak zorlaşır. Bu durum, yatırımların azalmasına ve tüketimin azalmasına neden olabilir.
- Artan oranlı vergilendirme nedeniyle vergi matrahı yükseldikçe vergi oranları da artacağından, kişilerin net gelirleri azalacaktır. Bu durumda, mükellefler vergi ödemelerini azaltmak için vergi kaçırma gibi hilelere başvurabilirler. Vergi kaçakçılığı toplumdaki vergi ahlakını düşürebilir ve olumsuz sonuçlar doğurabilir.

Bu nedenlerle, artan oranlı vergilendirmeye karşı çıkanlar, uygulamanın olumsuz etkilerinin bulunduğunu savunmaktadırlar.

Genellikle kabul edildiği üzere, gelir seviyesi arttıkça gelirin marjinal faydası azalmaktadır. Bu nedenle, geliri yüksek olan bireylerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi, genellikle hoşnutsuzluk yaratmamaktadır. Bu durum, vergilemede artan oranlılığın uygulanmasının en önemli nedenidir. Artan oranlılık, dikey eşitliği

sağlamak için yüksek gelir gruplarını daha yüksek bir vergi oranına tabi tutarak vergilendirme yapmayı amaçlar.¹⁴³

2.4.2.2.3. Ayırma İlkesi

Ayırma ilkesi, vergi yükümlülerinin elde ettikleri sermaye geliri ile emek gelirinin aynı şekilde vergilendirilmemesi gerektiğini savunur. Vergi adaleti ilkesine göre emeğin karşılığı olan ücret geliri ile sermaye gelirinin aynı şekilde vergilendirilmesi doğru değildir. Zira sermaye geliri devamlılığı olacak ve düzenli bir gelir iken, emek geliri ise kişinin sağlıklı olma ve çalışma çağından kaynaklı korunması gereken bir gelirdir.¹⁴⁴

Bu ilke çerçevesinde sağlanan gelirler; sermaye, emek ve emek sermaye bileşim gelirleri şeklinde üç kategoride toplanmaktadır. Üretimi yapılan ilgili unsurların ayırma ilkesi açısından üretime dahil olması nedeniyle sağladıkları gelirler oran, muafiyet ve istisna türünden araç ve tekniklerle farklılaştırılmak suretiyle vergilendirilir.¹⁴⁵

Zaman içinde gelişmiş ülkelerin önemli kısmı bu ilkeyi vergilendirme sistemlerinde kullanmaya başlamışlardır. Ayırma ilkesini savunan ve buna karşı çıkan görüşler vardır. Ayırma ilkesini savunan görüşlerdeki temel düşünce:

- Sermaye gelirinin devamlılığı olabilen ve yenilenebilir bir gelir olması iken, emek gelirinin devamlılığının ve yenilenebilirliğinin son derece zor olmasıdır.
- Sermaye geliri sağlayanların söz konusu geliri güvenle harcamalarına imkân verirken, emek geliri elde edenlerin gelir sağlama yeteneklerinin sınırlı ve kesintili olmasından kaynaklı bir güvensizlik durumu yaşanmaktadır.¹⁴⁶
- Ayırma yaklaşımının lehine ve aleyhine olan görüşler vardır. Bu noktada sermaye gelirinin sağlamlık, devamlı ve yenilenebilir niteliklerine artık günümüzde emek gelirinin de sahip olduğuna dair görüşler yaygınlaşmıştır.

¹⁴³ Erdem vd., a.g.e., s. 138.

¹⁴⁴ Türk, a.g.e., s. 160.

¹⁴⁵ Fevzi Devrim. *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998, s. 228.

¹⁴⁶ Şener, a.g.e., s. 218.

➤ Bazıları, artan oranlılığın mevcut olduğu bir vergilendirme sistemi için ayırma ilkesine gerek olmadığını iddia etmektedir. Ancak, sermaye gelirlerinin yüksek oranda vergilendirilmesinin yatırıma yönelik tasarrufları azaltabileceği ve böylece kalkınmayı olumsuz etkileyebileceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle, sermaye gelirlerine yüksek vergi oranları uygulanması, yatırımcıların riskli yatırımlardan kaçınmalarına neden olabilir¹⁴⁷.

Sermaye geliri, genellikle gelir oluşturma kapasitesi yüksekken, emek gelirinde bu kapasitenin oluşturulma ihtimali daha düşüktür. Bununla birlikte, marjinal fayda prensibine göre, gelir seviyesi düşük olan emek gelirinin elde ettiği gelirden sağladığı yarar, gelir düzeyi yüksek olan sermaye gelirinine göre daha yüksektir. Emek geliri genellikle kaynakta kesinti üzerinden vergilendirilir ve bu, vergi kaçırma olasılığını azaltırken, sermaye geliri, ilgili geliri sağlayanların beyanı dahilinde vergilendirildiği için vergi kaçırma olasılığına yol açabilir¹⁴⁸.

Ayırma ilkesi; siyasi, sosyal ve ekonomik hedefler nedeniyle kullanılan bir seçenektir. Emegın korunması, kapital sistemin kontrol altına alınması ve baskılanması için kullanılan ayırma yaklaşımı, bu noktada mali düşüncelerden ziyade siyasi düşüncelere dayanır. Ayırma ilkesinin sosyal hedefi servet ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Bu çerçevede bir araç olarak kullanılır. Ekonomik açıdan ise tüketimi arttırıcı, tasarrufu engelleyici amaçlarla kullanılır. Emek geliri sağlayanlar çoğunlukla ilgili geliri tüketim için kullanır. Servet ve sermaye geliri sağlayanlar ise ilgili gelirleri genellikle tasarruf için kullanır.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Nihat Edizdoğan. *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitapevi, 2000, s. 158.

¹⁴⁸ Akdoğan, 2014, s. 249.

¹⁴⁹ Fatih Saraçoğlu. “Ücretlerin Vergilenmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *İş ve Hayat*, 2(3), 2016, s. 43.

Ayrırma ilkesi, gelir kaynaklarına göre farklı vergilendirmeyi öngördüğü için vergilemede yatay adaleti bozduğu iddia edilir. Söz konusu durumun nedeni ise aynı gelire sahip olan, fakat farklı kaynaklarla elde edilen gelirin farklı oranlarda vergilendirilecek olmasıdır.¹⁵⁰

Ayrırma ilkesi, çeşitli uygulama şekilleriyle hayata geçirilebilmektedir. Bu ilkenin en temel uygulama biçimi, gelir kaynaklarını kategorize ederek özellikle emek gelirlerini korumayı hedeflemektedir. Bu uygulama kapsamında, gelir vergisinde gelirler ücretler, sermaye kazançları ve sermaye gelirleri şeklinde ayrılarak vergilendirilir. Bu şekilde, emek gelirleri diğer gelir kaynaklarına kıyasla daha düşük oranda vergilendirilir ve bazı istisna ve muafiyetlerden faydalanabilirler. İngiltere'de uygulanan bir başka yöntem ise gelirin ilk olarak tamamının vergilendirilmesi, ardından sermaye gelirlerinden ek bir vergi alınmasıdır. ABD'de ise kabul edilen vergi tarifeleri sermaye gelirlerine tamamen uygulanırken, emek gelirlerine sadece belli bir oran uygulanır. Bu farklı uygulama biçimleri, ayrırma ilkesinin uygulanış şekillerine örnek teşkil etmektedir.¹⁵¹

2.4.2.2.4. Muafiyet ve İstisnalar

Vergi kanunlarına göre kendileri açısından vergi borcunu gerektiren bir olay olmasına karşın, yine aynı ya da farklı diğer kanunlar ile belli kişi ya da grupların açık olarak vergi yükümlülüğü kapsamı dışında bırakılması, muafiyettir. Vergi kanunu hükümleri içerisinde temel olarak vergilendirilmesi gerekli olan belli bir kısmı vergi konularının, aynı kanundaki diğer hükümlerce vergi dışı olarak bırakılması ise istisnadır.

Muafiyet ve istisna ile vergi konusuna, muafiyet ile de vergi mükellefine sınırlama getirilir. İstisna ve muafiyet hükümleriyle düşük ödeme gücüne sahip olanlar lehine bazı kolaylıklar getirilir. Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi ve vergi adaletinin sağlanması

¹⁵⁰ Gürkan Soğukpınar. “Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği” Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2009, s. 47.

¹⁵¹ Akdoğan, 2014, s. 251.

için getirilen istisna ve muafiyet uygulamaları, bazı yükümlülerin daha az vergi ödemesine imkân tanır. Bu yönüyle negatif bir etki oluşturmaktadır.

Muafiyet ve istisna, bazı kişilerin veya konuların belirli bir verginin kapsamı dışına çıkmasını belirtir. Vergiler; konusu bakımından nesnel, yükümlüsü bakımından ise öznel bir mükellefiyeti gerektirir. Fakat neredeyse tüm vergilerde farklı sınırlamalar vardır. İlgili sınırlamalar vergi kapsamında olması gerekli belli konuları vergi dışı bırakma özelliğine sahipse istisna; belli firma veya kişilerin vergi dışı özelliği taşıyorsa muafiyet adımı almaktadır. Daha farklı bir ifadeyle istisna nesnel mükellefiyeti, muafiyet ise öznel mükellefiyeti ortadan kaldırmaktadır.¹⁵²

2.4.3. Vergi Adaleti ve Diğer Vergileme İlkeleri

Vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olan bazı vergi ilkeleri de bulunmaktadır. Vergi adaletine hâkim olan söz konusu ilkeler;

- Genellik,
- Uygunluk,
- Açıklık,
- Belirlilik,
- Eşitlik ilkeleri şeklinde sıralanabilir.

2.4.3.1. Genellik İlkesi

Vergide adaletin sağlanması için vergi karşısında herkesin aynı seviyede olması ve vergi yüküne herkesin ortak olması gerekmektedir. Yine söz konusu ilke, toplum bireyleri arasında ayırım yapmadan, herkesin toplamdaki vergi yüküne dahil olmasını öngörür. Devlet tarafından yapılan kamu harcamaları sonucunda topluma yarar sağlanır ve

¹⁵² Uluatam, a.g.e., s. 273.

oluşturulan söz konusu yararın sonucunda meydana gelen kamu giderlerinin finanse edilmesi için bütün toplumun vergi ödeme gücüne göre buna dâhil olması gerekir.¹⁵³

Vergideki genellik ilkesi, kişiler arasında herhangi bir ayırım yapılmadan vergi alınmasını belirtir. Bu kapsamda herkesin, vergi kanunlarına dayalı olarak gerçekleştirdiği işlemlere göre vergi vermesi gerekir. Genellik yaklaşımı, vergi yükümlüleri arasında siyasi düşünce, din, ırk, dil ve cins ayrımı yapmaz. Gelir sağlayan her mükellef ve tüzel kişinin vergiye tabi olması, söz konusu ilkenin sonucudur.

Vergide istisna ve muafiyetler, söz konusu ilkeyi bozan unsurlar olarak dikkat çekse de, sosyal ve ekonomik sebeplerden dolayı istisna ve muafiyetlere yer verilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁵⁴ Bugün genellik ilkesi, ödeme gücü düşük olanların vergilendirilmemesi şeklinde uygulanmaktadır. Ancak bazı ekonomik, sosyal, politik ve vergi adaletiyle ilgili sebeplerle, bazı vergi mükellefleri zaman zaman vergiden muaf tutulabilir. Bu tür uygulamalar, vergi istisna, muafiyet ve indirimlerine neden olabilir ve genellik ilkesi olarak kabul edilen en önemli vergi ilkelerinden biri olan vergi adaleti ilkesinin dışına çıkılmasına neden olabilir.¹⁵⁵

2.4.3.2. Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesi, mükelleflerden alınacak verginin en uygun şekilde ve zamanda alınması gerektiği anlamına gelir. Mükelleflerin ödeme gücü açısından, gelirlerinin yüksek seviyede olduğu dönemlerde vergi alınması bu ilkenin bir gereğidir. Söz konusu ilke, vergi yükü açısından mükelleflerin eşitliğini değil, vergi toplaması noktasında şartların uygun olması gerektiğini belirtir. Uygunluk prensibine göre vergi mükellefleri vergileri öderken zor durumda kalmamalıdır.¹⁵⁶

¹⁵³ Akdoğan, 2014, ss. 185-186.

¹⁵⁴ Pehlivan, 2014, s.20.

¹⁵⁵ Rakıcı, Cemil. "Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 275, 2004, s. 116.

¹⁵⁶ Akdoğan, 2014, s. 186.

Adam Smith'ten günümüze kadar vergi uygulamalarında yerleşmiş olan söz konusu ilke, vergi toplanmasının mükellefler açısından en doğru zamanda ve en uygun şekilde yapılması gerektiğini söyler. Vergileme, karşılıksız ve tek yönlüdür. Fakat ilgili durum mükelleflerin vergi yükü altında ezilmeden toplanmasına engel değildir. Uygulama sırasında mükellefler açısından beyan dönemlerinin farklılaşması, vergilerin taksitlendirilmesi, ilgili ilkenin bir gerekliliğidir. Vergi idarelerinin ilgili konuda mükelleflere farklı kolaylıklar sağlaması, vergi itaatinin de artmasına yol açar.¹⁵⁷

Uygunluk ilkesi, uygun vergi türleri ve kaynaklarının seçilmesiyle ilgilidir ve farklı bir açıdan vergi adaletiyle ilgilidir. Verginin hangi harcama, gelir veya servet üzerinden alınacağına karar vermek, vergi türünün yansıma mekanizması nedeniyle mükellefler üzerindeki yükün nasıl dağıtılacağı konusunda önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, uygun vergi türlerinin seçimi vergi adaleti açısından hayati önem taşımaktadır.¹⁵⁸

2.4.3.3. Açıklık İlkesi

Vergi kanunlarının daima kolay bir şekilde anlaşılabilmesi için açık ve net olarak yazılması gerekir. İnsanların ilgili kanunlarını anlamada ve yorumlamada zorlanmaması önemlidir. İlgili kanunları yazanların iyi eğitilmiş ve dürüst olması, vergi kanunlarının daha rahat anlaşılabilmesini ve dolayısıyla da yükümlülerin ödevlerini daha doğru olarak yapabilmesini sağlar. Açıklık prensibi, mükelleflerin özel bir çaba göstermeden vergi kanunlarını net ve iyi bir şekilde anlaması durumunda, vergi kanunlarındaki düzenlemelerin tepki çekmemesini ve işleyişin sorunsuz olmasını sağlar.¹⁵⁹

Eğer ilgili kanunlar, mükelleflerce kolay bir anlaşılacak ve yorumlanacak şekilde hazırlanmazsa, yanlış anlamalar ve yorumlamalar yaşanacak ve vergi ödevlerini yapmada

¹⁵⁷ Demirli, Yunus. *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, 2011, s. 28.

¹⁵⁸ Akdoğan, 2014, s. 189.

¹⁵⁹ Edizdoğan vd., s. 274.

sorunlar ve gecikmeler yaşanacaktır. İlgili durum ise devlet açısından vergi kaybı yaşanmasına ve olumsuz etkilere neden olacaktır.¹⁶⁰

Vergi ödeme zamanı, vergi ödeyecek mükellefin kim olduğu, vergi oranı, matrahı ve şeklinin kanunlarda açık olarak yer alması, açıklık yaklaşımının temel dayanağıdır. Mükelleflerin, ödeyecekleri vergileri hesaplayacak ve vergi ödevlerini yapacak durumda olması gerekir. Mükelleflerin, vergi kanunlarındaki kelimelerin ne anlama geldiğini bilmeleri, ilgili kelimeleri doğru yorumlamaları, ilgili ilkenin temel hedefidir.¹⁶¹ Verginin açık ve net olarak hukuki düzenlemelerle oluşturulması, vergiyi ödeyecek bütün bireylerce vergiye uyumu ve vergiye olan bilinci yüksek seviyede artırır. Bu sayede verginin ödenmesi daha sağlıklı hale getirilir.

2.4.3.4. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi; mükelleflere yüklenen verginin türünün, miktarının belli olmasını, şartlarının açık ve kesin bir şekilde belirtilmesini ve keyfi olmamasını öngörmektedir. Vergilendirmeyi ilgilendiren noktaların belirsizlik içermesi nedeniyle iyi niyetli mükelleflerin dahi sorun yaşayacağına yol açabileceğinden, mükelleflerin hukuki güvenliklerinin sağlanması ve vergi idaresinin istikrarının yakalanması için belirlilik ilkesi öneme sahiptir.¹⁶²

Belirlilik ilkesinde hedef, sınırsız ve keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi ve ilke gereğince vergilerin sadece kanunla düzenlenmesidir. Bu yüzden vergi kanuniliği prensibinin bir alt prensibi olarak kabul edilebilir. Söz konusu ilke, vergi kanununun vergiyle alakalı tüm ana öğeleri ve temel özellikleri içermesini gerektirir.¹⁶³

¹⁶⁰ Pehlivan, 2015, s. 22.

¹⁶¹ Akdoğan, 2014, s. 197.

¹⁶² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s. 46.

¹⁶³ D. Mehtap Binakay. "Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2010, s. 51.

Vergilendirme konusunda, açıklık ve belirlilik ilkeleri birbiriyle bağlantılıdır. Açıklık ilkesi, vergilerin belirli ve net olması gerektiğini vurgular. Belirlilik ilkesi ise, vergilerin tutarları, tahsil ve tarh dönemleri gibi konularda hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından önceden belirlenmiş ve kesin olması gerektiğini ifade eder. Bu ilkeye göre, vergilendirme yetkisi yasama organı tarafından verilir ve anayasal kurallara uygun olarak düzenlenir. Böylece, yasamanın belirlediği vergilendirme düzenlemelerinin, idare tarafından uygulanması sırasında herhangi bir ikileme ya da çifte standart uygulamalara yol açılmaz. Aksi durumda, vergilendirmenin belirliliği azalır.

2.4.3.5. Eşitlik İlkesi

Eşit kavramında bulunan iki temel unsurdan biri olan eşitlik, birden çok şeyin varlığını kabul eder. Daha farklı bir deyişle, bir şeyin eşit olduğunu ifade etmek, o şeyin farklı bir şeye de eşit olduğunu söylemek demektir. Buradaki ikinci unsur ise eşitliğin, söz konusu şeylerin ortak özelliğe göre kıyaslanmasıdır. Eşitlik incelenirken, eşitliğin iki şeyin aynı veya özdeş olduğu ifade edilse dahi, hukuki eşitlikle gerçek eşitlikle aynı anlama gelmez.¹⁶⁴

Eşitlik ilkesi, bireylerin ödeme gücüne göre vergi alınmasını gerektirir. Gelir seviyesi düzeyleri benzer ya da aynı olanların aynı şart ve şekillerde vergi ödemesi gerekir. Benzer olarak gelir düzeyi farklı olanların da aynı vergiyi ödememesi gerektiğini belirtir.¹⁶⁵

Eşitlik ilkesi, bireyin ödeme gücüne uygun olacak şekilde vergilendirilmesi gerektiğini belirttiği gibi bireylerin hayatlarını devam ettirebilmeleri için gerçekleştirdikleri harcamalardan sonra ellerinde kalan paranın eşit olarak vergilendirilmesi amacına göre hareket edilmesini de gerektirir. Ancak ilgili durumun teoride bu şekilde olması gerekmesine karşın, pratikte bireylerin mutlak ödeme gücünü belirlemek kolay değildir. Ancak daha öncede ifade edildiği gibi ödeme gücünü tespit etmede farklı teknikler

¹⁶⁴ Ateş, a.g.e., s. 21.

¹⁶⁵ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 249.

(muafiyet ve istisnalar, ayırma kuramı, artan oranlılık vb.) kullanılarak ulaşılmaya çalışılır.¹⁶⁶

Vergilendirmedeki eşitlik ilkesinin sağlanması sorumluluğu yasama organındadır. Yasama organı, vergi kanunu koyarken söz konusu ilkeyi dikkate almalıdır. Fakat kanun yapıcı bazen sosyal, ekonomik, kültürel ve sağlık politikalarıyla vergi tekniğini kolay hale getiren sebeplerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilmektedir. Eğer söz konusu istisnalar anayasanın diğer kuralları ile çelişmiyorsa, eşitlik ilkesine gelen sapmalar geçerli sayılabilir.¹⁶⁷ Örneğin; ülkeye döviz girmesi için ihracatçılara verilen teşvikler, vergi hukukunda tahakkuk ve tahsil zamanaşımı sürelerinin bulunması, vergilerini zamanında ödeyenler açısından eşitsizlik yaratsa da, kamu yararı nedeniyle ilgili ilkenin istisnalarından kabul edilir.

Eşitlik yaklaşımı, bazı fiili durumlardan dolayı bozulabilir. Vergi denetimlerinin yetersiz ve eksik olması, vergi eşitliğini bozar. Mükelleflerin bir bölümü, eğer haklı bir neden olmaksızın denetlenebiliyorsa mükellefler arasında ayırım yapıldığından söz edilebilir. Ayrıca aynı durumda olan iki kişiden biri vergi verirken, diğerinin vergi kaçırması da eşitlik ilkesine zarar verir.¹⁶⁸

2.5. Vergi Adaletini Bozan Unsurlar

Vergi adaleti vergi sisteminin temel dayanağı olmakla birlikte bunu sağlamak çok kolay olmamaktadır. Çünkü vergi sistemi başlangıçta vergi adaletini sağlayıcı ilkeler üzerine kurulsa da adaleti bozan unsurların varlığı adaletten uzaklaşılmasına yol açabilmektedir. Bu unsurların başında; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, çifte vergilendirme, verginin yansıtılması ve vergi afları, kayıt dışı ekonomi gelmektedir.

¹⁶⁶ Akdoğan, 2014, s. 190.

¹⁶⁷ Öncel vd., a.g.e., s. 48.

¹⁶⁸ a.g.e., s. 50.

2.5.1. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma genel olarak; verginin ödemesinde sorumlu olan ödevliler ve yükümlülerin oluşan vergi matrahını düşürme veya tamamıyla ortadan kaldırmalarına yönelik işlem ve işlerdir. Gelişen ekonomilerde vergi yükü, kurumlar ve bireylerce ağır olarak hissedilebilir.¹⁶⁹ Bunun neticesinde verginin ödenmesinden sorumlu olanlarca kanundaki boşluklarda veya kanunun farklı yorumlanmasından kaynaklı şekilde çıkacak vergiler için kaçınma fiiline başvurulabilir. Vergi oranlarının yüksek olduğu ekonomilerdeki kanuni durumu da dikkate alan vergi mükellefleri sık sık vergiden kaçınabilmektedir. Kanuni düzenlemelerin yeteri kadar etkili olmamasına bağlı olarak gelişen söz konusu durum, vergi adaletine dair negatif algılar oluşturmaktadır.¹⁷⁰

Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığından ayrı olarak vergi mükelleflerinin yukarıda da ifade edildiği gibi kanuni durumu dikkate alarak yaptıkları eylemlerdir. Bu yüzden vergiden kaçınmaya yönelik eylemler suç değildir. Vergiden kaçınma yöntemleri; vergi kanunlarındaki yenileme fonu uygulamalarından yararlanmak, ilgili kanunlardaki muafiyet ve istisnalardan yararlanmak, şüpheli duruma gelen alacaklara dair karşılık ayırmak, profesyonel spor kulüpleriyle sponsorluk anlaşmaları gerçekleştirmek gibi olabilir.¹⁷¹

Vergiden kaçınma yollarının devamlı kullanılması, vergi adaletsizliğine neden olabilir. Etkili bir hukuk sistemi içinde hukuki düzenlemeler ve vergi mevzuatı karmaşık ve sürekli olarak izlenmesi zor değişikliklerle vergi ödeme noktasında istekli mükellefler bakımından zor bir durum oluşturabilir. İlgili durum vergilerin zamanında ve tam olarak

¹⁶⁹ Ulvi Sandalcı. “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli İle Analizi”, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 4(3), 2020, s. 1034.

¹⁷⁰ Hüseyin Şen ve Sağbaş, İsa. *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları, 2017, s. 171.

¹⁷¹ Sandalcı, a.g.e., ss. 1034-1035.

ödenmesi ve tahsili noktasında farklı sıkıntılara yol açar. Ayrıca yoğun bürokratik işlemlerin de azaltılması yoluna gidilmesi gerekir.¹⁷²

2.5.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergilere karşı olan tepkilerin içerisinde, mükelleflerce en yaygın kullanılanı, vergi kaçakçılığı olarak ifade edilebilir. Vergi kaçırma, mükelleflerin devlete vermesi gereken verginin yasal şekilde ödenmemesidir. Söz konusu durum “Gölge Ekonomi (Kayıt dışı ekonomi)” ismi verilen bir durumu oluşturmaktadır.¹⁷³

Ahlaki bir problem olan vergi kaçakçılığı, vergi yükümlüsünün vatandaşlık duygusunun zayıflığını göstermektedir. Vergi kaçakçılığı, yükümlülerin vergi kaçırma imkânları ile ilgilidir. Ücretli kesimin vergi kaçırmaması, onların diğerlerine göre daha ahlaklı olduğunu değil, vergi kaçırma imkânlarının daha az olduğunu ya da olmadığını gösterir. Zira ücretli çalışan kesimin vergileri, vergi sorumlularınca beyan edilir. Bu bağlamda vergi kaçırma imkânı olanlar vergilerini farklı şekillerde ödemezken, söz konusu olanağı bulamayanlar vergilerini ödemek zorunda kalmaktadır. İlgili durum, mükelleflerin vergi noktasındaki eşitliğini ve dolayısıyla vergilemede adaleti bozmaktadır.¹⁷⁴

Vergi kaçakçılığını farklı şekilleri vardır ve söz konusu durum insan zekâsıyla paralellik gösterir. Sahte ya da yanlış bir yükümlülük kurulması, belge düzenlenmemesi, işe başladığının bildirilmemesi, içeriği itibariyle yanıltıcı veya sahte belge düzenlenmesi, vergiye tabi gelirin az gösterilmesi için farklı muhasebe yollarına başvurulması türünden pek çok şekli bulunmaktadır. Toplumsal alışkanlıklar, ahlak ve gelenekler veri iken, vergi kaçırmayı belirlemekte olan iki temel unsur bulunur. Bunların *ilki* vergi kaçırmanın

¹⁷² O. Emre Arkan. “Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul, 2021, s. 53.

¹⁷³ Serdar Öztürk ve Özlem Ülger. “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 2016, s. 258.

¹⁷⁴ Türk, a.g.e., s. 170.

çekiciliği, *diğeri* ise vergi kaçırmanın riski olarak belirtilebilir. Yükümlüler söz konusu unsurlar konusunda karar vermek suretiyle kıyaslama yapar.¹⁷⁵

Vergi kaçakçılığı ülkede psikolojik, ekonomik ve iktisadi neticelere neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı, ilk olarak hazine gelirlerinin azalmasına yol açar. Gelirlerin azalması, hükümetlerin yeni vergi arayışlarına girmesine neden olur ve mevcut vergi oranlarının artırılması gündeme gelir. Böylece mükelleflerin bir bölümü vergileri düzenli öderken, diğer kısmı ödemez. İlgili durum vergideki eşitliği bozar.

Vergi kaçakçılığına bağlı olarak azalan gelirler, ekonomik problemleri tetikler. Kaçakçılık sebebiyle devletin kaynakları azaldığından kamu hizmetlerinin verimli ve etkili olarak sunulamaması gündeme gelir. Finansman için yeterli olmayan vergi gelirleri, devletin emisyonla veya borçlanmayla finansal ihtiyaçlarını karşılamasına yol açar. Emisyon neticesinde devlet karşılıksız bastığı parayı, enflasyon olarak karşısında görür. Enflasyon neticesinde nakdi değerler vergilendirilmektedir.¹⁷⁶

Vergi kaçakçılığı ile şirketlerin arasındaki rekabet eşitliği bozulur ve kaynak dağılımı negatif olarak etkilenir. Vergi kaçakçılığı, ödeme gücü ilkesine aykırıdır. Devlete olan güveni azaltır ve adalet duygusunu tahrip eder. Huzursuzluklar meydana gelebilir. Toplumun vergi ahlakının yükseltilmesi, vergi kaçakçılığını engellemedeki en önemli yoldur.¹⁷⁷

Her ne kadar vergi kaçakçılığını tamamen engellemek mümkün değilse de, hükümetlerce geliştirilen bazı önlemler vardır. Bunlar, kaçakçılığı cezalandırıcı ve kaçakçılığı engelleyici önlemler olarak ifade edilebilir. Bu noktada önemli olan suçun

¹⁷⁵ Uluatam, a.g.e., s. 305.

¹⁷⁶ Türk, a.g.e., s. 170.

¹⁷⁷ Şenyüz, a.g.e., ss. 153-154.

cezalandırılması değil, buna neden olan durumların engellenmesidir. Bundan dolayı vergi sisteminin gözden geçirilmesi ve eksikliklerin zayıf yönlerinin belirlenmesi gerekir.¹⁷⁸

2.5.3. Çifte Vergilendirme

Günümüzde gelirler, iki farklı şekilde vergilendirilmektedir. Bunların *ilki*; ikametgâhı Türkiye’de olanlar nereden gelir elde ettiklerine bakılmaksızın Türkiye’de vergilendirilmektedir. *İkincisi* ise gelirin elde edildiği ülkede vergilendirilme yapılması şeklindedir. Devletler, genel manada ilk vergilendirme şeklini benimser ve buna bağlı olarak çifte vergilendirme problemi ortaya çıkar. İlgili problemin aşılması için de devletler tarafından çifte vergilendirme anlaşmaları yapılır.¹⁷⁹

Çifte vergilendirmeyi ekonomik ve hukuki olarak incelemek mümkündür. Ekonomik olarak birden fazla kişinin aynı vergi konusundan yükümlü olma durumu söz konusuysen, hukuki açıdan ise en az iki veya daha fazla ülkenin aynı vergi konusu üzerinden vergi alması durumu vardır.¹⁸⁰

Yukarıda yer alan açıklamaların ışığında, çifte vergilendirme olarak kabul edilemeyecek durumlar şu şekildedir:¹⁸¹

- İki farklı bireyin gelirleri üzerinden ayrı ayrı vergi alınması, çifte vergilendirme olarak kabul edilmez.
- Aynı gelirden farklı yapıda vergi alınması, çifte vergilendirme sayılmaz.
- Bir kişinin ayrı ayrı gelirlerinden vergi alındıktan sonra kalan bölümünden şahsi gelir vergisi alınması da çifte vergilendirme olarak kabul edilmez.

¹⁷⁸ Aykut Herekman. *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989, ss. 157-158.

¹⁷⁹ Murat Çubukçu. “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 4.

¹⁸⁰ Hakan Yavuz. “Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(3), 2015, s. 49.

¹⁸¹ Herekman, a.g.e., ss. 128-129.

Ancak çifte vergilendirme kavramı kesin sınırlarla belirlenememektedir. Anayasamızda verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olarak yer almasına rağmen, devlet ve yerel yönetimlerin aynı gelirden ve aynı dönemde vergi alması gibi durumlar da çifte vergilendirme olarak kabul edilebilir.¹⁸²

Çifte vergilendirme, yasa yapıcının bilinçli olarak ortaya koyduğu bir durum olabileceği gibi, uygulamadan kaynaklı bir durum da olabilir. Çifte vergilendirme, yükümlülerin üzerindeki vergi yükünü çok fazla arttırır. Dolayısıyla çifte vergilendirme, vergi ödeme gücüyle alakalı ilkelere terstir. Kaynak dağılımı üzerinde de negatif etkiler oluşturur. Bireylerin vergi yüklerini azaltabilmek için girişimlerini farklı alanlara kaydırması gerekir. Vergi kaybını arttırıcı alanlara yönelmeleri söz konusu olabilir. Ülkelerin arasındaki vergilendirme yetkilerindeki çatışma, problemleri doğurabilir.¹⁸³

2.5.4. Verginin Yansıtılması

Vergiler, özel ekonomiden kamu ekonomisine transfer edilen iktisadi değer olarak açıklanabilir. İlgili değerler çoğunlukla harcamalar, servet ve gelirler üzerinden alınmaktadır. İlgili kaynaklardan alınan vergiler, kaynakların parasal değerinin azalmasına yol açar. Devlet tarafından işletmelerden alınan vergiler neticesinde, işletmeler devlete ödemiş olduğu ilgili vergiyi sattıkları ürünlere yansıtmaktadır. Vergiler, işletmeler ve kişilerin üzerinde yük oluşturduğu için bunların farklı kişilere yansıtılması amaçlanır. Mükelleflerin vergiye gönüllü şekilde uyumlarını sağlayan bir yol da vergilerin yansıtılmasıdır. Vergiyi esasen ödememesi gerekenler ödediğinde, o verginin yansıtıldığından söz edilir.

Yansıma, ödenen verginin işletmeye ya da kişiye olan olumsuz yükünden kurtulmak amacıyla kullanılan bir mekanizma olarak tanımlanabilir. Yansımada, vergiyi ödeyen ve

¹⁸² a.g.e., s. 129

¹⁸³ Akdoğan, 2014, ss. 167-168.

yüklenen olmak üzere iki farklı grup bulunur. Yansımanın önemi vergilendirmeyle ulaşılmak istenen hedeflere etkili olarak ulaşmaktır.¹⁸⁴

Vergi yansımasının dört aşaması vardır. Bunlar; *verginin vurgusu*, *yansıması*, *yerleşmesi* ve *yayılması* şeklindedir. *Verginin vurgusu* evresinde verginin mükellefleri, yani onu ödeyecek olan kişiler tespit edilir. Vergiyi ödemesi belirlenen kişiler ilgili vergiyi yüklenmeyi kabul etmeleri durumunda, o kişiler vergiyi öder ve ilgili vergi, o kişilerin üzerine yüklenir. *Verginin yansıması* evresinde, esas vergi yükünün sahibi, üzerinde bulunan vergi yükünü farklı kişilere aktarabildiğinde, o vergi yansımış olur. Üçüncü evre olan *verginin yerleşmesi* evresinde, mükelleflerin üzerindeki vergi yükü kesinleşir ve yansıma sona erer. Yansımayla birlikte vergi yerleşmiş kabul edilir. Dördüncü ve son evre ise *verginin yayılması* olup, burada mükelleflerin üzerindeki vergi yükünün tamamını yansıtamadıkları durumlarda, vergi yükünün bir kısmı kendi üzerlerine kalmış olur. Verginin yansımasında, vergi yükü, genellikle yüksek gelir grubundaki bireylerden düşük gelir grubundaki bireylere doğru aktarılmaktadır. Bu durum da vergilemede adaleti ve gelirin dağılımını olumsuz bir şekilde etkilemektedir.¹⁸⁵

2.5.5. Vergi Afları

Vergi affı, bazı siyasal ve politik sebeplerden dolayı devletin vergi alacaklarından vazgeçmesidir ve vergi borcunun silinmesini hedefler. Vergi affı, terkin ya da zamanaşımı türünden teknik manada vergi yönetimi veya vergi adaletiyle alakalı bir sistem değildir. Esasen politik sebeplere dayanan ve özel bir kanunla yürürlükte olan olağanüstü bir önlem niteliği taşımaktadır.

Vergi borcunun ödenmesi, vergi alacağını ortadan kaldıran en temel yoldur. Vergi idaresinin mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme durumlarını inceledikten sonra bazı çalışmalarla vergi tahsili aşamasına geçer. Mükelleften ve siyasi aktörlerden kaynaklanan sebeplerden dolayı vergi tahsilatında problemler ve gecikmeler meydana

¹⁸⁴ Erdem vd., a.g.e., s. 140.

¹⁸⁵ Özalp Kılıç. "Türkiye'de Vergi Adaleti". *Akademik Bakış Dergisi*, 66, 2018, s. 402.

gelebilir. Ülkeler önceden bazı programlar ve planlar ile kendilerine hedef olarak belirledikleri bütçe tahminlerini tutturmak, kalkınma adımlarını hızlandırmak, ekonomik programlarını gerçekleştirmek için gelirlerini zamanında ve tam olarak tahsil etmeyi arzular.¹⁸⁶

Geciken vergi gelirleri, devlet tarafından farklı yasal düzenlemelerle tahsil edilmeye çalışılır. Vergi affı da bu kapsamdaki çalışmalardandır. Zaman içerisinde vergi affı farklı isimler altında kendisinden sıklıkla söz edilen bir kavram haline gelmiştir. Vergi affı kavramı; tahsilatın hızlandırılması, borçların yeniden yapılandırılması, vergi barışı, ödeme kolaylığı türünden birçok isim ile dönemsel olarak kendisini gösterebilmektedir.¹⁸⁷

Gerçekleştirilen tanımların ortak özellikleri ele alındığında vergi affı kavramı için şu tanımlama yapılabilir: “Vergi affı, devletin sahip olduğu egemenlik yetkisini kullanmak suretiyle kamu hizmetlerinin finansmanı için vatandaşlarından almış olduğu vergi, harç ve resimlerin tahsilinden ve ilgili vergilendirme döneminde yerine getirilmesi gerekli olan sorumlulukları yerine getirmediğinden dolayı yaptırım uygulama kararından vazgeçmesidir”. Gelişmekte olan veya gelişmiş ülkelerin önemli kısmında bazı dönemlerde yaşanan kaynak sıkıntısı sebebiyle vergi affı gündeme gelebilmektedir. Geçmişte çok fazla başvuru olan bir kaynak olmadığı bilinen vergi affı, siyasiler açısından bir seçim yatırımı olarak görülür ve bundan dolayı neredeyse her iki yılda bir defa veya her yıl gündeme gelebilmektedir.¹⁸⁸

Vergi affı, normalde vergilerini zamanında ödeyen mükelleflerin aften yararlanmak isteyerek vergilerini ödemelerini geciktirmelerine yol açmaktadır. Vergilerini zamanında ödemeyen ve hem hukuk devletinin yaptırım gücünün yasal açıdan işlemez olmasına yol açan ve vergilendirmedeki adalet prensibine zarar veren af ile bu mükellefler adeta ödüllendirilmiş olmaktadır. Söz konusu durum ise hem zamanında ödemedikleri verginin

¹⁸⁶ P. Elif Çakar ve Saraçoğlu, Fatih. "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 2014, s. 421.

¹⁸⁷ Şevki Özbilen. *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s. 240.

¹⁸⁸ Nihat Edizdoğan ve Gümüş, Erhan. "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 164, 2013, ss. 99-101.

cezasının silinmesini sağladığı gibi hem de kısmı verginin matrahında indirim yapılarak vergi gelirinden vazgeçilir. İlgili durum ise ülkedeki gelir ve gider dengesini bozar ve bunun yanında vergilendirmedeki adalet ilkesinin de zarar görmesine ve uzun vadede ise inandırıcılığını kaybetmesine yol açar.¹⁸⁹

Günün koşullarına göre vergi aflarını düzenleyen kanunlar devletlerin egemenlik gücüne dayalı olarak vergilendirmeye ilişkin yetkilerinden vazgeçtikleri anlamına gelmektedir. Vergi aflarının önemli kısmına bakıldığında tahsilatı gerçekleştirilen vergilerin esasen zamanında ödenmeyen vergilerden oluştuğu görülür. Devletler belli zaman dilimlerinde, siyasal ve sosyal nedenlerden kaynaklı olarak vergi affı çıkarabilmektedir.¹⁹⁰

Vergi aflarının önemli bir ekonomik kriz nedeniyle çıkarılması ya da herkesi kapsayacak şekilde çıkarılması, daha adil olmaktadır. Geçmişe bakıldığında vergi affının bilhassa gelişmekte olan ülkelerdeki kaynak ihtiyacı nedeniyle sık sık başvurulan bir yöntem olduğu görülmektedir. Ancak söz konusu duruma bağlı olarak ortaya çıkan önemli sonuçlar vardır. Vergi afları, bu şekilde çıkarıldığında keyfi bir merhamet göstergesine dönüşmektedir. İlgili durum her suçun bir cezası olması gerektiğine dair olan prensibe zarar vermektedir. Sık sık başvurulan vergi afları tam manasıyla sorgulanmadığından ve denetim mekanizmasındaki eksikliklerden dolayı belli bir kesimin vergilerini ödemeyerek affın çıkacağı zamanı beklemelerine yol açabilmektedir.

Vergi affı, ilk bakışta özellikle vergi mükellefleri açısından son derece olumlu bir faaliyet olarak görülse dahi- uzun vadede toplumsal alandaki vergi ahlakının zedelenmesine ve yeni neslin de ilgili durumdan olumsuz olarak etkilenmesine neden olmaktadır. Zaman içerisinde vergi noktasında sadık olarak kabul edilen mükelleflerin de ilgili durumdan etkilenmek suretiyle vergilerini aksatmaya veya zamanında ödememeye başlamalarına yol açmaktadır. Vergilerin zamanında toplanmaması halindeyse kamu hizmetlerinde sorunlar çıkmasına veya uzun sürmesine sebep olmaktadır. İlgili vergi afları nedeniyle mükelleflerin devlete olan güvenleri sarsılmakta, mükellefler de daha az vergi verebilmek

¹⁸⁹ Ufuk Gencel ve Kuru, Elif. "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirilmesi". *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 2012, s. 35.

¹⁹⁰ Zeynep Hoş. "Vergi Cezalarının Affı". *Ankara Üniversitesi Nevzat Toroslu 'ya Armağan Yayın*, 459(2I), 2015, s. 799.

için kayıt dışı yöntemlere yönelmekte ve böylece kayıt dışı ekonomi ortaya çıkmaktadır.¹⁹¹

Vergi afları, “bilhassa iyi niyetli, yükümlülüğü zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler aleyhine vergideki adaleti bozucu etki yapar. Sıklıkla başvurulması durumunda vergi afları; toplumun benzeri uygulamaları bir alışkanlık içinde belli dönemlerde beklemelerine neden olur. Bu ise vergi kayıplarını arttırıcı yönde etki oluşturur”.¹⁹²

Devletler, ekonomik ve mali zorluklarla karşılaştıklarında vergi affı uygulamalarına başvurabilirler. Bununla birlikte, vergi aflarının arkasındaki temel neden, mükelleflerin ve ülkelerin mali krizlerinin sonucudur. Vergi affı uygulamaları, aşağıdaki nedenlerle yararlı olabilir.¹⁹³

- Vergi gelirlerinde ani bir artış sağlanabilir.
- Vergi idaresi üzerindeki iş yükü azaltılarak kamuda tasarruf edilebilir.
- Vergiye gönüllü uyum ve vergi ödeme isteği artabilir.
- Mükellefler kayıt altına alınarak, devletin uzun dönem geliri artırılabilir.

2.5.6. Kayıt Dışı Ekonomi

Gerçekleştirilen faaliyetlerin doğası ve farklılığı nedeniyle açık ve net bir tanımı bulunmayan kayıt dışı ekonomi; fiili olarak gerçekleşmesine karşın kaydı tutulmamak suretiyle kamunun denetim alanı dışında kalan her türden ekonomik işlem ve faaliyet olarak tanımlanabilmektedir. *Görünmez ekonomi (invisible economy)*, *paralel ekonomi (parallel economy)*, *el altı ekonomisi (clandestine economy)* ya da *gizli ekonomi (hidden economy)* türünden kavramların da kullanılmış olduğu kayıt dışı ekonomi; beyan

¹⁹¹ Hakan Erkuş ve Karagöz, Kadir. "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 156, 2009, s. 129.

¹⁹² Fazıl Tekin. *Artan Oranlık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulanması*, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1998, s. 244.

¹⁹³ Ersan Özkan ve Karadeniz, Fikret. "Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergi Afları Karşısında Tutum ve Davranışlarını Belirlemeye Yönelik Bir Saha Araştırması: Tekirdağ İli Örneği". *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(17), 2020, s. 16.

haricindeki ekonomik faaliyetler, resmi kayıtlara geçmeyen ekonomik faaliyetler ve yasadışı ekonomik faaliyetler şeklinde üçlü bir tasnife tabi tutulur.

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasındaki temel nedenlerden biri, insan gereksinimlerinin sonsuz, ancak kaynakların sınırlı olmasının kabul edilmesidir. Ekonomik faaliyetlerini kayıt dışı olarak yürüten kişiler, devlete vergi ödeyerek gelir seviyesinin azalması nedeniyle alıştığı tüketim seviyesinden daha düşük bir tüketim seviyesine geçmeyi arzulamayacaktır.

Kayıt dışılık ile vergi birbirini besleme özelliğine sahiptir. Vergi, sistemin kayıt dışına itilmesine neden olurken, kayıt dışılığın artması da vergilerin artmasına neden olur. Kayıt dışı alanların ortaya çıkmasının vergiyle alakalı sebepleri arasında, vergi adaleti, kesimler arasındaki vergi yükünün dağılımı ve mükelleflerin kamu harcamalarıyla alakalı düşünceleri önemli role sahiptir. Bunların içinde vergi muafiyet ve istisnalarının bulunması, bunlardan faydalanamayan faaliyet alanlarının kayıt dışına gitmesine yol açmaktadır. Farklı bir deyişle kayıt içi olmasına karşın vergi dışı alanların ve faaliyetlerin olması, kayıt dışılık açısından önemli bir neden meydana getirmektedir.¹⁹⁴

2.6. Vergi Adaletini Etkileyen Faktörler

Bu başlık altında bir ülkedeki vergi adaletini doğrudan etkileyen vergi yükü, dolaylı vergiler ile vergi adaleti arasındaki ilişkinin teorik çerçevesi açıklanmaktadır.

2.6.1. Vergi Yükü ve Vergi Adaleti

Vergi yükü terimi, belirli bir dönem içinde ödenen vergi ve benzeri zorunlu ödemelerin o dönemde elde edilen gelire oranını ifade etmektedir.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Önder, a.g.e., s. 251.

¹⁹⁵ Herekman, a.g.e., s. 265.

Ancak bu kavram, farklı yazarlar arasında açık olmayan ve farklı değer yargılarına göre tartışmalı bir ifade olarak öne çıkmaktadır. Özetle, vergi ödenmesi gereken bir yükümlülüktür. Çünkü vergiler, mikro düzeyde mükelleflerin gelirlerinden, makro düzeyde ise toplumun gelirlerinden özel sektöre aktarılarak kamuya transfer edilir.

Vergiler, mükellefler açısından maliyet artıran unsur olarak yükü demektir ve genel manada bir fiyat artışına yol açarlar. Fiyat artışları, talep seviyesini kısıtlamasına rağmen, tüketimin sonlanmamasını hedefler. Vergiler, ekonomik kararları negatif yönlü etkileyen aşırı bir vergi yükü getirebilir. Daha farklı bir ifadeyle toplanan vergi gelirleri, refah kaybına yol açabilir. Aşırı vergi yükü, refah kaybı ya da refah maliyeti olarak isimlendirilir.¹⁹⁶

Vergide eşitlik ve adalet, farklı sosyal gruplar ve sektörler arasında gerçekleştirilecek vergi yükü hesaplamaları ile mümkün olur. Bu yüzden ücretli kesimin kişisel vergi yükünün ödeme gücü ve vergi adaleti dikkate alınarak vergilendirme ilkeleri bağlamında değerlendirilmesi, sürdürülebilir bir kalkınma ve büyüme politikası bakımından da önem taşır.¹⁹⁷

Vergi karşılıksız bir ödemedir ve bu durum, onun yük olarak görülmesine neden olur. Vergi, yalnızca onu ödemesi zorunlu olanlara değil, bunun yanında topluma da bir yük şeklinde kabul edilmektedir. Zira devlet her yıl gayrisafi milli hasıladan (GSMH) belli miktarı, vergi üzerinden özel sektörden kamuya aktarır. İlgili durumun sonucunda vergi, toplum üzerinde yük meydana getirir. Dolayısıyla vergi yükü kavramına dair kişisel ve toplam vergi yükünden bahsedilebilir.¹⁹⁸

¹⁹⁶ Harvey Rosen. *Public Finance*, 4th Edition, United States, Irvin INC, 2012, s. 303.

¹⁹⁷ İlhami Öztürk ve Ahmet, Ozansoy: “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, *Maliye Dergisi*, 161, 2011, s. 202.

¹⁹⁸ Pehlivan, 2014, s. 160.

Toplam vergi yükü, toplumun belli bir zaman diliminde vergi ödeme kapasitesini gösteren bir kavramdır. Ekonomilerde belirli dönemlerde ödenen bütün vergilerin, o dönemde elde edilen toplum geliri oranına, toplam vergi yükü denir.

Genel ve kesimler arası kıyaslamalar bakımından adaletin sağlanması durumuna dair en ciddi işaret, vergi yüküyle alakalı olan verilerdir. Vergi yükünün kişiler ve sosyal sınıflar bakımından adil ve ölçülü olarak dağıtılma durumunu tespit etmek açısından, vergi yükü hesaplamaları büyük bir öneme sahiptir. İlgili hesaplamalardan doğan neticeler, vergilendirmenin yapı ve şekliyle vergi adaletine uygun biçimde belirlenmesinde ciddi bir rol oynar.¹⁹⁹

Vergi yüküne etki eden farklı unsurlar vardır. Bunlardan bazıları; Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH), GSMH, vergi idaresi, kayıt dışı ekonomi, dış ticaret ve ekonomik yapı şeklindedir.²⁰⁰

Yukarıda da ifade edildiği gibi vergiyle onu ödeyenlerin gelirleri arasındaki oran, vergi yüküne etki eder. Söz konusu durumda toplumdaki GSYH ve GSMY düşüş yaşadıkça, bireylerin üzerindeki vergi yükü de artış gösterecektir. Devletin kişilerden almış olduğu vergiler karşısında, gelirlerinde azalma meydana gelen kişiler daha fazla vergi öder ve azalan gelirleri kapsamında alım güçlerinde düşüş meydana gelir. İlgili durum bireylerin üzerlerinde vergi yükü olarak kalır.²⁰¹

Ülke ekonomisindeki hâkim olarak kabul edilen sektörler, vergi yükünü etkileyebilir. Vergi kaçakçılığı ve kayıplarına yatkın olan, kayıt, defter ve belge düzenine gerekli önemi vermeyen sektörlerde vergi gelirleri azalış gösterir. Azalan vergi gelirleri nedeniyle vergi yükü de benzer şekilde azalır. Dış ticarete gerçekleştirilen işlemler, yapılan sıkı

¹⁹⁹ Temel Gürdal. "Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi," Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1994, s. 46.

²⁰⁰ Ceyhan İnaltong. "Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", *Vergi Dünyası*, 369, 2012, s. 18.

²⁰¹ Erdem vd., a.g.e., s. 135.

denetimler ve kayıt altında olduğundan dolayı vergi yükünü azaltıcı etki gösterecektir. Kayıt dışı ekonomiden kaynaklı olarak meydana gelen vergi kaybının giderilmesini hedefleyen kamu, yeni vergilendirme yöntemlerine başvurarak ortaya çıkan söz konusu kaybı telafi etmeye çalışır. Fakat söz konusu durumda, vergisini düzenli ve doğru olarak ödeyenlerden ekstra vergi alınmaya başlanacaktır. İlgili duru kişilerin üzerindeki vergi yükünün artmasına yol açacaktır. Artmış olan vergi yükü, dürüst vergi mükellefleri için cezalandırıcı etki görecek ve vergi adaleti ciddi anlamda sarsılacaktır.

Vergi idaresince denetimlerin sıkı olarak gerçekleştirilmesi, kaçakçılık ve kayba yol açan sektörlerin cezalandırılması, gerçekleştirilen denetimlerle daha fazla vergi toplanmasına imkân verecektir.²⁰²

2.6.2. Vergi Adaleti ve Dolaylı Vergiler

Toplum içerisindeki kişilerin gerçekleştirmiş oldukları harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler, bireylerin arasında adaletsizliğe yol açmaktadır. Dolaylı vergilerin tersine artan oranlılık özelliği adaletsizlik yaratmaktadır. Verginin normalde düz oranlı olması, fakat matrahın miktarı dikkate alınmaksızın her bir vergi mükellefinin vergi matrahlarına eşit miktarda indirim yapılması sonucunda oluşan durum tersine artan oranlılıktır. Dolaylı vergiler, vergi adaletsizliğinin temelini oluşturur ve bu tür vergilerin başında katma değer vergisi gelir. İlgili verginin toplumsal alanda uygulama alanı oldukça geniştir.²⁰³

Gelişmekte veya gelişmiş olan tüm ülkelerde kullanılmakta olan katma değer vergisi (KDV), ülkelerin önemli kısmında vergi gelirlerinin büyük bölümünü meydana getirir. Ülkelerin ciddi kısmı söz konusu vergiyi uygulamaya yanaşmamış olmasına karşın, zaman içerisinde her ülke kullanmaya başlamıştır. Zira KDV ile birlikte vergi gelirleri

²⁰² a.g.e., s. 135.

²⁰³ Yunus Ceran ve Çiçek, Recep. "Elektronik Ticaretin Vergilendirmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(1), 2007, s. 292.

kısa sürede iki veya üç katı seviyelere çıkmıştır. Bireyler, her alandaki harcamaları için doğal bir şekilde ilgili verginin mükellefi olmaktadır.²⁰⁴

KDV’de esas mükellef yapılan işlemlerin vergiye tabi olması ve söz konusu işlemleri gerçekleştirenlerdir. Toplumda vergi yükünün artmasına ve gelir dağılımının adil olmayan bir duruma dönüşmesine yol açan unsurun tespit edilmesi önem taşımaktadır. Kişilerin arasında eşitsizliğe neden olan, hukuksal alandaki yapısının bozulmasına yol açmak suretiyle kanun devleti şeklinde getiren bir verginin doğru şekilde değerlendirilmesi gerekir. Adalet açısından toplumsal alanda herkese eşit seviyede değil, gelirine göre bir oranda verginin belirlenmesi gerekir. İlgili kişilerin gelirlerinin aynı olmaması, onlardan alınacak olan KDV’nin de oranlarının da aynı olmamasını gerektirmektedir.

Türkiye, ekonomik gelişme noktasında ciddi adımlar atmaktadır ve KDV noktasında pek çok Avrupa Birliği ülkesi gibi tüketim tipine dayalı olarak vergi indirimi yöntemine uygun olacak şekilde hesaplama yapmaktadır. Bu noktadaki hedef, adil olmayan durumun oluşmasının önüne geçilmesidir. KDV ilk dönemlerde tek oranlı şekilde uygulanmasına karşın gelişen toplumlar ve ekonomilerle birlikte günün koşullarına uygun hale getirilip farklı oranlarda uygulama alanı bulmaktadır.

Ülkemizde “KDV Kanununun 8. maddesinde” hangi kişilerin söz konusu verginin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Genel manada ürün teslimleri, hizmet ve ürün ithalatı ve hizmet ifası kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler KDV’nin konusunu meydana getirmektedir. KDV’nin oranı, Cumhurbaşkanlığı Kabinesi tarafından dört katına kadar çıkarma ve yüzde bir seviyesine kadar düşürülebilir.

Her ne kadar KDV oranlarının herkese eşit şekilde uygulanması adil bir durum olarak görünse de, esasen burada tam tersi bir durum vardır. Zira gelir seviyeleri farklı olan kişilerden aynı oranda KDV alınması, direkt bir eşitsizlik durumu meydana

²⁰⁴ Ali Çelikkaya. "Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 162, 2012, s. 100.

getirmektedir. Önemli seviyede tüketim üzerinden alınmakta olan KDV'deki en ciddi adaletsizlik, gelirden ve kişiden bağımsız olarak alınması olarak ifade edilir.²⁰⁵

Dolayısıyla bir ülkede dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki nispi payının artması vergi adaletini olumsuz yönde etkileyecektir.

2.7. Gelir Dağılımı Vergi Adaleti İle İlişkisi

Vergi sistemlerindeki temel amaç; kamu harcamalarının finanse edilmesi, karar vericilerce oluşturulan ve belli amaçları kapsayan ekonomik etkinliğe zarar vermeden, gelir dağılımını bozmadan ve vergi adaletini sağlayarak istenen neticeleri almaktır.

Gelir üzerinden alınan vergilerin kısa süreçte etkin neticeler doğurduğu, uzun süreçte ise aynı sonuçları vermediği gerçekleştirilen çalışma sonuçlarında görülür. Karar alıcıların vergi oranlarının seviyesini arttırıp, mükelleflerin tasarruf için ayırmayı planladıkları bölümü vergi olarak talep etmeleri, kısa vadede pozitif sonuç vermesine karşın, uzun vadede ilgili kişilerin yoksullaşmalarına yol açmaktadır.²⁰⁶

Yoksulluk ve gelir dağılımı kavramları arasında direkt ilişki vardır. Kişiler arasındaki gelir dağılımı eşitsizliği ne kadar fazla olursa, yoksulluk oranı da o seviyede yüksek olacaktır. Vergi oranları, yoksullukla birlikte gelir dağılımını da etkileme gibi sorunlara neden olmaktadır.²⁰⁷

Dolaylı veya dolaysız olarak alınan vergiler, bireylerin gelirlerinde azalmaya yol açmakla birlikte kişiler arasındaki gelir dağılımındaki adaletin de bozulmasına sebep olmaktadır.

²⁰⁵ Nesrin Candan. "Türkiye'de 1990 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Politikaları ve Kriz Etkisi". *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 18(2), 2012, s. 85.

²⁰⁶ Sevda Akar. "Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 165, 2013, s. 36.

²⁰⁷ Talat Güler ve Duranlar, Selçuk. "Ülkemizde Yoksulluğun İnşaat Sektörüne Etkisi". *Mevzuat Dergisi*, 101, 2006, 101, s. 1.

Tespit edilen vergi oranı bireylerin gelirine göre alınması halinde, vergilendirmede adalet kavramı açısından zemin hazırlanacaktır.

Osmanlılarda Tanzimat Fermanı ile uygulanmaya başlanan vergi reformlarıyla bireyin vergi öncesindeki durumuyla vergi sonrasındaki durumu incelenip, ona göre çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Gelir dağılımının adalet üzerinde meydana getireceği etki göz önünde bulundurularak düzenleme gerçekleştirilmiş ve oluşması muhtemel olumsuzluklar engellenmiştir.²⁰⁸

Tüm alanlarda faaliyet gösteren devlet, uyguladığı kamu harcamalarına dair politikalarla gerek ekonomik yaşama gerekse de sosyal yaşama müdahale etmiş olur. Böylece asgari geçim düzeyinden daha düşük geliri olan gruplara yönelik yardımlar gerçekleştirerek veya transfer harcaması üzerinden alım güçlerini yükseltmek suretiyle daha rahat bir hayat sürmelerine imkân sağlamaktadır. Vergiler, tüketici ve üretici davranışlarının yanında gelir ve tasarruflarına da etki eder. Vergi ödemesi yaptıkları için gelir kaybı yaşayan yükümlüler, özel tüketimlere daha az kaynak ayırmak zorunda kalır.

Ülkemizde Anayasanın 73.maddesinin b fıkrasında, vergi yükünün dengeli ve adil olarak dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğundan bahsedilir. Bu noktadaki hedef, sosyal adalet kavramının üzerinde durulması gerektiğine dair anlayıştır. Bireylerin ödedikleri vergi, kamu tarafından verilen hizmetlerden elde ettikleri yarardan fazlaysa “mali sömürü” kavramını, ödenen vergiler sağlanan yarardan az ise bu defada “mali rant” kavramlarını ortaya çıkarır. Vergi adaletinin tesis edilmesiyle beraber toplum içinde bulunan farklı gelir grupları arasında da gelir dağılımının eşit bir düzeye getirilmesi mümkün olur. Gelir dağılımında adaletin tesisi amacıyla tüketim vergilerinin aksine, gelire dayalı olarak artan oranda uygulanan gelir vergileri, daha etkili sonuçlar elde edilmesine imkân vermektedir.²⁰⁹ Herhangi bir ülkede gelir dağılımında adaletsizlikler

²⁰⁸ B. Ahmet Yereli, vd., "Sorgun Kazası XIX. Yüzyıl Temettüat Defterleri Üzerinden Gelir Dağılımı ve Göreli Yoksulluk Üzerine Bir İnceleme". *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 23(23), 2015, s. 119.

²⁰⁹ Ünal Zenginobuz vd., *Vergi Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Alguları*. İstanbul: Açık Toplum Vakfı Yayınları, 2010, s. 12.

olduğuna dair algının bulunması, mükelleflerin vergi ödemede isteksiz olmasına ve vergisel suçların artmasına neden olacaktır.²¹⁰

Adil bir vergi sisteminin hazırlanması, yükümlülerin vergilendirme sürecine pozitif katkı vermelerine yardım eder. Pek çok ülkede ihtiyaç sahiplerince alınan bir takım tüketim maddelerindeki katma değer vergisi oranı düşük tutulur. Böylece toplum içerisinde düşük gelire sahip olan kişilerin gelir eşitsizlikleri bir nebze de olsa düzeltilmiş olur.²¹¹

Vergi yükümlülerinin ödeme gücünü göz önünde bulundurmadan hazırlanan vergi sistemi, kısa vadede belki varlığını devam ettirebilir. Ancak uzun vadede kalıcı olması ve uygulanmaya devam etmesi söz konusu dahi değildir. Zira güven ve adalet duygusundan yoksun olan bir vergi sistemi, toplumdaki ciddi anlamda tepki görecektir.

Bir ülkede adil vergi sistemi gelir dağılımını da sağlayacaktır. Adil gelir dağılımını sağlamada asgari ücretin vergilemesi önemli konuların başında gelmektedir. Hemen hemen tüm ülkelerde asgari ücret uygulaması vardır. Ülkelerin politik, ekonomik ve sosyal yapılarının farklı özellikler taşıması nedeniyle ortak bir ücret ve mevzuatın belirlenmesini imkânsız kılmıştır. Toplumsal bir kavram olan asgari ücret, neredeyse tüm ülkelerde toplumu meydana getiren kişilerin yarısından fazlası asgari geçim indirimi seviyesinde gelir sağlamaktadır. Bu yüzden asgari ücret, ciddi öneme sahip bir kavram haline gelmiştir.

Ülkelerin sahip oldukları gelişim seviyesi; bir takım ekonomik etkenlere bağlı olarak ülke içerisindeki bölgelere, mesleklere ve sektörlerle göre değişkenlik gösterir. Bazı ülkelerde uygulanan asgari ücret, belli yaş gruplarını kapsamaktadır. Bazılarında ise bütün işçiler için uygulanır. İnsan onuruna uygun olacak şekilde onlar açısından asgari geçim seviyesi

²¹⁰ Harun Cansız. "Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(2), 2015, s. 449.

²¹¹ Harun Yeniçeri ve Çevik, Savaş. "Sosyal ve Politik Etkileşim, Bireysel Değerler ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkilerin Yapısal Etkileşim Modeli İle Test Edilmesi". *Amme İdaresi Dergisi*, 47(3), 2014, s. 85.

sağlayacak olan gelirin belirlenmesi, asgari ücret olarak ifade edilir.²¹² Söz konusu tanımlara bakıldığında asgari ücret, “bireyin kendisinin ve ailesinin zorunlu olarak ihtiyaçlarını giderecek ve günün koşullarında insan haysiyeti ve onuruna uygun bir şekilde yaşamasına olanak verecek en düşük gelir” şeklinde tanımlandığı görülür.

Bir ülkede asgari ücret dışında alınacak vergisel önlemler adil gelir dağılımına da katkı sağlayacaktır.

Mali alanda güncelliğini her zaman koruyan bir konu olarak vergi adaleti konusunda yapılan çalışmalar örnekleri olarak şunlar verilebilir:

Gök, Biyan, Akar (2013) tarafından yürütülen bir çalışmada, bazı OECD ülkelerinde adalet ilkesinin vergilendirme sistemlerindeki yansımaları araştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ve adil gelir dağılımı gibi ilkeleri anayasalarında belirten ülkeler ile doğrudan belirtmeyen ülkeler arasında, vergilendirme açısından anlamlı bir fark bulunmamaktadır.²¹³

Valletta (2014) yaptığı çalışmasında gelir ve sağlık harcamalarının ortak vergilendirilmesini, teşvik-uyumluluk kısıtlamaları altında, verimlilik ve adalet ilkeleri temelinde incelemiştir. Adalet ilkesinin, bir yandan bireylerin sorumluluğuna bağlı olmayan faktörlerden kaynaklanan eşitsizlikleri azaltmayı sağlayacağı belirtilmektedir.²¹⁴

Çuhadar ve Bulğurcu (2018) Türkiye’de ki kurumsal değişimlerin 1980-2015 yılları arasında vergi adaletine etkisini çoklu karar verme yönteminin kullanıldığı ekonometrik

²¹² Yılmaz ve Terzi, a.g.e., ss. 134-135.

²¹³ Musa Gök, Özgür Biyan, Sevda Akar, ‘Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz’, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, XXXIV(1), 2013, ss. 269-292.

²¹⁴ Giacomo Valletta, ‘Health, Fairness and Taxation’, *Social Choice and Welfare*, 43(1), (June 2014), pp. 101-140.

analiz ile değerlendirmişlerdir. Analiz sonucunda ülkemizde 1991-1995 döneminin vergi adaleti açısından en başarılı dönem olduğuna tespit edilmiştir.²¹⁵

Niesiobędzka ve Kołodziej (2020), vergi otoritesinin kararları üzerinde adalet ve elverişlilik ilkelerinin etkilerini incelemişlerdir. Çalışma ankete dayanmaktadır. Çalışma sonucunda elverişlilik ilkesinin adalet ilkesinden daha güçlü etkiye sahip olduğunu göstermektedir.²¹⁶

²¹⁵ Pınar Çuhadar, Berna Bulğurcu, ‘Multiple Decision Analysis on Turkey’s Tax Justice: An Institutional Perspective’, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), (Nisan 2019), pp. 169 – 186.

²¹⁶ Małgorzata Niesiobędzka, Sabina Kołodziej, ‘The Fair Process Effect in Taxation: The Roles of Procedural Fairness, Outcome Favorability and Outcome Fairness in the Acceptance of Tax Authority Decisions’, *Current Psychology*, 39, 2020, pp. 246–253.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ ADALETİ

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ADALET KAVRAMI

Türk vergi sisteminde adalet kavramının temelleri Cumhuriyet öncesindeki dönemlerde atılmıştır. 1856 Islahat Fermanı ile Müslüman tebaa ile Müslüman olmayan tebaa arasında vergide eşitliğin güvence altına alınmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. Tanzimat döneminin önemli bir anayasa metni olan ve 1875'te çıkarılan Ferman-ı Adalet ile vergilerin eşit ve adil bir şekilde alınmasına çalışılmış, vergilerin tahsilat esaslarının geliştirilmesi gerektiğinden söz edilmiştir. 1876 Kanun-i Esasi'sinde vergilerle alakalı üç madde bulunmaktadır. Söz konusu maddelerle; vergilerin genelliği, kanuniliği, eşitliği ve ödeme gücü prensipleri net olarak ifade edilmiştir. İkinci Meşrutiyet döneminde de vergi noktasında 1876 prensiplerine benzer prensipler benimsenmiştir. Cumhuriyet döneminin ilk anayasal metni olan 1921 Anayasası'nda ise vergilerin kanunilik ilkesi yer almazken, 1924 Anayasası'nda vergilendirmeye dair maddeler anayasa metni içerisinde yer almıştır.²¹⁷

1982 Anayasası'nın 10. maddesinde; herkesin dil, siyasi düşünce, renk, ırk, din, inanç, mezhep ve benzeri unsurlarla ayırım gözetmeksizin eşit olduğu ifade edilmektedir. Buradaki eşitlik ilkesi net bir şekilde görülür. Genellik ilkesi gereğince insanların ödeme gücüne göre vergi ödemesini, herkesten vergi alınmasını, ayırım ve kayırma yapılmamasını, dil, din ve ırk gibi unsurları dikkate almadan vergilendirmeyi gerektirmektedir. Ancak belli vergilerde emek geliri-sermaye geliri, yerli ürün-yabancı ürün türünden ayrımlar yapılır ve indirimler uygulanır. Belli vergi konularında ve belli kişilerden vergi alınmayabilir. Söz konusu uygulamalar amaçları çerçevesinde yararlı olmasına karşın, genellik ilkesine aykırıdır. Ayrıca bu tür uygulamalar, vergi sistemindeki

²¹⁷ Ahmet Kumrulu. "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(36), 1979, ss. 149-150.

adalet ilkesine de zarar verebilir. Esasen adil vergi sistemi için kullanılan bu türden uygulamalar genellik ve adalet ilkesini net olarak zedeler.²¹⁸

Ülkemizde yürürlükte bulunan 1982 Anayasasında bulunan adalet ve mali güç ilkesi, Adam Smith'in vergilendirme prensipleri ile uyumluyken, eşitlik ve genellik ilkesi ise Wagner'in vergilendirme prensipleriyle benzerdir. 1982 Anayasası'nın 73.maddesinde belirtilen vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal hedefi olduğu ifadesinin Fritz Neumark'ın esneklik ve yeterlilik ilkeleriyle uyumlu olduğu ifade edilebilir.²¹⁹

Ülkemizdeki asgari ücret uygulaması 1936'da yasal bir düzenlemeye kavuşmuş olmasına karşın 1951'de uygulanmaya başlanmıştır. Ülkeler içinde asgari ücretin seviyesinin belirlenmesinde, alım gücü dikkate alınır. Alım gücü ise adalet kavramını öne çıkarır. Ülkelerin önemli bölümünde asgari ücret anayasal olarak güvenceye alınmıştır. Ancak buna rağmen uygulamada farklılıklar olabilmektedir. 1982 Anayasanın 73.maddesinin a bendinde herkesin kamu harcamalarını mali gücü oranında finanse etmekle yükümlü olduğu belirtilerek, kişilerin mali güçleri ölçüsünde vergi vereceği belirtilir. Türkiye istatistik kurumunca yapılan araştırmalar, 2022 yılının Mayıs ayında dört kişilik bir ailenin yoksulluk sınırınının 19.220 TL, açlık sınırın ise 5.557 TL olduğunu açıklamıştır. Asgari ücrete Temmuz ayında yapılan zam sonucunda asgari ücret 5.500 TL olmuştur.

Anayasada açık olarak belirtilen mali güce dayalı vergi ödenmesi ihlal edilebilmekte ve bireyler zor durumda kalabilmektedir. Bilhassa ülkemizdeki asgari ücretin birçok ülkeye kıyasla rakamsal olarak yüksek olmasına karşın, paranın düşük alım gücüne sahip olması nedeniyle yetersizdir. Burada odaklanılması gereken husus asgari ücretin rakamsal olarak yüksekliği değil, ülke içindeki fiyatların yüksek olması sonucunda insanların alım güçlerinin düşüklüğüdür. Asgari ücretin düşüklüğü ve insanların geçinememeleri sebebiyle insanlar, ek işlerle aradaki farkı kapatmaya çabalamaktadır. Bu kişilerin önemli

²¹⁸ Orhaner, a.g.e., s. 150.

²¹⁹ Ahmet Tekin ve Öner Gümüş "1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 39, 2014, s. 244.

kısmı ek işleri kayıt dışı olarak yapmakta, böylece devletin vergi kaybetmesine neden olunmakta ve gelir dağılımındaki adaletsizliğe zemin hazırlamaktadır.

Son yıllarda asgari ücretin artmasıyla birlikte piyasaların da ilgili durumdan etkilenerek fiyatların artması sonucu doğmuştur. Asgari ücretin yetersizliğinden şikâyet edilse de, ülkemizde yüzbinlerce işsiz vardır. Artan fiyatlar işsizlerin alım güçlerini her geçen gün daha da kırmakta ve yaşamın onlar açısından daha da zorlaşmasına yol açmaktadır.²²⁰

Bütün bunlar ise birçok insanın suça yönelmesine ve toplumsal huzurun olumsuz etkilenmesine yol açmaktadır. Son yıllarda pek çok AB ülkesinde uygulanan ve ülkemizde de benzer şekilde uygulanmaya başlanan, ancak kaynakların yetersizliği sebebiyle etkili sonuç alınamayan ve bundan dolayı da defalarca tartışma konusu olan asgari geçim desteğiyle geliri belli seviyenin altında alanların yaşam standartlarının artırılması için gerekli yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi ve bunun siyasilerce desteklenmesi, büyük bir önem taşımaktadır.

Türk vergi sisteminde vergi adaleti bu kavramı doğrudan etkileyen; vergi indirimi, vergi affı, vergi istisna -muafiyet ve gelir dağılımıyla ilişkisi açısından değerlendirilmektedir.

1.1. Vergi İndirimi ve Vergi Adaleti İlişkisi

Vergi indirimleri, ülkemizde sıklıkla tartışılan bir konu olup, farklı sektörlerin, kişilerin ve faaliyet alanlarının yararlanabilmesi için yasal düzenlemelerle desteklenmektedir. Bu kapsamda, vergi indirimleriyle ilgili çalışmalar yapılmış ve hangi sektörler veya faaliyet alanlarının bu indirimden yararlanması gerektiği değerlendirilmiştir. Vergi indirimi uygulanması sırasında, yasal düzenlemelerin tüm sektörleri, kişileri ve faaliyet alanlarını kapsamaması, vergilendirmede adalet ve gelir dağılımındaki eşitlik prensipleri açısından önemlidir. Vergi indiriminden yararlanacak projelerin mükellefler arasında vergilendirmede adaleti bozmadan tüm sektörleri kapsamaması ve sektörler ve bölgeler arası

²²⁰ Özdemir, Ali ve Dayıoğlu, Melike. "Türkiye'nin Asgari Ücret Oranı 'Seçimi: Nedenleri ve Olası Sonuçları", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 24(27), 2016, ss. 238-239.

eşitsizlikleri tamamen ortadan kaldırması böylece bireyler arasındaki gelir dağılımını dengeli hale getirmesi gerekmektedir. Bu projelerin, kamu gücüyle denetlenmesi ve etkin bir kontrol sistemiyle takip edilmesi neticelerinin değerlendirilerek yeni çalışmalar için temel oluşturması da önemlidir.²²¹

Gelişmiş ülke olma noktasında önemli adımlar atan ülkemiz, 2005’de KDV’de vergisinde yaptığı indirimle ilk adımı atmıştır. Yapılan indirimin pozitif neticeler vermesi üzerine 2006’da vergi sisteminde düzenlemeye gidilerek kurumlar vergisinde ve gelir vergisinde indirim uygulanmış ve vergi indirimi çalışmalarına önem verilmiştir. Gelişmiş ekonomiler içinde yer almak isteyen Türkiye, çalışmaları yakından izlemiş, pek çok alanda kolaylık sağlayarak amaçlarına ulaşmak için mücadele vermiştir. Gerçekleştirilen çalışmalar kapsamında yabancı sermayenin ülkeye gelmesi ve ülkemizdeki yatırımcıların gelişmemiş bölgelere yatırım yapmaları amacıyla sermayenin dışarıya gitmesi engellenmektedir. Vergi indirimi, bilhassa ülkemizdeki gelişmemiş bölgelere yatırımcı çekmek için devletin yaptığı uygulamalardan biridir.²²²

Ülkemizde özellikle 2000-2006 arasındaki dönemde birçok alanda vergi teşvik programları yapılmış ve bu kapsamda düzenlemelere gidilmiştir. Pek çok ülkedeki uygulamaları kendi vergi sistemine uyarlayarak gelir vergisi tarifesinde ilk dilim oranı tüm gelir grupları için %20’den %15 seviyesine, %40 olan en yüksek seviyeyi ise %35’e kadar düşürmüştür. Kurumlar vergisi oranını ise %30’dan %20 seviyesine kadar indirilmiştir.

Ülkemizde gelişmemiş bölgelerin kalkınmasını sağlamak amacıyla bölgesel teşvikler kapsamında vergi indirimi, gelir vergisi stopajı istisnası, KDV istisnası gibi birçok vergi teşvik uygulaması 2009 ve 2012 yılında yapılan radikal değişimlerle yürürlüğe konmuştur. Temel hedefi yatırımların artırılması ve ekonomik istikrarın sağlanması olan

²²¹ S. Mehmet Uray. “Türkiye’de Vergi Harcamaları İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Isparta, 2017, s. 108.

²²² Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları Dergisi*, 12(3), 2007a, ss. 236-238.

vergi indirimleri gibi teşvikler doğru faaliyet alanlarında ve doğru zamanda uygulandığında sonuç vermektedir. Ters durumda vergi teşvikleri gelir adaletsizliğine yol açarak vergilendirmedeki adalet ilkesine zarar vermektedir. Bütün bunlar ise yapılan vergi teşviklerinin kısa vadeli destek olmaktan ileriye geçememesine neden olmaktadır. Pek çok vergi teşvik uygulamasındaki gibi vergi indirimi uygulamasının da tüm sektörleri içine alacak şekilde düzenlenmesi gerekir. Kısa vadeli uygulamaların yerine uzun vadeli projeler ve çalışmalar üzerinde durulması yararlı olacaktır. Bu kapsamda özel sektör ve kamu işbirliğiyle çalışmaların kapsamının genişletilmesi ve devlet tarafından desteklenmesi gerekir.

1.2. Vergi Affı ve Vergi Adaleti İlişkisi

Vergi affı uygulaması ülkemizde çok eski olmasına karşın farklı isimlerle varlığını devam ettirmektedir. Ülkemizde de vergi borçlarının yeniden yapılandırılması ve vergi barışı gibi isimlerle vergi affı sık sık gündeme gelmektedir. Birçok vergi affı uygulamasında olduğu gibi ülkemizde de vergi aflarına başvurmanın başlıca nedenleri olarak; denetim mekanizmasının etkisizliği, vergi idaresinin acizliği, devletin geriye dönük alacaklarını tahsil etmek istemesi sayılabilir. Vergi affı, sık sık gündeme gelmesinden dolayı eleştiriler almakta ve pek çok uygulama çalışmalarına ve alan konu olmaktadır. Mükelleflerin vergilendirme ve vergi konusuna bakışlarını negatif olarak etkileyen vergi affı, gelir dağılımı ve vergi adaletinde eşitlik prensibinin zarar görmesine yol açmaktadır. Uzun vadede ise vergi ahlakı ve vergi bilincini negatif yönlü olarak etkileyerek gelecek nesillerin de vergiye önyargılı olmasına neden olmaktadır. Bu alanda yapılan ampirik çalışmalar, vergi affı uygulamasının sık tercih edilmemesi gerektiğini ortaya koyar. Ülkemizdeki kamu harcamalarını karşılamak için gerekli olan kaynakların yetersizliğinden dolayı vergi affı uygulaması yapılmaktadır. Kısa vadede devlete kaynak sağlayan bu uygulama, uzun vadede ise devletin gelir kaybetmesine ve kayıt dışılığın artmasına yol açar.²²³

²²³ Uray, a.g.e., s. 110.

Vergi afları mükelleflerin rahat hareket etmelerine imkân tanıyarak gerekli yasal düzenlemelere uymamaları konusunda onlara adeta özgürlük sağlamaktadır. Ülkemizde son dönemlerde karar alıcılarca sık sık kullanılan bu yöntem, uygulamada olan caydırıcılık ve vergi politikalarının etkisizleşmesine katkı vermektedir. Uzun vadede ise toplumsal açıdan vergi ahlakının zedelenmesine ve vergi bilincinin kaybedilmesine neden olmaktadır.²²⁴ Gerçekleştirilen araştırmalara göre siyasi karar alıcıların etkisiyle merkezi yönetimce vergi affı veya benzeri çalışmaların son bulması ve bu yöntemlerin artık kullanılmaması gerekir.

Vergi borçlarının yeniden yapılandırılması ve vergi barışı gibi isimlerle vergi affı sık sık gündeme gelmektedir. Ülkemizde af kavramının çıkarılmasının farklı nedenleri vardır. Denetim mekanizmasının etkisizliği, vergi idaresinin acizliği, devletin geriye dönük alacaklarını tahsil etmek istemesi türünden nedenler sıralanabilir. Bilhassa üzerinde durulması gereken nokta, mali afların aniden ve olağanüstü durumlarda başvurulması gereken bir olgu olmasıdır. İlgili siyasi aktörler her defasında isim değiştirerek bunu yeniden gündeme almaktadır. Pek çok ülkedeki gibi ülkemizde de vergi afları gerek vergilendirmedeki eşitlik gerekse de vergilendirmedeki adalet kavramlarını negatif olarak etkilemektedir.

Ülkemizde de sıklıkla uygulanan vergi afları mükelleflerin rahat hareket etmelerine imkân tanıyarak gerekli yasal düzenlemelere uymamaları konusunda onlara adeta özgürlük sağlamaktadır. Ülkemizde son dönemlerde karar alıcılarca sık sık kullanılan bu yöntem, uygulamada olan caydırıcılık ve vergi politikalarının etkisizleşmesine katkı vermektedir. Uzun vadede ise toplumsal açıdan vergi ahlakının zedelenmesine ve vergi bilincinin kaybedilmesine neden olmaktadır.²²⁵ Gerçekleştirilen araştırmalara göre siyasi karar alıcıların etkisiyle merkezi yönetimce vergi affı veya benzeri çalışmaların son bulması ve bu yöntemlerin artık kullanılmaması gerekir.

²²⁴ Abdi Sağlam. "İhtilafı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 4, 2014, s. 16.

²²⁵ Abdi Sağlam. "İhtilafı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 4, 2014, s. 16.

1.3. Vergi Muafiyeti -İstisnaları ve Vergi Adaleti İlişkisi

Vergi harcaması kapsamındaki vergi muafiyeti ve istisnası, sosyal devlet olmanın bir gerekliliği olarak dikkat çeken kalemlerdir. Bu vergi harcaması türlerinin temel hedefi bazı kişilerin ve konuların vergi dışı tutularak, unutulmak üzere olan faaliyet alanlarının ekonomiye kazandırılması, istihdam yaratılmasıdır. Bunların yanı sıra vergi istisna ve muafiyetleri gelir dağılımında adaletin de sağlanmasına yol açacak vergilemede adaleti sağlama fonksiyonlarına sahiptirler.

Hukuk devleti kavramındaki en önemli faktörlerden birisinin de adalet kavramının korunması olduğu, herkesçe kabul edilen bir gerçektir. Muafiyet ve istisnaların temel hedef, belli faaliyet alanlarının ya da grupların ekonomik açıdan desteklenerek daha aktif hale gelmelerine katkı vermektir. Ülkemizde birçok alanda uygulanan yaygın vergi teşviklerdir. Örneğin gelişmemiş bölgelerin veya faaliyet alanlarının kalkınması amacıyla farklı çalışmalar yürütülür. Vergi muafiyet ve istisnaları da bu kapsamdaki çalışmalardan biridir. Özellikle 2007 yılındaki değişikliklerle esnaf muafiyetinin kapsamı daha geniş hale getirilmiştir. Bazı makine ve araçların kullanılmasının önü açılarak, üretimin belirgin olarak artırılması ve günün koşullarına uygun küçük ev aletlerinin işleri kolaylaştırması sağlanmıştır. 2010'da esnaf muafiyeti kapsamındaki bazı faaliyet alanlarının 6322 sayılı kanunla bazı düzenlemeler gündeme gelerek dikkatleri çekmiştir. Türk kültürünü yansıttığı ve bunun bir değer olması nedeniyle bu işle ilgilenenlere bazı vergisel teşviklerin getirilmesine dair çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu noktada hedeflenen bilhassa büyük kentlerde unutulmaya başlanan veya tamamen unutulmuş olan belli faaliyetlerin ekonomiye kazandırılarak yaygınlaştırılmasıdır.²²⁶

Ülkemizde vergi harcamalarının temel problemine dönüşen denetim mekanizması, vergi muafiyet ve istisnası konusunda da kendisini net olarak gösterir. Özellikle belirli alanlarda örneğin unutulmaya yüz tutan ve tarihi bir geçmişi bulunan faaliyetlerin devam edebilmesi ve ilgili faaliyetleri icra edenlerin ise istihdamlarının sağlanabilmesi bakımından vergi muafiyeti ve istisnası önemli araçlardır. Esnaf muafiyeti ile devlet hem

²²⁶ Cem Yeşilkaya. "6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığı ve Basit Usul Uygulamasında Yapılan Değişiklikler". *E-Yaklaşım Dergisi*, 236, 2012, s. 3.

istihdam oluşumuna katkı verir hem de toplanması, sağlanacak yarardan çok daha yüksek maliyetli olan bir vergiden kurtulmuş olur. Böylece devlet tarafından gereksiz bir harcama yapılmayarak maliyetleri arttırılmaz. Geliri sadece kendini geçindirmeye yetecek seviyede olan vergi mükellefleri ise devletin kendisinden vergi almaması nedeniyle gelirlerini arttırır, böylece sınırlı seviyede de olsa yaşam kalitesi artar. Devlet tarafından düşünüldüğünü hissettiren söz konusu uygulama ile birlikte mükellefte devlete karşı olan sorumluluklarını yerine getirme bilinci oluşur. İlgili mükellef, çevresinde bulunan insanların vergi konusunda bilinçlenmesi ve vergi ahlaklarının artması için çaba göstermeye başlar. Karşılıklı olarak sorumluluk veren ve mükellef ile devlet ilişkisinin pozitif yönde gelişmesini sağlayan bu türden uygulamaların devletçe yapılması, sadık mükellef kitlesinin oluşmasına katkı verecektir.²²⁷

Vergi muafiyeti ve istisnalarının vergi adaletini bozmasının temel nedenlerinden biri de vergi muafiyeti ve istisnalarından yararlananların gerçek manada belli şartlara sahip olmadığı ve pek çok kişinin hakkı olmayan uygulamalardan yararlandığı gerçekleştirilen çalışmalarda görülmektedir. Tüm sektörlerde de benzer sorunların meydana geldiğini ifade etmek mümkündür. Vergi muafılığı ve istisnasının temel hedefi, belli faaliyet veya kişilerin vergiden uzak tutularak koşullarının daha iyi hale getirilmesi ve var olan durumlarının ekonomik gelişmişlik düzeylerine ulaşmasının sağlanmasıdır. Denetimlerin tam olarak yapılmamasından kaynaklı şekilde hakkı olmayan faaliyet alanlarının veya kişilerin vergi muafiyetinden yararlanması, mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır. İlgili durum vergilendirmedeki adalet olgusuna zarar vermekte, vergi etiğinin ve bilincinin zayıflamasına neden olmaktadır.²²⁸

1.4. Vergilemede Adalet ve Gelir Dağılımında Adalet İlişkisi

Ekonomideki göstergelerden ve sosyal devletin gerektirdiklerinden belki de en önemli iki tanesi vergi adaleti ile gelir dağılımı adaletidir. İlgili iki ekonomik gösterge toplumların refahları bakımından önem taşımaktadır. Gelir dağılımındaki adalet, toplumun belirlenen kesimlerinin, ki bu genel olarak %20'lik dilimler şeklinde ayrıştırılır, milli gelirden almış

²²⁷ Uray, a.g.e., s. 125.

²²⁸ a.g.e., s. 126.

oldukları pay ile tespit edilir. Daha önce de belirtildiği üzere serbest piyasadaki gelir dağılımı birincil gelir dağılımı olarak isimlendirilirken, devletin serbest piyasaya farklı araçlar (vergi politikası, harcama politikası vb.) üzerinden müdahalesi neticesinde ortaya çıkan gelir dağılımı ise ikincil gelir dağılımı olarak isimlendirilir. Birincil dağılıma yapılan devlet müdahalesinin temelinde ise adil bir gelir paylaşımının sağlanmak istenmesi vardır. Milli hasılda meydana gelen payların önemli bir kısmının belli bir kesimde toplanması halinde, gelir dağılımında adaletin bozulması söz konusu olacaktır.²²⁹

Gelir dağılımındaki adalete etki eden politikalar, devlet tarafından ikincil gelir dağılımını sağlamak için uygulamış olduğu maliye politikalarıdır. İlgili politikaların önemlilerinden biri ise bu çalışmanın da ana konusu olan vergi politikalarıdır. Zira devletler, uyguladıkları vergi politikaları sayesinde yüksek gelirlilerden daha yüksek vergi alarak, bu kesimlerin gelirlerini belli bir ölçüde azaltır ve takip eden süreçte yüksek gelirlilerden alınan vergi gelirlerini, satın alma güçleri belli bir düzeyin altında olanlara transfer ederek gelir dağılımına müdahale etme imkânı yakalar. Gelir seviyeleri farklı olanlardan farklı oranlarda vergi alınması, kamusal hizmetlerden faydalanma açısından farklı gelir gruplarına öncelik uygulanması gibi politikalarla insanlar arasındaki eşitsizliklerin giderilmesi hedeflenmektedir.

Uygulanan vergi politikasına göre vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamada araç olarak kullanılması durumu farklılık göstermektedir. Gelişmiş ülkelerdeki vergi politikaları dolaysız vergilerin ağırlık kazanmasına yöneliktir ve buna bağlı olarak gelir dağılımındaki adaleti destekler. Gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin ağırlıkları daha fazladır ve buna bağlı olarak gelir dağılımında adaleti sağlayacak olan politikaların etkileri de azalmaktadır. Düşük gelirli tüketicilerin gelirleri içinden tüketim için kullandıkları pay, yüksek gelirli olanlara kıyasla çok daha fazladır. Bu yüzden harcama vergilerinde tersine oranlılık durumu meydana gelir. Yani bireylerin gelir düzeyleri arttıkça, hizmet ve ürünler üzerinden ödemiş oldukları vergilerin gelirlerine

²²⁹ Hakan Ay ve Mehmet Latif Haydanlı. “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 2017, s. 146.

olan oranı azalır. Düşük gelire sahip olanların dolaylı vergiler nedeniyle daha yüksek vergi yükünün altında kalması, ilgili gelir grubunda bulunan kişilerin gelirlerini azaltıcı bir etki gösterir. Dolaylı vergilerin % 65 - %70 gibi yüksek oranlarda olduğu Türkiye’de, vergi politikaları neticesinde yüksek gelir gruplarında bulunanlardan toplanan vergi gelirleri, ikinci gelir dağıtım yöntemi ile devletin, düşük gelire sahip gruplara aktarım yapmasını son derece sınırlı seviyeye indirgemektedir. İlgili nedenlerden dolayı harcama vergilerinin son derece büyük kısmının piyasa koşulları içinde arz ve talep dengesine bağlı olacak şekilde artan fiyatlar içinde tüketicilere transfer edebilmeleri, ilgili vergi grubunun gelir dağılımını düşük gelire sahip olanların aleyhine olacak şekilde değiştirebilmektedir.²³⁰

Ülkemiz özelinde gelir dağılımındaki adalet ve vergi adaleti konularına bakıldığında dolaylı vergilerin ağırlıklarının fazla olması nedeniyle, vergi sistemi gelir dağılımını negatif yönlü olarak etkilemektedir. Dolaylı vergiler alt kalemleri üzerinden detaylı bir şekilde ele alındığında ise ÖTV’nin diğer harcama vergilerinin tersine gelir dağılımını olumlu etkilediği görülmektedir. Bilhassa IV sayılı listede bulunan dayanıklı ve lüks tüketim mallarından alınan ÖTV, ilgili lüks tüketim ürünlerini yüksek gelirli grupların görece olarak daha fazla tercih etmesinden dolayı gelir dağılımındaki adaleti pozitif yönlü olarak etkileyebilecektir. Fakat son dönemlerde ortaya çıkan teknolojik değişim ve gelişmelerle beraber yaşam kalitesinin artması ve bu nedenle değişen yaşam tarzları, lüks tüketime konu olan bazı ürünlerin lüks tüketim kategorisinden çıkmasına neden olmuştur. Örneğin; çamaşır kurutma makinesi ve klima türünden ürünler 2000’lerin başında lüks tüketim malları olarak kabul edilmesine karşın, günümüzde bu tür makineler neredeyse her evde bulunmaktadır ve temel ihtiyaçlar arasında sayılmaktadır. Durum böyleyken hem kotra, yat ve elmas gibi ürünlerdeki ÖTV oranının tamamen sıfırlanması hem de listede yer alan birçok ürünün günümüzde yalnızca yüksek gelir seviyesine sahip kişilerin tüketmiş olduğu ürünler olmak çıkarak toplumun neredeyse tamamı tarafından kullanılan

²³⁰ Aktan ve Vural, a.g.e., s. 12.

ve tercih edilen ürünler haline gelmesi nedeniyle ÖTV'nin de gelir dağılımındaki adaleti sağlama noktasındaki işlevinin zayıflamasına yol açmıştır.²³¹

1.5. Vergilemede Adalet ve Dolaysız ve Dolaylı Vergiler

Dolaysız ve dolaylı vergilerin kıyaslanması neticesinde, pek çok yazar dolaysız vergilerin dolaylı olanlara göre daha adaletli olduğunu ifade eder. Zira dolaysız vergiler, bireylerin vergi ödeme güçlerini esas almaktadır. Sübjektif dolaysız vergilerde en az geçim indirimi, ayırma ve artan oranlılık prensibinin uygulanması çok daha kolaydır ve bu yüzden, dolaylı vergilere göre daha adaletlidir. Dolaylı vergilerde gerçek yükümlü tam olarak belli değildir ve bu yüzden gerçek ödeme gücünün tespiti neredeyse imkânsızdır. Bu durum da dolaylı vergilerin, dolaysız olanlara kıyasla daha adaletsiz olmasına neden olur. Dolaylı vergilerde, yükümlünün gelir seviyesi ve ödeme gücü dikkate alınmadığı için bireyin geliri ne kadar artsa da, vergisel oran bireyin ödeme gücüyle paralel olmadığından dolayı, ters yönde bir artan oranlılık meydana gelir. Bireyin geliri arttıkça ödenen vergi oranları değişmediğinden, ödenen vergisel oran azalır. Fakat dolaysız vergilerdeki adaletin sağlanması için vergi kaçırmaya olanak verilmemesi, önemlidir. Ters durumda dolaysız vergiler de dolaylı olanlar gibi adaletsiz olacaktır.

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olmasının bir diğer nedeni de bu vergilerin kişiselleştirilmesinin mümkün olmasıdır. Kişiselleştirme, ilgili vergilerin gelir seviyesinin ve diğer kişisel özelliklerin dikkate alınmasını sağlar. Dolaylı vergilerde ise gelir seviyesi mükellefe ilişkin konular dikkate alınmamaktadır. Dolaylı vergiler, tüketimi gerçekleştiren herkesten, aynı seviyede alınır. Dolaylı vergilerin yükümlüsünün kim olduğu bilinmemektedir ve bundan dolayı kişiselleştirme yapılamaz. Yükümlüler arasında herhangi bir ayırım yapılması da söz konusu değildir.²³²

Dolaysız vergilerde ayırma prensibinin uygulanabilir olması, dolaylı vergilere göre daha adil olmalarını sağlar. Dolaysız vergilerde, yüksek geliri olanlardan daha fazla vergi

²³¹ Özkan, Ersan. "Lüks Tüketimdeki ÖTV Sıfırlamasının Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi", *Maliye Posta Dergisi*, 879, 2017, s. 66.

²³² Erdem vd., a.g.e., s. 102.

almak veya gelir kaynağı farklı olanların farklı şekilde vergilendirilmesi mümkündür. Buna karşın dolaysız vergilerde böyle bir imkân yoktur. Dolaylı vergilerde hizmet ve ürünler için alınan vergiler bellidir ve ilgili ürün ve hizmetleri alanların tamamı, söz konusu vergiyi ödemek zorundadır.²³³ Yine dolaylı vergilerde vergi ödeme gücüne ulaşma araçları arasında yer alan en az geçim indirimi ve artan oranlı tarife uygulamalarının da mümkün olamaması bu vergilerde adalet ilkesinin uygulanmasını olanaksızlaştırmaktadır.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİNİN SAĞLANMASI

Birinci bölümde açıklandığı gibi vergide adaleti sağlamak üzere vergilerin ödeme gücüne göre alınmasının sağlanmasında kullanılan araçların (en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi) kullanımı önem arz etmektedir. Bu başlık altında Türkiye’de bu araçların uygulamaları vergi adaleti açısından değerlendirilmektedir.

2.1. En Az Geçim İndiriminin Uygulanması

"En az geçim indirimi" uygulaması, Türkiye’de ödeme gücü ilkesinin korunması amacıyla kullanılan bir araçtır. Bu uygulama, ilk kez 1950’de yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile hayata geçirilmiştir. İlgili kanun üzerinden belirlenen indirim tutarları, daha sonra 1957’de çıkarılan 6908 sayılı kanunla %50 oranında artırılmıştır. En az geçim indirimi belirlenirken matrahtan indirim yöntemi kullanılmıştır. Ancak 1960’ta yeniden düzenlenen indirim tutarları, bütçe imkânlarının yetersizliği nedeniyle iki kez ertelenmiş ve 1968’de tekrar uygulanmaya başlanmıştır. Fakat 28.12.1967 tarihli ve 980 sayılı kanun ile yeni indirim tutarının yol açacağı büyük gelir kaybını önlemek için matrahtan indirim sistemi yerine vergiden indirim sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Vergi indirim sistemi, 1980’lerin sonlarına kadar ülkede uygulanmıştır. Ancak 1981’den itibaren tekrar matrahtan indirim sistemine geçilmiştir.²³⁴

Günümüz gelişmiş ülke vergi sistemlerinde yer alan en az geçim indirimi ülkemizde 1986 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra bu eksiliği telafi etmek üzere ücretlilere

²³³ a.g.e., s. 102.

²³⁴ Akdoğan, 2021, s. 236.

yönelik özel bir indirim getirilmiştir. Fakat bu indirim 1994 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca özel indirim tam olarak en az geçim indiriminin tam bir karşılığı olarak kabul edilmez. En az geçim indirimi sadece ücret gelirini değil tüm gelir unsurlarını içeren ödeme gücüne ulaşma aracıdır. Daha sonra ücretlilere yönelik asgari vergi indirimi yürürlüğe girmiştir. Bu uygulamada en az geçim indiriminin tam karşılığı değildir. Asgari vergi indirimi de 2023 yılında asgari ücretin vergi dışı tutulması ile yürürlükten kaldırılmıştır. Asgari ücretin vergi dışı tutulması sadece ücretli kesime yönelik bir uygulama olduğundan dolayı en az geçim indiriminin boşluğunu tam olarak doldurmamaktadır.

En az geçim indirimi gibi bir uygulamanın eksikliği, özellikle alt gelir grupları için adaletsizliğe neden olabilir. En az geçim indirimi sisteme dahil edilirse, alt gelir gruplarının ortalama vergi oranları ciddi şekilde düşeceği için gelir dağılımı daha adil hale gelecektir.

2.2. Artan Oranlılık ve Tarife Yapısının Değerlendirilmesi

Tarife yapısı ve artan oranlılığın değerlendirilmesi, gelir vergisinde artan oranlılık ve tarife yapısı ve kurum vergisi ile katma değer vergisinin tarife yapısı olacak şekilde iki alt başlık halinde ele alınmaktadır.

2.2.1. Gelir Vergisinde Artan Oranlılık ve Tarife Yapısı

Tanzimat dönemiyle birlikte ülkemizde gelir vergisi ile ilgili çalışmalar başlamış olsa da, modern vergicilik anlamındaki gelir vergisi, Alman Gelir Vergisi mevzuatı temel alınarak 1950'de 5421 sayılı kanun ile vergi sistemimize dahil edilmiştir. Ancak uygulamada yaşanan bazı sıkıntılar nedeniyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 1961 yılında yeniden düzenlenmiştir. GVK, 1981 ve sonrasında çıkarılan pek çok kanun ve Bakanlar

Kurulu kararlarıyla değiştirilmiş olsa da, diğer kanunlara da temel oluşturması açısından günümüzde hala önemli bir yere sahiptir.²³⁵

Aşağıda yer alan Tablo 5’de ülkemizde gelir vergisinin yıllara göre tarife aralığındaki oranlarda yaşanan değişimler gösterilmiştir. İlgili tabloda gelir vergisinin değişimi dikkate alındığında, 1958-1980 yılları arasındaki dönemde uygulanan gelir vergisi tarifesinin dilimli ve dik bir yapı üzerine uygulandığı net olarak anlaşılmaktadır. 2022 yılına ait olan veriler daha önceki bölümlerde gösterilmiştir (Tablo 5).

Tablo 5: Türkiye’de Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimler

Yıllar	Gelir Vergi			
	En Düşük Oran %	En Yüksek Oran %	Dilim Sayısı	Yükseklik Farkı
1958-1960	15	60	10	45
1961-1962	10	70	7	60
1963-1980	10	68	10	58
1981	40	66	7	26
1982	39	65	7	26
1983	35	65	7	30
1984	30	60	7	30
1985	25	55	7	30
1986-1993	25	50	6	25
1994-1998	25	55	7	30
1999-2004*	20/15	45/40	6	25
2005	20/15	40/35	5	20
2006-2013**	15	35	4	20
2023	15	40	5	25

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistiki Veriler <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim 10 Ekim 2022).

1981 yılında uygulanan ilk dilim oranının %10’dan %40’a çıkarılması, orta ve alt sınıf mükelleflerin lehine bir değişikliğe neden oldu. Bu oran, zaman içinde kademeli olarak %25’e (1985), %20’ye (1999) ve %15’e (2006) düşürüldü. 1990’ların sonundan itibaren, dilim sayısı dörde indirildi. 2023 yılında gelire göre %15-40 arasında değişen 5 farklı vergi dilimi kullanılmaya başlamıştır. Büyük mükellef grupları gelir basamaklarının ilk

²³⁵ Armağan, 2007a, ss. 228-229.

gruplarında vergilendirildiği için, ilk dilim oranının yüksek olması, dilimlerin azlığı ve ilk dilimler arası ortalama vergi oranının hızla artmasının, alt gelir gruplarına karşı dezavantajlı olduğu düşünülebilir.

2.2.2. Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Tarife Yapısı

Vergi oranları, vergi politikalarının en önemli unsurlarından biridir. Her ülkenin vergi oranları, ülkenin ekonomik yapısına ve ihtiyaçlarına göre değişiklik gösterir. Kurumlar vergisinde ülkemizde de düz oran uygulanmaktadır. Tablo 6'de izlenebileceği gibi 1985'e kadar kooperatifler ile sermaye şirketleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı olacak şekilde vergilendirilmiştir. İlgili farklılığın kaldırılmasıyla birlikte %46 olarak belirlenmiş olan kurumlar vergisi oranı, 1991 ile 2000 arasındaki dönemde kalkınmada birinci öncelikli bölgelerde %20, ikinci derece öncelikli bölgelerde %30, halka açık anonim şirketler ise açıklık oranına göre %30'a kadar düşürülmüş ve bu şekilde uygulanmıştır. 2005 yılı içerisinde gerçekleştirilen düzenlemelerle, gelir vergisi oranlarındaki indirimlere paralel olacak şekilde 2006'dan itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi de, dünya genelindeki eğilimler çerçevesinde %20'ye indirilmiş ve sistem rekabet edebilir duruma gelmiştir. Son yıllarda da değişime gidilmiştir. Kurumlar vergisi 2021 için %25, 2022 için %23, 2023 için ise % 20 olarak belirlenmiştir (Tablo 6).

Tablo 6: Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişimler

Yıllar	Kurumlar Vergisi		
	Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler		KV Oranı %
	KV Oranı %	GV Stopajı %	
1950-1959	10	10	35
1960-1967	20	20	35
1968-1979	25	20	35
1980-1981	50	1/2 Vergi Alacağı	35
1982-1984	40	1/3 Vergi Alacağı	40
1985-1993	-	-	46
1994-1998	-	-	25
1999-2003	-	-	30

2004	-	-	33
2005	-	-	30
2006-2013	-	-	20
2023	-	-	20

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistiki Veriler, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim 10.10.2022)

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergiler arasında en gelişmiş olandır. Diğer gider (yayılı muamele, toplu muamele vergisi gibi) vergilerinin taşıdığı sakıncaları bünyesinde taşımamaktadır. Bundan dolayı özellikle AB ülkelerinde ve dünyadaki pek çok ülkede uygulanmaktadır. Ülkemizde KDV bazı vergilerin kaldırılması ile 1985 yılında yürürlüğe girmiştir. Ancak dolaylı vergilerin yükümlüsü anonim olduğu için, dolaylı vergilerin şahsileştirilmesi genel olarak zor olmaktadır. Ayrıca bu vergileri kimin ne zaman nerede ödeyeceği de belirsiz olduğu için, dolaylı vergileri ödeme gücüyle uyumlu hale getirmek oldukça zorlu bir süreçtir. Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre adil olmadığı iddiası da bu nedenle sıklıkla gündeme gelmektedir. Dikey adaletin sağlanması için dolaylı vergilerde oran farklılaştırılması yapılabilir. Örneğin, zorunlu tüketim maddelerinin KDV oranları lüks tüketim maddelerine göre daha düşük tutulabilir.

Türkiye'de KDV oranları, standart ve indirimli oran uygulamalarından oluşur. Standart oran, çoğu mal ve hizmet için uygulanırken, indirimli oranlar belirli mal ve hizmetler için uygulanır. Vergi oranları, vergi gelirlerinin büyüklüğünü ve vergi adaletini etkiler. OECD ülkelerinde de KDV oranları, ülkelerin ihtiyaçlarına göre değişiklik gösterir. Standart oranlar, genellikle %15 ile %25 arasında değişirken, indirimli oranlar daha düşük olabilmektedir. Türkiye'de KDV oranları, OECD ülkelerinin ortalamalarının altında olduğu görülmektedir. Vergi oranlarının yüksekliği veya düşüklüğü, vergi yükünü ve dolayısıyla toplumdaki vergi adaletini etkileyebilir. Vergi politikaları, ekonomik büyüme ve sosyal adalet gibi hedeflerle uyumlu olmalıdır. Vergi politikalarının hedefleri, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısı, bütçe dengesi ve diğer faktörlere göre belirlenmelidir.

Tablo 7. 1975-2016 Yılları Arasında OECD Ülkelerinde KDV Oranları

Ülke Adı	KDV'nin Uygulanmasına Başlangıç Yılı	Standart Oran															İndirimli Oran**	
		1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014		2015
Avustralya	2000	-	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0,0
Avusturya	1973	16,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10,0/13,0
Belçika	1971	18,0	16,0	19,0	19,0	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	0,0/6,0/12,0
Kanada	1991	-	-	-	-	7,0	7,0	7,0	6,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	0,0
Şili	1975	20,0	20,0	20,0	16,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-
Çek Cumhuriyeti	1993	-	-	-	-	22,0	22,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	21,0	21,0	21,0	21,0	10,0/15,0
Danimarka	1967	15,0	20,25	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0
Estonya	1991	-	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0,0/9,0
Finlandiya	1994	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	24,0	0,0/10,0/14,0
Fransa	1968	20,0	17,6	18,6	18,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0	20,0	2,1/5,5/10,0
Almanya	1968	11,0	13,0	14,0	14,0	15,0	16,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	7,0
Yunanistan	1987	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	6,0/13,0
Macaristan	1988	-	-	-	25,0	25,0	25,0	25,0	20,0	20,0	20,0	25,0	25,0	27,0	27,0	27,0	27,0	5,0/18,0
İzlanda	1990	-	-	-	22,0	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	25,5	25,5	25,5	25,5	24,0	24,0	0,0/11,0
İrlanda	1972	19,5	20,0	23,0	23,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,5	21,0	21,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	0,0/4,8/9,0/13,5
İsrail	1976	-	12,0	15,0	15,0	17,0	17,0	17,0	15,5	15,5	15,5	16,0	16,0	17,0	18,0	18,0	17,0	0,0
İtalya	1973	12,0	14,0	18,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	22,0	22,0	22,0	4,0/5,0/10,0
Japonya	1989	-	-	-	3,0	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	8,0	8,0	-
Güney Kore	1977	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0
Letonya	1995	-	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	21,0	21,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	0,0/12,0
Lüksemburg	1970	10,0	10,0	12,0	12,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0	17,0	3,0/8,0/14,0
Meksika	1980	-	10,0	15,0	15,0	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	0,0
Hollanda	1969	16,0	18,0	19,0	18,5	17,5	17,5	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0	6
Yeni Zelanda	1986	-	-	-	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	0,0
Norveç	1970	20,0	20,0	20,0	20,0	23,0	23,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0/10,0/15,0
Polonya	1993	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	5,0/8,0
Portekiz	1986	-	-	-	17,0	17,0	19,0	21,0	21,0	20,0	20,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	6,0/13,0
Slovakya	1993	-	-	-	-	25,0	23,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10
Slovenya	1999	-	-	-	-	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	22,0	9,5
İspanya	1986	-	-	-	12,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0	4,0/10,0
İsveç	1969	17,7	23,5	23,5	23,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0/4,0/12,0
İsviçre	1995	-	-	-	-	6,5	7,5	7,6	7,6	7,6	7,6	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	0,0/2,5/3,0
Türkiye	1985	-	-	10,0	10,0	15,0	17,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	1,0/8,0
Birleşik Krallık	1973	8,0	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15,0	17,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0,0/5,0
OECD Ortalama		15,6	16,1	17,3	16,7	17,7	18,0	17,8	17,8	17,7	17,7	18,1	18,7	18,8	19,0	19,1	19,2	19,2

Kaynak: Vergi Raporu, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/219-5.pdf> (Erişim 17.03.2023)

2.3. Ayırma İlkesinin Değerlendirilmesi

Türk Vergi Sistemi'nde ayırma ilkesinin sağlanması amacıyla yapılan bazı uygulamalar vardır. Bu uygulamalar, alt başlıklar halinde incelenebilir.

2.3.1. Engelli İndirimi

Türk Vergi Sistemi'nde, engelli indirim ve engelli istisnası gibi vergi avantajları, Maliye Bakanlığı'nın 1972 yılında yayımladığı 105 sayılı Genel Tebliği ile uygulamaya konulmuştur. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan engellilik istisnası ile ilgili hükümlerin, gecikmelere, karışıklıklara ve yanlış anlaşılmalara yol açtığı gerekçesiyle, 1980 yılında 126 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış ve 27.12.1980 tarihli 2361 sayılı kanun ile yeni bir engellilik indirim uygulaması başlatılmıştır.

Engelli indirim, sakatlık indirim adıyla başlangıçta sadece ücretlileri kapsayan bir vergi indirim olarak tanımlanmıştı. Daha sonra, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, indirimin adı engelli indirim olarak değiştirilmiş ve kapsamı genişletilmiştir. 01.01.1999 tarihinden önce hizmet erbabı olan ücretlilerin yararlandığı vergi indirim dışında, hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli bireyler, engelli serbest meslek erbabı, serbest meslek çalışanları tarafından bakılan engelli kişiler ve basit usulde vergilendirilen engelli sanatkar ve esnaflar da kapsama dahil edilmiştir.

Engelli indirim için çalışma gücünün kaybedilen oranlarına göre farklılık gösteren üç farklı derece tanımlanmıştır. Buna göre, çalışma gücünün asgari %80'ini kaybeden hizmet erbabı birinci derece sakat, %60'ını kaybeden hizmet erbabı ikinci derece sakat ve %40'ını kaybeden hizmet erbabı üçüncü derece sakat olarak kabul edilmektedir.

4842 sayılı kanunun 16. maddesiyle her yıl, bir önceki yıla dair Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması kararlaştırılmıştır.

Tablo 8'de görüldüğü üzere her yıl engelli indirim oranı değişmektedir. Örneğin 1. derece engelliler için 2014 yılında indirim miktarı 800 iken 2022'de 2000 olmuştur.

Tablo 8: Engellilik İndirim Tutarı

	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014
I. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş olanlar)	2.000	1.500	1400	1200	1000	900	900	880	800
II. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş olanlar)	1.170	860	790	650	530	470	460	440	400
III. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 40'ını kaybetmiş olanlar)	500	380	350	290	240	210	210	200	190

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Engellilik İndirim Tutarı <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>, (Erişim 16. 09. 2022).

Tablo 8’de de görüldüğü üzere engelli indirimi kapsamında engelli olanlar ilgili indirimden yararlanmak suretiyle ayırma ilkesi kapsamında vergi oranlarında ciddi azalmayı sağlamaktadır. Ancak engelli indiriminden faydalanabilmek için asgari %40 sınırından yüksek olması ve bütün gelir unsurlarını içine almasının ayırma prensibi kapsamında engelli indiriminin sağlanması ilkesine uygun olmadığı ifade edilmesi gerekir.

2.3.2. Muafiyet ve İstisnalar

Dolaysız vergilerde, vergi ödeme gücüne göre en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirimler, muafiyetler ve istisnalar gibi uygulamaların kullanılması, vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olabilir ve daha etkili sonuçlar alınabilir. Böylece vergi yükü, bireylerin gelir seviyelerine ve diğer faktörlere göre daha adil bir şekilde dağıtılabilir ve vergi sistemi daha etkili bir şekilde işleyebilir.

G.V.K.’nın 9. maddesinde esnaf muafiyetinin sosyal ve ekonomik açıdan zayıf olan esnafları koruyabilmek için konulduğu, söz konusu muafiyetin aynı zamanda vergi tahsili açısından katlanılacak maliyetin tahsil tutarından fazla olabileceği konusunun göz önünde bulundurularak düzenlendiği görülmektedir. G.V.K.’nın 15.maddesinde ise yabancı devletlerin ülkemizdeki konsolos (fahri konsolos dahil değil), maslahatgüzar ve elçileri ile konsolosluk ve elçilik mensupları ve ilgili devletin uyrukluğunda olan memurların, ülkemizde resmi bir göreve memur olanların ilgili sıfatları nedeniyle ve karşılıklı olma

koşuluyla gelir vergisinden muaf olmaları ve söz konusu muafılığı menkul sermaye iradi üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiyi kapsamadığı da ifade edilmiştir.

G.V.K.'nın 16; 18; 20-30; maddelerinde istisnalar yer almaktadır. İlgili maddeler genel olarak değerlendirildiğinde, vergi adaletine zarar verecek unsurların olmadığı görülür. İlgisi istisnalar sırasıyla yabancı konsolosluk ve elçiliklerin 15.madde kapsamında olmayan hizmetler ve memurlar için, bazı serbest meslek gelirlerinde, PTT acentelerinde, eğitim ve öğretim işletmelerinde gelir istisnası, haklar ve gayrimenkullerde, bazı ücretlerde, menkul sermaye iratlarında, gider karşılıklarında yardım ve tazminatlarda, vatan hizmetleri yardımlarında, tayin bedelleri ve teçhizatlarında, mükâfat, ikramiye ve teşviklerde, panayır ve sergilerde olan ticari faaliyetlerdeki kazançlar şeklindedir. Bunların haricinde G.V.K'nın 63. ve 89. maddelerinde ise tasarruf teşvik, bazı kültürel ve sosyal amaçlı indirimler yer almaktadır.

İstisna ve muafiyetlerin getirilmesi zorunlu olmakla beraber, genellikle temel hedefleri olan mevcut sosyal ve ekonomik yönlerinden saptırıldıklarından, kısıtlı tutulması ve sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Türk vergi kanunları bu perspektiften değerlendirildiğinde, istisna ve muafiyetlerin bazı kanunlarda gereğinden fazla olabildiği görülebilmektedir. İstisna ve muafiyetler, mükellef sayısını azaltarak, vergi matrahının daraltılmasına yol açarak vergiden beklenen gelirin elde edilmemesi neticesini doğurur. Söz konusu durumda vergi yükü, vergi kapsamındaki işlemler ve kişilere yoğunlaşmaktadır. Vergi gelirlerinin düşmesi, yeni vergilerin konulmasına veya var olanların oranlarının arttırılmasına yol açar. Bilhassa katma değer, kurumlar ve gelir vergileri türünden ana vergilerdeki istisna ve muafiyetler, ekonomik sıkıntıların çoğaldığı dönemlerde incelenerek azaltılmaya çalışılmasına karşın, bir süre sonra benzer ya da yeni istisnalara kanunlarda tekrardan yer verilir. Dolayısıyla bir defa verilen istisna ve muafiyetlerin gerekçesi ortadan kalksa dahi, söz konusu mükellef gruplarının direncinden dolayı kolay bir şekilde kaldırılması söz konusu değildir ve hedeflerinden uzak bir şekilde uzun yıllar sürebilmektedir.²³⁶

²³⁶ Kamil Mutluer vd. *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 3. b., İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 291.

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİLERE İLİŞKİN GENEL ADALET DEĞERLENDİRMESİ

Türk vergi sisteminde vergi adaleti; vergi yükü ve vergi esnekliği, dolaysız ve dolaylı vergiler, gelir dağılımı ve vergi kayıp ve kaçakları şeklindeki göstergeler çerçevesinde değerlendirilecektir.

3.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Yükü ve Vergi Esnekliği

Toplum içerisindeki hâkim anlayışa göre vergi adaleti için vergi yükünün mükellefler arasında adil şekilde paylaşılması gerekmektedir. Bu yükün adil bir şekilde dağıtılması, toplumların vergiye ve bunu ödemeye karşı olan bakış açılarını etkiler.²³⁷

Tablo 9: Genel Bütçede Vergi Yükü

GSYH, GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ VE VERGİ YÜKÜ (2002-2022) (Bin TL)			
YILLAR	GSYH	VERGİ GELİRLERİ	VERGİ YÜKÜ
	(2009 BAZLI)	(*)	(%)
	(1)	(2)	(2/1)
2002	362.109.648	59.644.416	16,5
2003	472.171.775	81.783.798	17,3
2004	582.852.799	100.373.326	17,2
2005	680.275.847	119.627.198	17,6
2006	795.757.109	137.480.292	17,3
2007	887.714.414	152.835.111	17,2
2008	1.002.756.496	168.108.960	16,8
2009	1.006.372.482	172.440.423	17,1
2010	1.167.664.479	210.560.388	18
2011	1.404.927.615	253.809.179	18,1
2012	1.581.479.251	278.780.848	17,6
2013	1.823.427.315	326.169.164	17,9
2014	2.054.897.828	352.514.457	17,2
2015	2.350.941.343	407.818.455	17,3
2016	2.626.559.710	459.001.741	17,5
2017	3.133.704.267	536.617.206	17,1

²³⁷ Yereli ve Ata, a.g.e., s. 21.

2018	3.758.773.727	621.536.356	16,5
2019	4.311.732.766	673.859.718	15,6
2020	5.048.220.067	833.250.502	16,5
2021	7.248.788.983	1.164.988.132	16,1
2022	15.006.574.157	2.353.285.988	15,7

Kaynak: Gelir idaresi Başkanlığı.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm
(Erişim Tarihi: 17.03.2023)

Vergi esnekliği, mali literatürde vergi hasılatı esnekliği olarak da adlandırılan bir katsayıdır ve belirli bir dönemdeki vergilerdeki değişimin GSYH'deki değişime oranlanmasıyla hesaplanır. Bu katsayı, vergi adaletini değerlendirmede kullanılan ölçülerden biridir. Çünkü vergi oranları, artan oranlılık düzeyi ve GSYH'deki değişimler gibi faktörler vergi esnekliği katsayısını etkiler. Özellikle artan oranlılık, vergi esnekliğini belirleyen önemli bir unsurdur ve bu katsayı aynı zamanda vergi sistemindeki artan oranlılığın seviyesini de gösterir. Eğer vergi esneklik katsayısı 1'den büyük ise vergilerin artış oranının GSYH'deki artış oranından daha fazla olduğu anlaşılır ve bu vergi yapısının esnek olduğunu gösterir. Ancak eğer katsayı 1'den küçükse, vergilerdeki artış oranının GSYH'deki artış oranından daha düşük olduğu anlaşılır ve bu da vergi yapısının esnek olmadığını ifade eder.²³⁸

Tablo 10: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafı Yurtiçi Hasılaya (GSYH) Göre Esneklikleri

Yıllar	VERGİ GELİRLERİNİN	GSYH	ESNEKLİK
	YILLIK ARTIŞI (%)	YILLIK ARTIŞI (%)	
2003	37,90	30,39	1,25
2004	23,85	23,44	1,02
2005	18,51	16,71	1,11
2006	14,64	16,98	0,86
2007	13,11	11,56	1,13
2008	11,04	12,96	0,85
2009	3,33	0,36	9,24
2010	20,07	16,03	1,25
2011	20,69	20,32	1,02

²³⁸ Filiz Giray, Gizem Zeren, 'Özel Tüketim Vergilerinde Vergi Gelir Esnekliği: Türkiye ve OECD Karşılaştırması', *Journal of Life Economics*, 7(3), 2020, ss. 241-242.

2012	11,50	12,57	0,92
2013	15,86	15,30	1,04
2014	9,30	12,69	0,73
2015	15,82	14,41	1,10
2016	13,84	11,72	1,18
2017	18,22	19,31	0,94
2018	17,90	19,95	0,90
2019	11,10	14,87	0,75
2020	19,89	16,89	1,18
2021	41,95	42,84	0,98

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_4.xls.htm, (Erişim 26.09. 2022).

Tablo 10’da göre 2021’de vergi gelirlerinin yıllık artışı %41,95 olarak gerçekleşirken, GSYH’deki yıllık artış ise %42,84 seviyesinde gerçekleşmiştir. İlgili artışlar, bir önceki yıla göre değerlendirildiğinde iki katından fazladır. Vergi esnekliği katsayısı bazı yıllarda 1’den fazla iken bazı yıllarda 1’in altında kalmıştır. Bu katsayının en düşük olduğu yıl 2019 yılıdır. En yüksek olduğu yıllar 2016 ve 2020 yıllarıdır. Vergi esnekliğinin 1’in altında kalması artan oranlılığın vergi adaletini sağlayacak düzeyde olmadığını göstermektedir.

Mükelleflerin gelirleri arttıkça, vergi matrahları da artacaktır ve ödenen verginin gelire olan oranı da buna bağlı olarak artacaktır. Söz konusu durumda artan oranlı gelir vergisinde bahsedilir. 2022 yılındaki gelir vergisi matrah dilimleri ve uygulanacak olan vergi oranları Tablo 11’de yer almaktadır.

Tablo 11: 2022 Geli Vergisi Tarifesi

Ücret Dışındaki Gelirler	
Gelir Dilimleri	Vergi Oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası	%40

Ücret Gelirleri	
Gelir Dilimleri	Vergi Oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL, fazlası	%40

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://gib.gov.tr/node/157433> (Erişim Tarihi: 01.07.2022).

Tablo 11'de gösterildiği gibi, özellikle ücret gelirleri açısından, gelir vergisi matrah dilimleri arasında önemli farklar vardır. Bu durum, vergi adaletsizliğini göstermektedir. Özellikle ikinci gelir vergisi diliminden üçüncü dilime geçildiğinde, vergi matrahındaki artış dikkat çekicidir. Dördüncü gelir vergisi dilimine geçildiğinde ise kişinin geliri ne kadar yüksek olursa olsun, yine aynı oranda vergilendirilmektedir. Bu durum, gelirin birinci vergi dilimine tabi olanlar ile son vergi dilimine tabi olanlar arasındaki nihai fayda farkını azaltır. Daha farklı bir ifadeyle her vergi dilimindekiler öncelikle zorunlu gereksinimlerini karşılamaktadır. Ancak zorunlu gereksinimler karşılanırken bile az kazananla çok kazanan arasında ciddi farklar oluşacaktır. Zorunlu gereksinimlerden yeme, içme ve barınma türünden durumlardan yüksek gelire sahip olanlar daha kaliteli bir şekilde faydalanır. Gelir vergisi dilimlerinin artmasıyla beraber zorunlu ihtiyaçlarını karşılayanlar, gelirlerinin artmasıyla birlikte daha lüks ürün ve hizmetleri tercih etmeye başlar. Zorunlu ihtiyaçlarını karşılayan ve lüks ürünlere de sahip olanların bir noktadan sonra faydalarında azalma meydana gelecektir. Bu yüzden gelir vergisinin artması sonucunda vergi seviyeleri ve ödenen verginin de artması, gelir sahipleri arasındaki eşitliği ve adaleti sağlamaya katkı veren bir etken olarak kabul edilmektedir.

3.2. Türkiye’de Vergi Adaleti Açısından Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Karşılaştırılması

Türkiye ekonomisinde 1990’lardan başlayarak kamu açıklarının hızlı artışı, vergi gelirlerinin iç borçları karşılamaya dahi yetmemesi, kamunun nakit açığı için iç borçlanmaya gitmesi gibi durumlar nedeniyle bütçe büyüklükleri etkilenmiştir.²³⁹

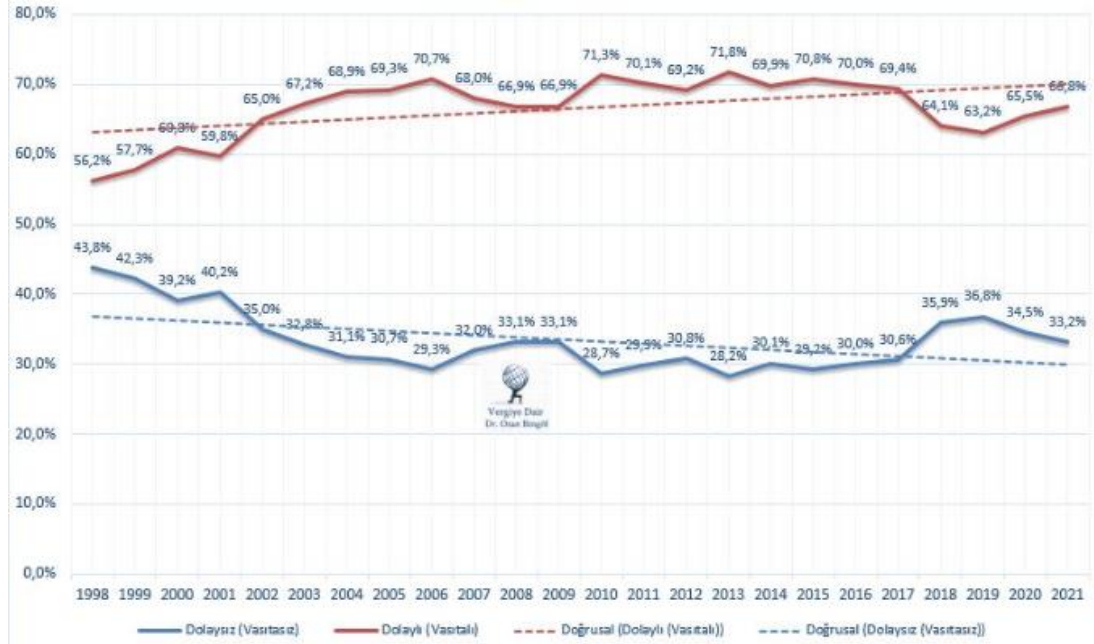
1994-1999-Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizleri ile 1999 Marmara depremi gibi olaylar, artan faizlerin finansmanı ve kamu gelir ihtiyacının karşılanması için dolaylı vergilere daha fazla ağırlık verilmesine yol açmıştır. Bu süreçte, özel tüketim vergisi ve özel iletişim vergisi gibi dolaylı vergiler uygulanmaya başlanmıştır. 2008 küresel krizi ise ABD’de bankacılık krizi olarak ortaya çıksa da, ülkemizde reel sektör krizi olarak etkisini göstermiştir. Hükümet, daralan tüketim seviyelerini arttırmak için dolaylı vergilerde süreli indirimler yaparak, krizi aşmak için çeşitli tedbirler almıştır. Bu süreçte, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı azalmıştır.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin etkileri farklı açılardan tartışılabilir. Fakat esasen üzerinde durulması gerekli olan nokta, dolaylı vergilerin ödeme gücüne varmada negatif etkilere sahip olduğu ve dolaysız vergilerin de olması gerektiği gibi uygulanması durumunda vergi ödeme gücüne pozitif etki yapmasıdır. Söz konusu durum genel kabul gören bir görüştür ve gelişmiş ülkelerin önemli kısmının vergi sistemlerinde dolaysız vergilerin payının dolaylı olanlara kıyasla daha yüksek olması hedeflenmektedir. Gelişmiş ülkelerdeki dolaysız vergiler, vergi gelirlerinin yaklaşık olarak %60’lık kısmını meydana getirmektedir. Ülkemizdeki durum ise dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının 1980’den sonra sürekli azaldığı şeklindedir.

Şekil 2’de Türkiye’de 1998-2021 döneminde dolaylı ve dolaysız vergilerin seyri gösterilmektedir.

²³⁹ Susam ve Oktayer, a.g.e., s. 105.

Şekil 2: Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payları

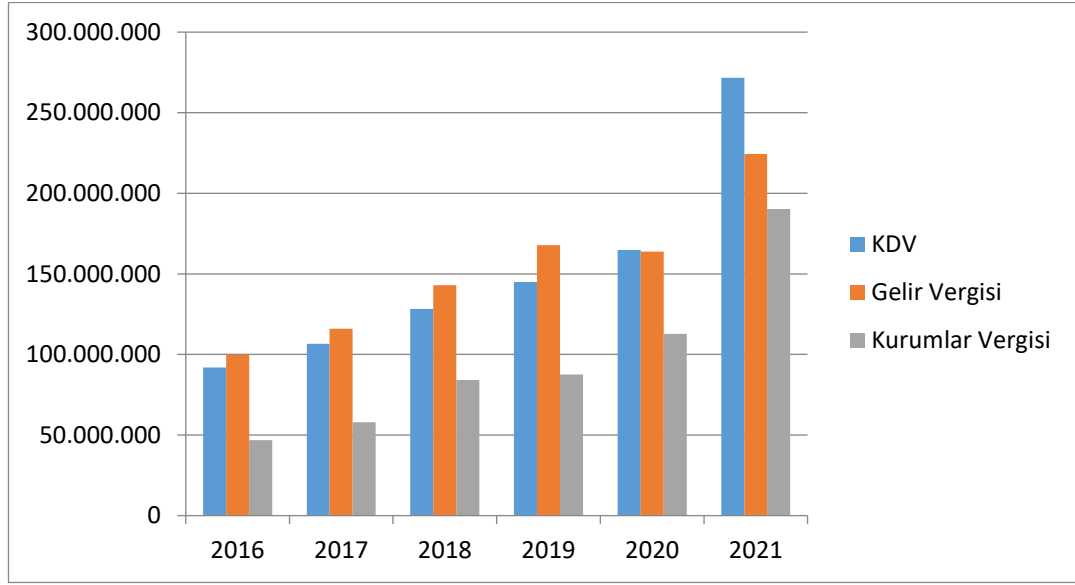


Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, <https://www.ssb.gov.tr/>, (Erişim tarihi: 15. 08. 2022).

Şekilde 2’de görüleceği gibi 1998 yılında vergi yapısı %43,8 dolaysız, %56,2 dolaylı vergilerden oluşurken, 2020 yılına gelindiğinde dolaylı vergilerin payı %66,8 seviyesine kadar çıkmıştır. 1998 ile 2020 arasındaki dönemde dolaylı vergilerin oranının %70’in üzerine çıktığı dönemler dahi olmuştur. 2018 yılında dolaylı vergilerde önemli bir düşme olmuştur. Buna karşın dolaysız vergilerde yükselme görülmektedir. Ancak 2019 yılından itibaren tekrar dolaylı vergileri payında artma, dolaysız vergilerde azalma görülmektedir. Dolaysız ve dolaylı vergiyle alakalı uzun vadeli eğilimin ise dolaylı vergi oranlarının toplam vergiler içerisindeki payının artma, dolaysız vergilerin payının ise azalma şeklindedir.

KDV, diğer vergilerden farklı olarak vergi gelirleri içindeki büyük payıyla da öne çıkmaktadır. Aktif mükellef sayısı açısından birinci sırada yer alan KDV'nin, potansiyel olarak vergi gelirleri içinde de önemli bir yer tutabileceği ifade edilmektedir. KDV gelirleri, gelir ve kurumlar vergisi gelirleri ile karşılaştırıldığında aşağıdaki şekilde 2 yer almaktadır.

Şekil 2. KDV Gelirlerini İle Gelir ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Yıllara Göre Değişimi



Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2023Bütçe Gerekçesi.

Şekil 2’de 2000’li yıllarda KDV'nin vergi gelirleri için en yüksek paya sahip olan vergidir. İkinci sırada gelir vergisi ve üçüncü sırada kurumlar vergisi yer almaktadır. Dolaysız vergilerin payının artırılması vergide adaleti sağlamak adına önem arz etmektedir. Bu vergileri artırmak üzere vergi kaçakçılığı ve vergi kaybı ile mücadelede daha etkili denetim ve cezalandırma politikaları da uygulanabilir. Sadece 2020 yılında KDV ve gelir vergisinin payı büyük ölçüde eşitlenmiştir.

Vergide adaleti sağlamaya yönelik dolaysız vergi türlerine göre bileşimi önem arz etmektedir.

Tablo12’de, gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki pay oranları yıllar arasında dalgalı bir seyir izlemiştir. 2006 yılında gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir vergisinin payı %72,2, kurumlar vergisinin payı ise %27,8 olarak belirlenmiştir. Ancak 2023 yılına gelindiğinde, gelir vergisinin payı %41,2'ye düşerken, kurumlar vergisinin payı %58,7'e yükselmiştir. Bu değişim, vergi adaleti açısından ayırma prensibinin uygulanmaya çalışıldığının bir göstergesi olabilir. Ancak gelir vergisindeki düşüş, artan

oranlı vergi tarifesinin uygulanmasıyla dikleşme etkisi yaratmıştır ve bu durum vergilemede adaletsizliğe neden olmaktadır²⁴⁰.

Tablo 12: 2006-2022 Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Gelir Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2022
Geir Verg.	72,2	71,5	69,2	68,1	65,9	64,4	66,1	68,7	69,6	72	69,2	41,2
Beyana Dayalı	5,1	4,4	4,8	5,2	5,1	5,6	5,4	4,8	4,1	4,3	4,7	5,3
Basit Usulde	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,2
GV Tevkifatı	90,9	91,9	91,6	91,3	91,3	90,9	91,6	92,2	93,2	93,2	92,9	92,3
Geçici Vergi	3,4	3,1	3,1	2,9	3,0	2,9	2,5	2,5	2,3	2,1	2,0	2,3
Kurumlar Verg.	27,8	28,5	30,8	31,9	34,1	35,6	33,9	31,3	30,4	28,0	30,8	58,7
Beyana Dayalı	4,7	1,1	3,1	2,7	2,4	13,1	5,3	7,2	1,9	1,3	6,6	1,8
KV Tevkifatı	1,9	0,3	1,1	2,2	1,1	1,2	0,8	0,5	0,6	0,8	0,6	0,2
Geçici Vergi	93,4	98,6	95,8	96,1	96,5	85,7	93,9	92,3	97,5	97,9	92,8	98,1

Kaynak: Özalp Kılıç, “Türkiye’de vergi adaleti”. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 66, 2018, s.403.

Tablo 13: 2006-2022 Motorlu Taşıtlar, Emlak, Veraset ve İntikal ile Çevre Temizlik Vergilerinin Servet Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2022
Motorlu Taşıtlar Vergisi	63,2	65,6	64,9	66	61,2	59,04	61,5	61,7	57,4	57,1	56,1	52,1
Emlak Vergisi	29,4	27,3	28,3	27,3	32,4	34,3	32,3	32,3	36,8	37,6	37,8	40,1
Bina Vergisi	68,4	67,6	71,7	72,6	69,7	70,02	71,1	71,6	71,4	72	72,7	76,5
Arazi Vergisi	31,6	32,4	28,3	27,4	30,3	29,8	28,9	28,4	28,6	28	27,3	23,4
Veraset Ve İntikal Vergisi	2,5	2,3	2,4	2,5	2,6	2,5	2,7	2,8	2,7	2,8	3,4	6,3
Çevre Temizlik Vergisi	4,9	4,8	4,4	4,2	3,8	33,8	3,5	3,2	3,1	2,5	2,7	1,7

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasibat.gov.tr/> (Erişim: 17 Mart 2023)

Tablo 13’de, servet vergileri içinde en yüksek paya sahip olan vergi motorlu taşıtlar vergisi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu verginin dolaysız vergiler arasında yer alması

²⁴⁰ Kılıç, a.g.e., s.403.

nedeniyle vergilemede adaletin sağlanması beklenmektedir. Ancak emlak vergisi de servet vergileri arasında önemli bir paya sahiptir. Emlak vergisinin payı yıllar içinde dalgalı bir seyir izlemiş olsa da son yıllarda önemli ölçüde artmıştır. Ancak bu durum, kırsal kesimde yaşayan düşük gelirli grupların emlak vergisi gibi mali yükümlülüklerle karşılaşmasıyla sonuçlanabilir. Bu nedenle, vergi sisteminde adil sonuçlar elde etmek için gelecekte bazı düzenlemeler yapılması gerekebilir. Veraset ve intikal vergisinin servet vergileri arasındaki payı çok düşüktür ve bazı yıllarda çevre temizlik vergisinden bile daha düşük kalmaktadır. Bu verginin payının artırılması, toplumdaki gelir dağılımında adaletin sağlanması ve vergi yükünün daha adil bir şekilde dağıtılması açısından önemlidir²⁴¹.

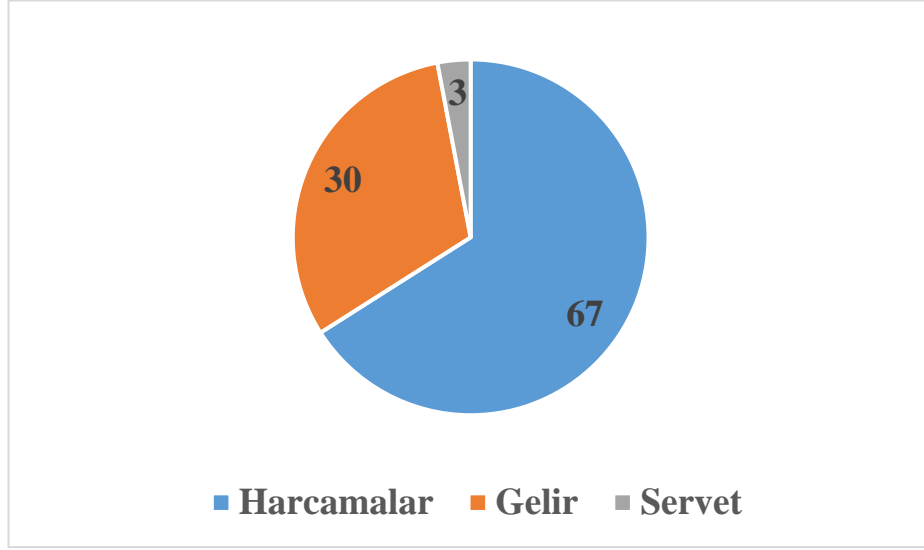
Çevre temizlik vergisi, vergi sisteminde adaleti sağlama konusunda tartışmalar yaratan bir vergi türüdür. Bu vergi, yükümlüsünden kolayca tahsil edilebilmesi ve vergi yükünün kolayca aktarılabilmesi nedeniyle dolaylı bir harcama vergisi olarak kabul edilir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın bu vergiyi "servet üzerinden alınan bir vergi" olarak sınıflandırması, verginin adil olup olmadığı konusunda bazı soru işaretleri doğuruyor. Bu tür vergilerde, vergi tutarı sabit olduğundan, yükümlülerin gelir düzeyleri göz önünde bulundurulmamaktadır. Bu nedenle, düşük gelirli bireylerin ortalama vergi yükü, yüksek gelirli bireylerin vergi yükünden daha fazla olabilir. Vergi sisteminde adaleti sağlamak için, dolaylı vergilerin, örneğin çevre temizlik vergisinin yeniden düzenlenmesi ve servet vergilerinin artırılması gibi önlemler alınması gerekmektedir²⁴².

Şekil 3'de genel yönetim bütçesinin gelir, servet ve harcama olarak dağılımı yer aşmaktadır.

²⁴¹ a.g.e., ss. 404-405.

²⁴² a.g.e., s.405.

Şekil 3: 2001-2022 Genel Yönetim Bütçe Dengesi



Şekilde 3’de 2001 ile 2022 yılları arasındaki servet, harcama ve gelir üzerinden toplanan vergilerin ortalama olarak gerçekleşme oranları yer almaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin, toplamdaki vergi gelirleri içerisindeki oranının ortalama olarak %67, gelir üzerinden alınanların oranı %30 ve servet üzerinden alınanların oranı ise ortalama olarak %3’tür. İlgili oranlar, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranını ne kadar yüksek olduğunu net bir şekilde ortaya koymaktadır.²⁴³

3.3. Türkiye’de Gelir Dağılımı

Toplumlarda, belli bir dönemde üretilen ürün ve hizmetlerin tamamını belirten milli gelirin sosyal gruplar veya kişiler arasındaki paylaşım şeklini belirleyen toplumsal ilişkiler, bölüşüm ilişkileri olarak isimlendirilir. Söz konusu ilişkiler neticesinde grup ve kişilere düşen gelir ise gelir dağılımı olarak adlandırılmaktadır.²⁴⁴

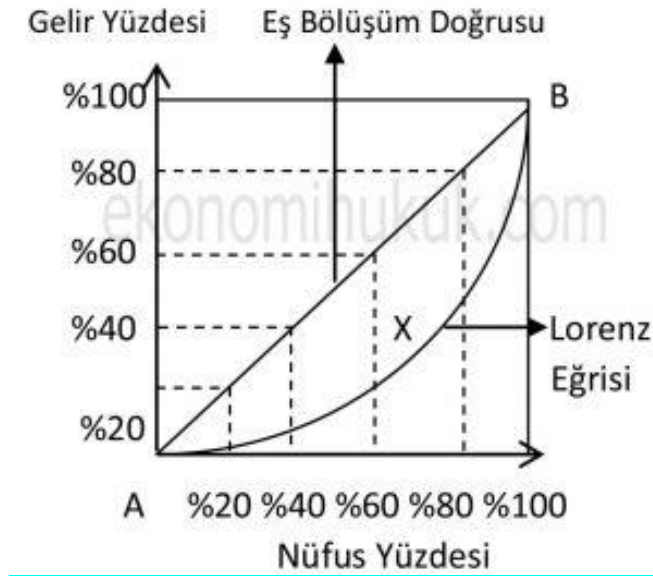
²⁴³ T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, 2023.

²⁴⁴ Ersezer, Devrim. “Gelir Dağılımı Politikası ve Araçları”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 2006, s. 256.

Adaletsiz gelir dağılımının olduğu ülkelerde toplum huzurunun sağlanması mümkün değildir. Mevcut adaletsizliklerin azaltılması ve gelir seviyesi düşük olanların gelirlerinin ekonomik büyümeye paralel olarak arttırılması, bu noktada büyük öneme sahiptir.²⁴⁵

Gelir dağılımı, bir ülkedeki mal ve hizmetlerin ekonominin farklı birimleri arasında nasıl paylaşıldığını ifade eder. Kişisel, faktörel, bölgesel ve sektörel olarak ele alınabilen gelir dağılımı, bir ekonomide üretilen milli gelirin bireyler veya hanehalkları arasında nasıl bölüştürüldüğünü gösterir. Kişisel gelir dağılımı ise, her bir bireyin milli gelirden ne kadar pay aldığını gösterir ve Lorenz eğrisi ile Gini katsayısı gibi yöntemlerle ölçülebilir. Lorenz eğrisi, ülkedeki milli gelirin farklı kesimlerinin elde ettiği payların birikimli olarak gösterildiği bir eğridir. Bu eğri, nüfusun yüzde 20'lik dilimleri için gelirden alınan yüzde payların geometrik birleşmesiyle oluşturulur ve gelir dağılımının adil olup olmadığını değerlendirmek için kullanılabilir (Şekil 4)²⁴⁶.

Şekil 4: Lorenz Eğrisi



Kaynak: <https://ekonomihukuk.com/buyume-kalkinma/lorenz-gini-katsayisi-nedir/> (Erişim tarihi: 17.03.2023).

²⁴⁵ DPT. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2603, ÖİK: 614, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı, 2001, s. 2.

²⁴⁶ Nazan Susam, Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, 4. b., Beta Yayınları, 2020, s. 128.

Gini katsayısı; gelir adaletsizliğini tek değerde özetler. Bireysel gelir dağılımını ölçmeden en fazla kullanılan araçlardan olan Gini katsayısı, 0 ila 1 arasında değişen bir katsayıdır. Toplumlardaki gelirin adil bir şekilde paylaşılması durumunda Gini katsayısı 0 değerini alırken, toplumdaki gelirlerin tamamının yalnızca bir kişi tarafından alınması durumunda ise bu katsayı 1 değerini almaktadır. Gini katsayısının değeri, gelir seviyesinin büyüklüğüyle ilgili olmayıp, farklı gelir seviyeleri arasında kalan kişi sayısı ile ilgilidir. Gini katsayısı, Lorenz eğrisine bağlıdır ve Lorenz ile köşegen arasında kalan alanın, köşegenin altında kalan toplam alan oranına eşittir. İlgili katsayının artması, eşitsizliğin ve adaletsizliğin artmasını, katsayının azalması ise adaletsizlik ve eşitsizliğin azalmasını gösterir.²⁴⁷

Gini katsayısı, önceki yıla kıyasla 0,009 azalmış ve 0,401 olarak tahmin edilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde, bilhassa son dönemlerde oluşan krizlerin ardından tavsiye edilen ekonomik programların önemli bir ayağı, sıkı maliye politikası olarak dikkat çeker. Bu ise kabaca kamu giderlerinin düşürülmesine ve/veya vergilerin arttırılması anlamına gelir. Ülkemiz, söz konusu politikaları uygulayan ülkelerin başında gelir. İlgili politikaların gelir dağılımında etkisinin çözümlenmesi, maliye politikalarının tasarlanmasına ciddi katkılar verebilir.²⁴⁸

Tablo 14’de hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 14: Sıralı Yüzde 20’lik Gruplar İtibarıyla Yıllık Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirinin Dağılımı (%), 2012-2021

Anket yılı	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir referans yılı	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Toplam	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
İlk yüzde 20 (En düşük)	5,9	6,1	6,2	6,1	6,2	6,3	6,1	6,2	5,9	6,1
İkinci yüzde 20	10,6	10,7	10,9	10,7	10,6	10,7	10,6	10,9	10,6	10,8
Üçüncü yüzde 20	15,3	15,2	15,3	15,2	15,0	14,8	14,8	15,2	14,9	15,1
Dördüncü yüzde 20	21,7	21,4	21,7	21,5	21,1	20,9	20,9	21,4	21,1	21,3
Son yüzde 20 (En yüksek)	46,6	46,6	45,9	46,5	47,2	47,4	47,6	46,3	47,5	46,7

Kaynak: TÜİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021.

²⁴⁷ DPT, 2001, s. 7.

²⁴⁸ Pınar, a.g.e., s. 293.

TUİK (2021) raporunda yer alan son yapılan araştırmaların neticelerine göre; en yüksek eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert gelirine sahip olan %20'lik kesimin toplam gelir üzerinden almış oldukları pay, bir önceki yıla göre %0,8 oranında azalmış ve %46,7 seviyesine gerilemiştir. En düşük gelire sahip olan %20'lik kesimin ise almış olduğu pay %0,2'lik artış ile %6,1 seviyesine çıkmıştır.

Gelir dağılımını değerlendirmede kullanılan bir başka gösterge olan eşdeğer hanehalkı kullanılabilir değerleri Tablo 8'de yer almaktadır. Toplam gelirden en yüksek payı alan %20'lik kesimin elde ettiği gelirin, en düşük payı alan %20'lik kesimin elde ettiği gelire oranı olarak hesaplanan P80/P20 oranı 8,0'dan 7,6'ya, gelirden en yüksek payı alan %10'luk kesimin elde ettiği gelirin, en az payı alan %10'luk kesimin elde ettiği gelire oranı olarak hesaplanan P90/P10 oranı ise 14,6'dan 13,7 seviyesine gerilemiştir.

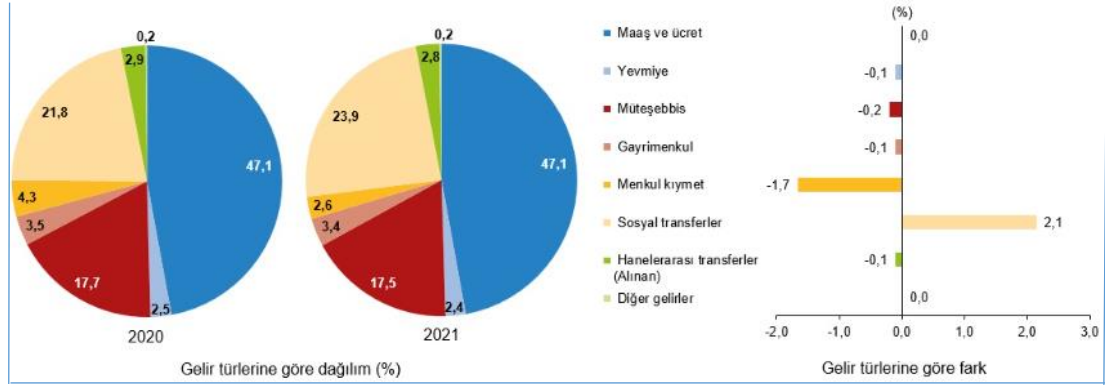
Tablo 15: Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirine Göre Gelir Dağılımı Göstergeleri, 2012-2021

Anket yılı	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir referans yılı	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
P80/P20 oranı	8,0	7,7	7,4	7,6	7,7	7,5	7,8	7,4	8,0	7,6
P90/P10 oranı	14,2	13,6	12,6	13,3	13,6	13,4	13,7	13,0	14,6	13,7
Gini katsayısı	0,402	0,400	0,391	0,397	0,404	0,405	0,408	0,395	0,410	0,401

Kaynak: TUİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021.

Gelir türleri itibariyle gelir dağılımı Şekil 4'de gösterilmektedir.

Şekil 5: Gelir Türlerine Göre Dağılım ve Geçen Yıla Göre Fark (2020- 2021)



Kaynak: TÜİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021.

2021 yılında TÜİK tarafından açıklanan verilere göre, toplam gelirin %47,1'i ücret ve maaş gelirlerinden oluşmuştur ve bu oran bir önceki yıla göre aynı kalmıştır. Sosyal transfer gelirleri ise %23,9 pay ile ikinci sırada yer almış ve bir önceki yıla göre %2,1 artış göstermiştir. Müteşebbis gelirleri ise %17,5 oranıyla üçüncü sıraya gerilemiştir ve bir önceki yıla göre %0,2 azalmıştır. Tarım gelirleri ise müteşebbis geliri içindeki payını bir önceki yıla göre %2,5 arttırarak %23,4'e yükseltmiştir. Sosyal transferler arasında dul-yetim ve emekli aylıkları oranı ise %1,7 azalarak %90,0 olmuştur (Şekil 4).

3.4. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları

Servet eşitsizliğinin fazla olması, gelir dağılımındaki bozukluklar, yüksek gelir seviyesine sahip grupların tüketim eğilimlerinin yüksek olması, enflasyondaki artışlar, tarımdaki ekonomik payın yüksekliği nedeniyle mükelleflerin vergi ödemesi ve buna bağlı olarak devletin vergi gelirleri olumsuz yönlü olarak etkilenmektedir.²⁴⁹

Ülkemizde gerçekleştirilen vergi reformları incelendiğinde, kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarında indirimler yapılmak suretiyle vergi tabanını genişletmek, buna rağmen kısa dönemde vergi gelirindeki azalmalardan kaçınabilmek amacıyla tüketim vergi oranlarını yükseltmek gibi vergi politikası izlendiği kabul edilebilir. Türk Vergi

²⁴⁹ Osman Yaraşlı Genç. *Türkiye'de Vergi Reformu*, Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı, 2005, s. 116.

Sistemi’nde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerindeki oranının yüksek olmasına rağmen, vergi tabanının darlığından dolayı Türkiye, OECD ülkeleri içindeki düşük vergi yüküne sahip olan ülkeler arasında yer almaktadır. Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının bir sonucu olarak görülmelidir.

Tablo 16’da 2020 ve 2021 yılı aralık ayı verileri yer almaktadır. Tablo 16’ya göre gelir vergisinde % 7.2’lik bir artışla 2.2 milyona, gelir stopaj vergisinde % 8,4’lük bir artış ile 3.5 milyona, gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ)’de % 2,5’lik bir artış ile 2.1 milyona, basit usulde gelir vergisinde % 3.5’lik bir artış ile 837 bine, kurumlar vergisinde % 7.4’lük bir artış ile 986 bine, KDV’de % 7,4’lük bir artış ile 3.1 milyona erişildiği görülmektedir. Mükellef sayısı itibariyle en yüksek grubunu stopaja tabi olan mükellefler oluşturmaktadır.

Tablo 16: Türkiye’de Faal Mükellef Sayıları

Vergi türü	2020 Aralık	2021 Aralık	Değişim (Yüzde)
Gelir Vergisi	2.086.100	2.235.576	7,2
Gelir Stopaj Vergisi	3.238.862	3.510.153	8,4
GMSİ	2.056.305	2.107.353	2,5
Basit Usulde Gelir Vergisi	808.571	836.871	3,5
Kurumlar Vergisi	918.229	986.318	7,4
Katma Değer Vergisi	2.946.139	3.164.072	7,4

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Faaliyet Raporu, 2021.

2005 yılında Türkiye, toplam nüfustaki gelir vergisi faal mükellef oranının %3 olmasından dolayı OECD ülkeleri içindeki en düşük ülke konumundadır. Söz konusu oran Meksika’da %8, Japonya’da %16, Yunanistan’da %33, Almanya’da %35, ABD’de %46 ve Polonya’da %62’dir. Bu durum aynı zamanda Türkiye’de adaletsiz vergi yüküne yol açmaktadır. Benzer olarak gelişmiş ülkelerde direkt vergi oranının da %35 düzeyinde olduğu kabul edildiğinde, Türkiye’deki sistemin vergileri ödeme gücünün tam

uygulanamadığı harcama vergilerinden veya küçük bir mükellef gruptan aldığı söylenebilir.²⁵⁰

Ülkemizdeki vergi mükellefi sayısının az olması, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonominin varlığı, toplam vergi gelirini düşürmekte ve vergi ödeme gücü prensibinin hedefi olan adalet ilkesine zarar vermektedir. Farklı zamanlarda gerçekleştirilen çalışmalar, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin yüksek boyutlara ulaştığını ortaya koymaktadır. Dünya Bankası araştırmacılarınca 1999 ile 2007 yılları arasındaki dönem için gerçekleştirilen çalışmada, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin yaklaşık olarak GSYİH'nın %31,3'ü olduğu tespit edilmiştir.

Vergi kaçakçılığının büyüklüğü, Tablo 17'de Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yapılan vergi inceleme sonuçlarına bakılarak değerlendirilebilir. Dikkat edilecek olursa, 2003 yılı için incelenen matrahtan bulunan matrah farkı, gerçek matrahın %42,4'ünü, 2008 için %72,8'ini ve 2012 için ise %11'ini oluşturmaktadır. Ortalama olarak ise tespit edilen matrah farkı, gerçek matrahın %41,3'lük bölümüne eşit olmaktadır. Bu ise kayıtlı mükelleflerin dahi her 100 TL'lik gelirinin 41 TL'sini vergiden kaçırdıkları anlamına gelebilmektedir.

Tablo 17: Mükelleflerin Denetlenme Sıklığı

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Denetlenme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.alomaliye.com/2017/01/10/2016-yili-faal-mukellefsayilari/> (Erişim 16.09.2022).

Modern vergilemenin temel esaslarından olan beyan usulünün 1950'de vergi sistemimize girmesi, vergi denetim birimlerinin oluşturulmasına yönelik çalışmaları zorunlu hale getirmiştir. Maliye örgütündeki son düzenleme ise 16.05.2005 tarihinde geçerli olan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile

²⁵⁰ Demirli, a.g.e., s. 316.

gerçekleştirilmiştir.²⁵¹ Günümüzdeki Gelir İdaresi ise Gelirler Genel Müdürlüğü'nün mahalli ve merkezi denetim faaliyetlerinin başarı durumunun ortaya konması noktasında önem taşımaktadır. Bu kapsamda, ülkemizde vergi denetiminde etkinlik var mıdır? Vergi kaçakçılığının engellenmesine yönelik etkin denetimler söz konusu mudur? Eğer etkili değilse buna yönelik hangi tedbirler alınmaktadır? Söz konusu sorulara yanıt olarak ülkemizde gerçekleştirilen uygulamalar gösterilecektir. Öncelikle mükelleflerin denetleneme oranlarını Tablo 10'daki verilere göre ele almak gerekir.

2012 ile 2016 yılları arasındaki döneme bakıldığında, denetim sıklığının 2013 yılında 2012'ye göre arttığı görülür. Bunun yanında 2015'e göre 2016'da denetim sıklığı azalmıştır. Söz konusu hususların nedenleri incelenmeli ve gerekli tedbirler alınmalıdır. Tedbir alınmaması, vergi kaçakçılığını artırır ve kamu gelirlerinin azalmasına ve buna bağlı olarak da vatandaşlara verilecek hizmetlerin azalmasına yol açacaktır. Ayrıca Türkiye'de vergi bilincinin oluşturulması, denetimdeki personellerin liyakatli ve ülkesini seven kişilerden seçilmesi, vergi mevzuatlarının mükelleflerin lehine olacak şekilde düzenlenmesi, vergi denetimlerinin daha sık yapılması ve denetimlerin kurum, kişi ve siyasi örgütlenmelerden bağımsız olarak yapılması gerekir.²⁵²

Türkiye'de vergi düzeylerinin son yıllardaki düşüşü dikkate alındığında, devletin vergi kaçakçılığıyla mücadele etmesine ek olarak vergiden kaçınmanın sınırlandırılmasına yönelik düzenlemelere de ağırlık vermesi gerektiğini düşündürür. Avrupa Birliği'nin vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaya dair 01/01/2013 tarihli son eylem planı, konuya adeta örnek teşkil eder. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı türünden kurumların yanında uluslararası danışmanlık kuruluşlarının da kayda değer çalışmaları vardır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan "2013-2017 Stratejik Planı" ve Ernst & Young tarafından hazırlanan "Genel Vergiden Kaçınma Kuralların Yükselişi" isimli raporu, bu kapsamdaki çalışmalara örnek olarak gösterilebilir. Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu "2013-2017 Stratejik Planı" içerisindeki ekonomiyi genişletmek ve

²⁵¹ Zafer Ünlü, "Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Analizi". Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s. 17.

²⁵² Erkan Uzun, "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Türkiye'de Görev Yapan Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları". *Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi*, 6(43), 2019, s. 2937.

mali suçların azalmasını sağlamak, planın temel hedefleri arasındadır. İlgili plana göre kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek ve kamuya olan güveni arttırmak için düzenlemeler yapılacak ve denetim faaliyetlerindeki etkinliklerin artması sağlanacaktır.²⁵³

2013-2017 Stratejik Planı içinde vergiden kaçınmanın kısıtlanması amacıyla bazı düzenlemelerin yapılacağına dair hususlar vardır. İlgili plana göre kayıtlı ekonominin büyütülmesi için ilk olarak vergi mevzuatı incelenecek, varsa kayıt dışılığına yol açan hükümler kaldırılarak, gerekli olan düzenlemeler yapılacaktır. Nitekim son dönemlerde Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun tek bir kanun haline getirilerek sade olmasını sağlamaya yönelik adımlar ile elektronik ticarete vergi kaybını engellemek için gerçekleştirilen çalışmalar, bu duruma örnektir.²⁵⁴

Bu düzenlemelerin yanında planda, kayıtlı ekonominin önemli olduğuna dair toplumsal bilinci oluşturmaya yönelik faaliyetlerin yapılması, vergi sistemine aykırı hareket etmenin maliyetlerinin yükseltmesi, para hareketlerinin takibi için düzenlemeler yapılması, vergi denetimlerindeki verimlilik ile incelemelerin kısa sürede tamamlanması gibi bazı hedefler de vardır. Türkiye'de vergi kaçak ve kayıplarının önüne geçilmesi için uygulanan politikalar, aşağıda yer alan Şekil 4'de gösterilmiştir.²⁵⁵

²⁵³ Maliye Bakanlığı, 2013-2017 Stratejik Planı, 2017, s. 26.

²⁵⁴ a.g.e., s. 27.

²⁵⁵ Uzun, a.g.e., s. 2937.

Şekil 6: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Uygulanan Politikalar

Vergi tabanını adil ve öngörülebilir şekilde genişletmek

Basit, küresel gelişmelere duyarlı ve rekabet gücünü artıran bir vergi sistemi oluşturmak

Mali disiplini ve sürdürülebilir büyümeyi gözeterek kaynak tahsis ve kullanım süreçlerini etkinleştirmek

Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilmesi, izlenmesi ve raporlanmasını sağlamak

Kamu taşınmazlarını ekonominin ihtiyaçlarına uygun olarak proaktif bir şekilde yönetmek

Kayıtlı ekonomiyi genişletmek ve mali suçları azaltmak

Kayıtlı ekonomiyi büyütme

Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile etkin mücadele etmek

Muhakemat ve hukuki danışmanlık hizmetlerinde etkinliği artırmak

Kurumsal kapasiteyi artırmak

Stratejik yönetimi, insan kaynaklarını, teşkilat yapısını, teknolojik altyapıyı ve kurum kültürünü geliştirmek

Kaynak: Uzun, a.g.e., s. 2938.

SONUÇ

Vergilemede adalet kavramı, vergilerin özellikle günümüzdeki anlamına ulaştığı yani ödenmesi zorunlu cebri bir ödeme olarak kabul edildiği dönemlerden itibaren en önemli konu olmuştur. Herkes için geçerli bir adalet tanımının yapılması zordur. İlgili durum vergilemedeki adalet kavramı için de bu şekildedir. Fakat vergilemede adalet, genel olarak mükellefler üzerindeki vergi yükünün orantılı ve adil olarak dağıtılması şeklinde tanımlanabilir. Vergi, kamu gelirleri içinde hem miktar hem de yarattığı etkiler açısından en başat türdür. Bu nedenle bir ülkede optimal vergilemeyi sağlamada esas alınacak konuların başında vergi adaleti gelmektedir. Bu çalışmada, vergi adaleti kavramının Türkiye’de uygulanan vergi politikalarındaki etkinliği incelenmiştir. Türkiye’de ise herkesin üzerine düşeni yaptığı adil ve hakkaniyetli bir vergi sistemini ifade eden vergi adaletini geliştirmek için son yıllarda önemli vergi politikası değişikliklerine gitmiştir. Bu politikaların Türkiye’de vergi adaletini sağlamadaki etkinliği, politika yapıcılar ve uzmanlar arasında tartışma konusu olmuştur.

Ülkemizde 1982 Anayasa’nın 73.maddesi, vergi yükünün insanlar arasında dengeli ve adil olması gerektiğini ve maliye politikalarında bu durumun göz önünde bulundurulmasını bildirmektedir. İlgili hükme göre vergi sistemi, artan oranlı vergilendirmenin ağırlıkta olduğu ve bireysel durumların dikkate alınması suretiyle vergilemenin gerçekleştirildiği sistem olmak zorundadır. Bu ise gelirler üzerinden alınan vergilerin sistemde daha fazla ağırlığının olmasını gerektirir.

Ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergilerin yani dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının ortalama olarak %66, gelir üzerinden alınanların oranı %31 ve servet üzerinden alınanların oranı ise ortalama olarak %3’tür. İlgili oranlar, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda ülkemizde dolaylı vergi yükünün OECD ve AB ülkelerine kıyasla çok yüksek olduğu bilinmektedir. Özellikle ülkemizde hizmet ve ürün vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı OECD ortalamasından oldukça yüksektir. Ayrıca Türkiye’deki gelir dağılımında görülen adaletsizliğin sebepleri arasında dolaysız

vergilerde vardır. Bu duruma yol açan etmenlerden biri; 1980 yılından sonra kurumlar ve gelir vergisi oranlarının küreselleşmenin de etkisiyle düşürülmesi, günümüzde uygulanan kurumlar vergisinde uygulanacak tavanın %22, gelir vergisinde ise %35 olmasıdır. Farklı bir başka etmen gelir vergisi tarifesinin dilim sayılarının geçmişten günümüze azaltılmış olması ve dilimlere uygulanacak vergi oranlarının arasının ciddi şekilde açılmasıdır. Gelir vergisi tarifesinin, gelir dağılımına müdahale etme anlamında etkinliğinin kısıtlayan özelliklerden bir başkası ise tüm gelir unsurlarına ortak olacak şekilde uygulanıyor olmasıdır. Bu perspektiften faktörel gelir dağılımına müdahale gibi bir imkandan söz etmek olanaklı değildir. Bunun da ötesinde vergi sistemi üzerinden ekonomik kalkınma için gerekli sermaye birikiminin, faktör gelirleri arasında herhangi bir ayırım yapılmadan bilinçli şekilde gerçekleştirilmeye çalışıldığı belirtilebilir. Ayırma ilkesiyle paralellik göstermesi beklenen bu noktada, gelir etkenleri içinde vergilendirecek gelir etkeninin ne kadar emekten ya da sermayeden elde edildiği göz önünde bulundurulmamaktadır. Neticede gelir dağılımına müdahale bakımından sermaye gelirleri lehine avantajlar tanınarak adaletin sağlanmasının dikkate alınmadığı fark edilmektedir.

Gelir vergisinin gelir dağılımındaki adaleti sağlamada istenen sonucu vermemesinin bir başka nedeni ise ülkemizdeki gelir vergilerinin tahsilat sisteminin dikey ve yatay adaleti sağlamaya olanak vermemesidir. Gelir vergilerinin tahsilat sistemlerinden olan stopaj ile vergilendirmenin yaygın hale getirilmesi, vergi sistemini beyana dayanmayan ve üniter olmayan bir yapıya dönüştürür. Stopaj üzerinden vergilendirme tahsilat maliyetleri noktasında etkili olmasına karşın, vergi sisteminin üniter yapısına zarar verir. Bunun yanında vergi yükünün oluşmasında harcama, gelir ve servet etkenlerini birlikte dikkate almamak suretiyle vergi yükünün adil bir şekilde dağılmasını engeller.

Türkiye’de uygulanan vergi politikalarında adaleti zedelen bir başka unsur vergi aflarıdır. Gelir üzerinden alınan vergilere iki veya üç yılda bir uygulanan af ile beraber yükümlülerin ilgili vergileri ve bunlara bağlı olan ceza, faiz ve zamları önemli oranda silinir ve yükümlülüklerini yerine getirmeyenler adeta ödüllendirilir. Ancak dolaylı vergilere muhatap olanların vergilerini peşin olarak ödemek zorunda olmaları, herhangi bir aftan yararlanmalarına imkan vermez. Yine 2002 yılında TVS’ye getirilen ÖTV’nin sayılı listelerdeki mallar üzerinde nispi veya maktu oranda vergilendirmek suretiyle

uygulanacağı ve bu noktada sayılı listelerde olan malların önemli kısmının zorunlu ihtiyaçtan ziyade lüks tüketim ürünleri olduğu ve yine önemli kısmının ithalata konu olan mallar olduğundan hareketle hem cari açığın azaltılması hem de yüksek gelirli olanların lüks tüketimlerini vergilendirerek gelir dağılımında adaleti sağlayacağı ifade edilebilir. Bir başka örnek; 2018’de getirilen düzenlemelerle meyveli sodalarda dahi ÖTV uygulanmaya başlarken, ticari taksi plaka sahiplerine yeni araç alımlarında ÖTV oranı %0 olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu örneklerden de görüldüğü üzere dolaylı vergilerin yüksekliğinin yanı sıra kapsamının da vergi adaleti sağlamadığı görülmektedir. Sonuç olarak, Türkiye vergi adaletini geliştirmeye yönelik çeşitli vergi politikaları uygulamış olsa da, ülkenin vergi idaresinde hâlâ iyileştirmeye açık alan bulunmaktadır.

Vergi adaletindeki uygulanabilirliğin geliştirilmesi ve adaletin daha etkili sağlanması için aşağıdaki öneriler verilebilir:

- Teşviklerin artırılması ile kayıtlı ekonomiye geçişin sağlanması gerekir.
- Emek gelirleri üzerinden alınan vergiler azaltılmalıdır.
- Kayıtlı işçi sayısının artırılması gerekir.
- Vergi dışı gelirler belirlenerek, bunların vergiye tabi olması sağlanmalıdır.
- Vergiden kaçınma, vergi kaçırma türünden yollara başvurulmasını engelleyecek vergi denetim mekanizmaları kurulmalı ve düzenlemeler artırılarak uygulanabilir olmaları sağlanmalıdır.
- Devletin kayıt dışı olan ekonomik faaliyetleri azaltıcı etkinliğini artırması, denetimleri sıklaştırması ve denetimlerin daha etkili olmasını sağlaması gerekir.
- Toplumun vergi noktasındaki sorumluluğunun ve toplumsal vergi bilincinin artırılması için henüz erken yaşlarda vergi ahlakını ve bilincini oluşturacak ve arttıracak çalışmalar yapılmalıdır.
- Vergi aflarının daha az uygulanması, bunun yerine toplumdaki vergi ödeme bilincinin artırılması ve toplumda hakim olan vergi adaletsizliği algısının ortadan kaldırılmasına yönelik uygulamaların hayata geçirilmesi gerekir.
- Gelir vergisinde ayırma prensibi doğrultusunda emek ve sermaye ayırımı dikkate alınarak düzenlenen tarifelerin uygulanabilir bakımından problemlilerden dolayı yeniden düzenlenmesi, düşük gelir grubunun ağırlıklı olarak bulunduğu ücretliler üzerindeki vergi yükünün azaltılması gerekmektedir.

- Kurumlar vergisindeki düz oranlı tarife yapısından vazgeçilerek, daha geniş bir vergi tabanına ulaşmaya imkan verecek, vergi seviyelerinin arttırılmasını olanaklı kılacak, bunların yanında vergi kaçak ve kayıplarına neden olmayacak ve mali dengeye zarar vermeyecek uygun artan oranlı tarife belirlenmelidir.
- KDV uygulanan ve temel kullanıma yönelik olarak kabul edilebilecek ürünlere yönelik vergi oranlarının yeniden gözden geçirilerek bilhassa alt gelir grubundaki vergi yükü azaltılabilir.
- ÖTV uygulanan ürünlerde KDV hesabı yapılırken, KDV matrahı ÖTV'nin de içinde yer aldığı tutar üzerinden hesaplanır. Yani net matrah kullanılmaz ve bunun yerine vergi hesaplanmış matrah dikkate alınır. Bir tür verginin vergisinin alınması söz konusudur. Bu ise toplumda adil olmayan bir uygulama olarak kabul edilir. KDV hesaplanmasında, ÖTV'nin dahil edilmediği vergisiz matrahın kullanılmasına sağlayacak bir düzenlemenin yapılması gerekir.
- ÖTV tarifesinde jet yakıtı ve kürk ürünleri gibi direkt üst gelir grubuna yönelik ürünlere düşük veya sıfır vergi uygulanması kaldırılarak, düşük gelir grubunda olan mükelleflerin daha fazla tükettiği ürünlere düşük vergi oran ve tutarlarının uygulanması yoluna gidilmesi gerekir.
- İndirim, istisna ve muafiyetlerin uygulanmasında ödeme gücü prensibi dikkate alınmalıdır. Genellik ve eşitlik ilkelerine zarar verilmesinin önüne geçilerek dengenin gözetilmesi ve farklı teşvik hedefleriyle uygulanan vergi indirim, muafiyet ve istisnaları azaltılarak farklı teşvik yöntemleri kullanılmalıdır.

KAYNAKLAR

- Akar, Sevda. "Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 165, 2013, 27-37.
- Akdoğan Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2014.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 22. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2021.
- Aktan, Coşkun Can ve İ. Yaşar Vural. "Makro-Ekonomik Politikalar, Gelir Dağılımı ve Yoksulluk, Yoksullukla Mücadele Stratejileri", Ankara HAK-İŞ Konfederasyonu Yayınları, 2002, 1-20.
- Aktan, Coşkun Can. *Vergi Teorisi, Vergi Politikası, Normatif Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2020.
- Aktaş, Sururi. *Hayek'in Hukuk ve Adalet Teorisi*, Ankara: Liberte Yayınları, 2001.
- Allen, Anielles S. *Platon Neden Yazdı?* çev: Ayşe Batur, İstanbul: İletişim Yayınları, 2011.
- Aristoteles. *Nikomakhos'a Etik*, çev. Saffet Babür, Ankara: BilgeSu Yayıncılık, 2015.
- Arkan, O. Emre. "Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul, 2021.
- Armağan, Ramazan. "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları Dergisi*, 12(3) 2007a, 227-252.
- Armağan, Ramazan. "Vergi Uzlaşmalarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, 153 2007b, 160-178.
- Arslan, Ahmet. *İlkçağ Felsefe Tarihi 3, Aristoteles*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009.
- Arslan, B. Cem. "Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 111, 2014, 237-254.
- Arslan, Mehmet ve Biniş, Mine. "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat". *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi*, 14(1), 2016, 300-317.
- Arslan, Mehmet. *Türk Vergi Sistemi*, 4.Baskı. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007.

- Ateş, Leyla. *Vergilendirmede Eşitlik*, İstanbul: Derin Yayınları, 2006.
- Ateşgaçoğlu, Erdem. "Vergi Usul Kanunu Madde 3/B Hükmü Çerçevesinde Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1) 2016, 235-268.
- Avşar, C. Gülnihal. "Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi". Yüksek Lisans Tezi, T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2018.
- Ay, Hakan ve Mehmet Latif Haydanlı. "Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi", *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 2017, 136-153.
- Bağder, M. Mert. "John Rawls'un Adalet Düşüncesinin Oluşum Şartları Üzerine". *Archives of Philosophy*, 53, 2020, 105-121.
- Bakar, Feride, Adnan Gerçek ve Fulya Mercimek. "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2) 2013, 62-76.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*. 51.Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, 2021.
- Binakay, D. Mehtap. "Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2010.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Buzkıran, Davut. "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7), 2016, 2077-2091.
- Ceran, Yunus ve Çiçek, Recep. "Elektronik Ticaretin Vergilendirmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme". *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(1), 2007, 291-304.
- Cesur, A., ve Çelikkaya, A. (2014). "Türkiye'de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yeri ve Önemi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.16, S.2 ,ss.1-14.
- Cihan Yüksel. Kamu Maliyesi, Ders Notları.
http://www.cihanyuksel.org/ekon361_ders_notu.pdf (Erişim 17.03.2023)

- Cihangiroğlu, Necmettin ve Yılmaz, Ali. "Çalışanların Örgütsel Adalet Algısının Örgütler İçin Önemi". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(19), 2010, 194-213.
- Çakar, P. Elif ve Saraçoğlu, Fatih. "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1) 2014, 415-423.
- Çeçen, Anıl. "Hukukta Norm ve Adalet", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(1) 1975, 71-115.
- Çeçen, Anıl. *Adalet Kavramı*, Ankara: Gündoğan Yayınları, 1993.
- Çeçen, Anıl. *Adalet Kavramı*, İstanbul: Eren Basımevi, 1981.
- Çelikkaya, Ali. "Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 162, 2012, 73-102.
- Çiçek, G. Hüseyin ve Dikmen, Süleyman. "Osmanlı Devleti'nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 2015, 83-98.
- Çiftçi, T. Emre, Erkan Kılıçer ve İmren Peker. "Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 2012, 81-90.
- Çomaklı, E. şafak, Zülküf Ayrangöl ve Mustafa Tekdere. "Avrupa Birliği İlerleme Raporları Doğrultusunda Türk Vergi Politikalarında Yaşanan Değişimler". *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2) 2014, 95-114.
- Çomaklı, Ertan, Fatih Koç ve Emrah Yıldırım. "Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi:Toprak Mahsulleri Vergisi". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 2012, 61-70.
- Çubukçu, Murat. "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- Demirli, Yunus. *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, 2011.
- Devrim, Fevzi. *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998.
- Dikmen, M. Orhan. *Maliye Dersleri*, 3. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1969.

- Dinç, Binhan Elif. “Vergilemede Çatışan Amaçlar ve Optimal Gelir Vergilemesi Sorunsalı”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2001.
- DPT. Dokuzuncu Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2734, ÖİK: 685, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı, 2007.
- DPT. Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_GelirDagilimi.pdf (Erişim 10.12.2022)
- DPT. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2603, ÖİK: 614, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı, 2001.
- Dworkin, Ronald. Hakları Ciddiye Almak, çev. Ahmet Ulvi Türkbağ, Ankara: Dost Kitabevi, 2007.
- Edizdoğan Nihat, ve Gümüş, Erhan. "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 164, 2013, 99-120.
- Edizdoğan, Nihat ve Ali Çelikkaya. *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Dora Basın, Yayın, Dağıtım, 2010.
- Ekodialog. Verginin Fonksiyonları, 2013, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_fonksiyonlari.html. (Erişim 16.07.2022)
- Eraktan, Selehattin. Maliye Ders Notu Ankara Üniversitesi (AÜ) Ziraat Fakültesi Yayınları, No: 980, Ankara, 1986.
- Erbek, Gülsen. “Türkiye’de Vergi Hasılatının Yapısı ve Reform İhtiyacı”. Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991.
- Erdem, Metin, Şenyüz Doğan ve Tatlıoğlu İsmail. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Ekin Kitabevi, 2020.
- Erkin, Gözde. "Artan Oranlılık". *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 2012, 235-254.
- Erkuş, Hakan ve Karagöz, Kadir. "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 156, 2009, 126-141.
- Erol, Ahmet. *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.

- Ersezer, Devrim. "Gelir Dağılımı Politikası ve Araçları", *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 2006, 255-268.
- Gedik, Gülşen. "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi". *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 2011, 85-112.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022 <https://gib.gov.tr/node/157433> (Erişim 01.07.2022)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Engellilik İndirim Tutarı <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari> (Erişim 16.09.2022)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim 15 Temmuz 2022 <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>. (Erişim 15.07.2022)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.alomaliye.com/2017/01/10/2016-yili-faal-mukellefsayilari/> (Erişim 16.09.2022)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistiki Veriler <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim 10.09.2022)
- Gelir Vergisi Tarifesi, <https://gib.gov.tr/node/157433> (Erişim 01.07.2022)
- Gencil, Ufuk ve Kuru, Elif. "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirilmesi". *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 2012, 29-60.
- Giray, Filiz. "Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 2002, 27-52.
- Gören, Ömer. "Vergi Ceza Hukukunda İştirak". *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 2013, 357-368.
- Görür, Hamit. *Vergi Hukukunda Adalet İlkesi*, 2010, <http://izmirbim.adalet.gov.tr/sayfalar/meslekimakaleler.htm> (Erişim 25.08.2022)
- Güler, Talat ve Duranlar, Selçuk. "Ülkemizde Yoksulluğun İnşaat Sektörüne Etkisi". *Mevzuat Dergisi*, 2006, 101.
- Gürdal, Temel. "Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi," Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1994.
- Güriz, Adnan. "Adalet Kavramının Belirsizliği", *Adalet Kavramı*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Derneği, 2001.
- Güriz, Adnan. *Adalet Kavramı*, Türkiye Felsefe Kurumu Seminerler Dizisi. 4.Baskı, Ankara, 2013.

- Herekman, Aykut. *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.
- Hoş, Zeynep. "Vergi Cezalarının Affı". *Ankara Üniversitesi Nevzat Toroslu 'ya Armağan Yayın*, 459(2I), 2015, 797-821.
- <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1124129> Erişim tarihi: 17.03.2023)
- <https://ekonomihukuk.com/buyume-kalkinma/lorenz-gini-katsayisi-nedir/> (Erişim tarihi: 17.03.2023)
- <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/219-5.pdf> (Erişim 10.10.2022)
- https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_4.xls.htm (Erişim 26.09.2022)
- https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm Erişim tarihi: 17.03.2023)
- <https://www.turmobil.org.tr/sirkuler/detailPdf/f2e31c42-8bc1-4fbc-9d45-1d4fa6e073d6/kurumlar-vergisi-orani-2021-yili-icin--25-e--2022-yili-icin--23-e-arttirildi> (Erişim 16.09.2022)
- https://www.verginet.net/dtt/1/GelirVergisiTarifesi_3804.aspx (Erişim 17.03.2023)
- İçerli, Leyla. "Kuramsal Bir Yaklaşım", *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 5(1), 2010, 67-92
- İnaltong, Ceyhan. "Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", *Vergi Dünyası*, 369, 2012, 16-30.
- Kaplan, Recep, "En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler", *Maliye Dergisi*, Sayı:163, 2012.
- Kılıç Özalp, "Türkiye'de vergi adaleti". *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 66, 2018, 396-411.
- Kırbaş Sadık. Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi, 1991. <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der3m1.pdf>(Erişim 14.03.2022)
- Kirmanoglu, Hülya. *Kamu Ekonomisi Analizi*, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2009.
- Konukman, Aziz. "Kamu Kesiminin Mali Disiplini ve Türk Vergi Sisteminin Değerlendirmesi", Türkiye VII. Vergi Kongresi, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Derneği, 16-17 Nisan 2004.

- Krajewska, Anna ve Piotr Krajewski. "Who Pays Taxes in Poland?". J. Sepp ve D. Frear (der.), *The Economy and Economics after Crisis içinde*, Berlin: BWV Berliner Wissenschafts, 1. Auflage, 2011.
- Kumrulu, Ahmet. "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(36), 1979, 147-162.
- Kurt, Senem. "Hayek'in Özgürlük ve Adalet Teorisi". *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), 2006, 199-213.
- Maliye Bakanlığı, 2013-2017 Stratejik Planı, 2017.
- Mangır, Fatih ve Ertuğrul, Hasan. "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi:1988-2011 Türkiye Örneği". *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Dergisi*, 162, 2012, 256-266.
- Musgrave, Richard ve Peggy B. Musgrave. *Public Finance in Theory and Practice*, 5th Edition, New York, Mcgraw-hill Book Company, 1989.
- Muter, Naci, Çelebi, Kemal ve Süreyya Sakınç. *Kamu Maliyesi*, Manisa: Emek Matbaası, 2008.
- Mutluer, Kamil vd. *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Neumark, Fritz. *Maliyeye Dair Tetkikler*, İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları No:9, 1951.
- Neumark, Fritz. *Vergi Politikası*, çev. İclal Fevzioğlu Cankorel, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975.
- Okçu, Murat. "Performans Değerleme Sisteminin Örgütsel Adalet ve Bireysel Performans Algıları Üzerine Etkisi: Tapu ve Kadastro Hatay XII. Bölge'sinde Bir Örnek Olay İncelemesi", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2013.
- Organ, İbrahim ve Karadağ, Neslihan. "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-2". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3) (2012), 71-84.
- Orhaner Emine. *Kamu Maliyesi*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009.

- Öner, Erdoğan. *Kamu Maliyesi I. Maliye ve Gümrük Bakanlığı*, Ankara: APK Kurulu, 1986.
- Özbay, Hüseyin. “John Rawls’un Uluslararası Adalet ve Toplum Kurgusu ile Uluslararası İnsan Hakları Fikri: Uluslararası İlişkiler Açısından Halkların Yasası”, *Jobeps Journal of Business Economics and Political Science*, 3(5), 2014.
- Özbilen, Şevki. *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Özdemir, Ali ve Dayıoğlu, Melike. "Türkiye'nin Asgari Ücret Oranı 'Seçimi':Nedenleri ve Olası Sonuçları". *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 24(27), 2016, 225-242.
- Özkan, Ersan ve Karadeniz, Fikret. “Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergi Afları Karşısında Tutum ve Davranışlarını Belirlemeye Yönelik Bir Saha Araştırması: Tekirdağ İli Örneği”. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(17), 2020, 15–23.
- Özkan, Ersan. “Lüks Tüketimdeki ÖTV Sınırlamasının Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi”, *Maliye Posta Dergisi*, 879, 2017.
- Öztürk, İlhami ve Ahmet, Ozansoy: “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, *Maliye Dergisi*, 161, 2011, 197-214.
- Öztürk, S. Hüseyin. “Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi”. Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.
- Öztürk, Serdar ve Özlem Ülger. “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 2016.
- Pehlivan Osman. *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2014.
- Pehlivan Osman. *Vergi Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2015.
- Pınar, Abuzer. *Maliye Politikası*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.
- Platon. *Devlet*, çev. Sabahattin Eyüboğlu & M. Ali Cimcoz, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008.
- Rakıcı, Cemil. “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 275, 2004, 114-123.
- Rawls, John. “Justice as Fairness: Political not Metaphysical” *Philosophy and Public Affairs*, 14(3), 1985, 223-251.
- Rawls, John. *A Theory of Justice*. Revised Edition. Harvard University Press, 2009.
- Rosen, Harvey. *Public Finance*, 4th Edition, United States, Irvin INC, 2012.

- Sağlam, Abdi. "İhtilafli Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 4, 2014, 1-18.
- Sancar, Canan ve Mehmet Şentürk. "Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği", *Akademik Bakış Dergisi*, 28, 2012, 1-13.
- Sandalcı, Ulvi. "Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli İle Analizi". *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 4(3), 2020, 1033-1056.
- Sandel, Micheal. *Adalet: Yapılması Gereken Doğru Şey Nedir?*, Ankara: Felix Kitap, 2017.
- Saraçoğlu, Fatih. "Ücretlerin Vergilenmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", *İş ve Hayat*, 2(3), 2016, 41-55.
- Sarioğlu, Fatih. "Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık", *G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 1, 2002, 219-228.
- Sayar, Nihat. *Kamu Maliyesi: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, 5. Baskı, İstanbul: Nihad Sayar – Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1970.
- Sezenoğlu, Yücel. "Ücrete İlişkin Adalet Algısının Sosyo-Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi: Bitlis ve İstanbul İllerinden Birer İşletme Örneği". Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017.
- Soğukpınar, Gürkan. "Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği" Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2009.
- Stiglitz, Joseph Eugene. *Kamu Kesimi Ekonomisi*, Çev. Ömer Faruk Batırel, İstanbul, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Yayın No:549-396, 1994.
- Susam Nazan, *Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar*, 4. Baskı, Beta Yayınları, 2020.
- Susam, Nazan ve Oktayer, Nagihan. "Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 2007, 105-123.
- Şeker, Aziz. "Adalet Olgusu ve Sosyal Refahın Gelişimine Yönelik Sosyolojik ve Tarihsel Bir Çözümleme" *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(7), 2007, 282-301.

- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa. *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları, 2017.
- Şener, Orhan. *Kamu Ekonomisi*, 8.Baskı, İstanbul: Alkım Yayınları, 2006.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, <https://www.ssb.gov.tr/> (Erişim 15.08.2022)
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Faaliyet Raporu, 2021
- T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/> (Erişim 17.03.2023)
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, 2023.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2023Bütçe Gerekçesi.
- Tan, Mustafa ve Aydoğmuş, Mahmut. *Vergi ve Diğer Mali Borçların Yeniden Yapılandırılması*. Bursa: Bizim Repro Yayıncılık, 2011.
- Tekin, Ahmet ve Öner Gümüş “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 39, 2014, 243-258.
- Tekin, Fazil. *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulanması*, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1998.
- Topakkaya, Arslan. “Adalet Kavramı Bağlamında Aristoteles – Platon Karşılaştırması”, *Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(6), 2008, 27-46.
- Tuay, Elif. Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf(Erişim 16.09.2022)
- TÜİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2021. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2021>
- Tuncer, Selahattin. “Sakatlık ve Vergi Sorunları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 3, 1991, 134-141.
- Turhan, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- Türk, İsmail. *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, 2008.
- Uluatam, Özhan. *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2015.

- Uray, S. Mehmet. "Türkiye'de Vergi Harcamaları İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi". Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Isparta, 2017.
- Uzun, Erkan. "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Türkiye'de Görev Yapan Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları". *Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi*, 6(43), 2019, 2934-2942.
- Ünlü, Zafer. "Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Analizi". Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.
- Yaraşlı, Genç Osman. *Türkiye'de Vergi Reformu*, Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı, 2005.
- Yavaşlar, Funda. *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Yavaşoğlu, Mustafa. *Katma Değer Vergisi Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Yavuz, Hakan. "Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(3), 2015, 47-66.
- Yeniçeri, Harun ve Çevik, Savaş. "Sosyal ve Politik Etkileşim, Bireysel Değerler ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkilerin Yapısal Etkileşim Modeli İle Test Edilmesi". *Amme İdaresi Dergisi*, 47(3), 2014, 69-90.
- Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 161, 2011, 21-32.
- Yereli, B. Ahmet vd., "Sorgun Kazası XIX. Yüzyıl Temettuat Defterleri Üzerinden Gelir Dağılımı ve Görelî Yoksulluk Üzerine Bir İnceleme". *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 23(23), 2015, 113-138.
- Yeşilkaya, Cem. "6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığı ve Basit Usul Uygulamasında Yapılan Değişiklikler". *E-Yaklaşım Dergisi*, 2012, 236.
- Yıldırım, Fatma. "İş Doyumu ile Örgütsel Adalet İlişkisi", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 62(1), 2007, 254-279.
- Yılmaz, Burçin ve Terzi, Harun. "Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Ücretin Karşılaştırmalı Bir Analizi". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(2), 2006, 121-137.

- Yılmaz, Gülay Akgül. *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İstanbul: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 2006.
- Yüce, Mehmet. “Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Mevzuat Dergisi*, (78), 2004.
- Zenginobuz, Ünal vd., *Vergi Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları*. İstanbul: Açık Toplum Vakfı Yayınları, 2010.