

# SUYA YAZILAN YAZI: VERGİ ADALETİ

Verginin ne olduğuna ve neden toplandığına ilişkin yazımızda, devletin kamu hizmetlerini düzgün bir şekilde yerine getirebilmesi için, kişilerin ödeme (mali) güçlerine bağlı olarak vergisini düzgün bir şekilde ödemesi gerektiği ve vergi ödevini düzenli bir şekilde yerine getiren kişilerin daha iyi kamu hizmetlerinden faydalanacağı belirtildikten sonra, kişilerin anayasal bir ödev olan vergisel yükümlülüklerine ilişkin var olan şikayetlerinin azaltılması için neler yapılması gerektiğine ilişkin bazı sorulara yanıt verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bunlardan birisi de “vergi yükümlülüğü herkese adaletli ve dengeli bir şekilde dağılıyor mu?” sorusuydu.

Vergi yükümlülüğü herkese adaletli ve dengeli bir şekilde nasıl dağıtılır?

Bunun ilk ayağı Anayasa’daki hükümlerdir. Anayasa’nın 73’üncü maddesine göre:

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

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

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

-Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde **değişiklik yapmak yetkisi** Cumhurbaşkanı’na verilebilir.

Kalın harflerle vurguladığımız hususların vergi yükünün

adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımının anahtarı olduğunu düşünmekteyim.

“Mali güce göre vergi ödemek” kavramını ele aldığımızda, öncelikle mali güç kavramı üzerinde duralım. Anayasa’da mali güç kavramı kullanıldığı için yasama organının da vergi kanunlarını yaparken kişilerin mali gücünü dikkate alması gerekmektedir. Mali güç kavramı, kolay tarif edilememesinin yanında ödeme gücü kavramı ile de karıştırılmaktadır. Anayasa Mahkemesi de birçok kararında ödeme gücü kavramı ile mali güç kavramını özdeş olarak kullanmıştır. Hatta kararlarında Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte mali gücün genellikle ödeme gücü anlamında kullanıldığını belirtmektedir. (Bazı örnek kararlar: E:1996/49, K: 1996/46, K.T.:11/12/1996; E: 1994/80, K:1995/27, K.T.: 06/07/1995; E:2003/11, K:2004/49, K.T.:07/04/2004)

Bununla birlikte, mali güç ve ödeme gücü kavramları literatürde farklılıklar içermektedir. Ödeme gücünde, kişinin geliri vergi ödeyebilme gücünün bir sınırı olarak kabul edilmektedir. Vergi ödeme gücü, kişinin, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki kısmı ifade etmektedir. Mali güçte ise, kişinin vergi ödeyebilme gücünü belirlemede gelir, servet ve tüketim harcamaları dikkate alınmaktadır. Bu bakımdan mali güç kavramı, ödeme gücü kavramına göre daha geniştir.[\[1\]](#)

Anayasamızda mali gücün tanımı yapılmadığı gibi mali gücün hangi göstergelere göre saptanacağı da düzenlenmemiştir. Literatürde ise, mali gücün göstergelerinin gelir, servet ve harcamadan oluştuğu kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin birçok kararında da mali güce göre vergilendirmeyi “...Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir” şeklinde açıklamaktadır. Bu bakış açısıyla, gelir, servet veya harcama dikkate alınarak düzenlenecek vergi yasaları Anayasa’nın 73’üncü maddesinde tanımlanan mali güce göre vergileme anlayışının ihlali anlamına gelmeyecektir. Bu durumda yasama organı çıkaracağı vergi kanunlarında gelir,

servet veya harcama kalemlerinden istediğini dikkate alarak, istediği miktar ve/veya oranda vergi koyabilecektir.

Mali gücün ödeme gücü ile özdeşleştirildiği bir noktada, vergi ödeme gücünün kişinin, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki kısmı olarak ifade edildiğini düşündüğümüzde, yukarıdaki mali gücün göstergelerinin gelir, servet ve harcamalar olarak alınması çelişkileri de doğurmaktadır. Kişilerin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelir üzerindeki gelir vergisi yükünü azaltsanız dahi, eğer vergi gelirleri içinde harcama üzerinden alınan vergilerin payı yüksek olduğunda, yaşamı asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelir üzerindeki vergi yükü düşmüş olmayacaktır.

Kamu giderlerini karşılamak üzere vergi toplandığı düşünüldüğünde, bütçe gelirleri içindeki vergilerin payına ve vergi türleri itibariyle dağılımına bakmak gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasındaki istatistiklere baktığımızda 2000 yılından bugüne kadar bütçe gelirlerinin ortalama %85'inin (birkaç yıl hariç) vergi gelirlerinden oluştuğu görülmektedir[2]. Hatta 2023 yılında bu oran %89'dur. Vergi gelirlerinin vergi türleri itibariyle dağılımında ise Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasında yer alan "Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı" başlıklı Tablo-80'e[3] baktığımızda 2000-2023 yılları arasında Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin %60-70 oranındaki kısmının Gelir, Kurumlar ve KDV tahsilatları toplamından oluştuğu görülmektedir. Bu oran, 2021 yılında %72,3; 2022 yılında 72,6; 2023 yılında ise %69,3 olmuştur. Bu toplamın da ortalama %40'ı KDV tahsilatlarından oluşmaktadır.

Diğer taraftan daha detaylı veri sağlayan Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 2023 yılına ilişkin Genel Bütçe İstatistiklerine[4] baktığımızda vergi gelirleri 4 trilyon 566 milyar TL olup, gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler toplamı 1 trilyon 480 milyar TL, mülkiyet üzerinden alınan vergiler toplamı 106 milyar TL,

dahilde alınan mal ve hizmet vergileri toplamı 1 trilyon 645 milyar TL'dir. Bu vergiler mali gücün göstergesi olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergilerin kendi içinde dağılımına baktığımızda ise 1 trilyon 480 milyar TL tutarındaki gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin 694 milyar TL'si gelir vergisi olup, bu toplamın sadece 40 milyar TL'si beyana dayanan gelir vergisi, yaklaşık 640 milyar TL'si tevkif suretiyle alınan vergilerdir; bunun da büyük kısmı ücret ve maaşlar üzerinden tevkifat yoluyla alınan vergilerdir. Servet üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içinde ve mali gücün göstergesini oluşturan vergiler arasında çok düşük bir yeri bulunmaktadır. 1 trilyon 645 milyar TL dahilde alınan mal ve hizmet vergileri toplamınının 505 milyar TL'si dahilde alınan KDV, 940 milyar TL'si ise ÖTV'den oluşmaktadır.

Mali gücün göstergesi olduğunu belirttiğimiz gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler toplamı (1.480 milyar +106 milyar + 1.645 milyar=) 3 trilyon 231 milyar TL'dir. Toplanan verginin %51'i harcama üzerinden alınan vergilerdir. Servet üzerinden alınan vergiler ise sadece %3'tür.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar mali güç kavramı ve bu kapsamda toplanan vergilerin gelir, servet ve harcama kalemlerine dağılımına ilişkindi. Anayasamıza göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Var olan yapıda adaletli ve dengeli bir vergi yükü dağılımından söz edebilir miyiz ona bakalım.

TÜİK'in yayınlamış olduğu "Sıralı %20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı (%), 2014-2023" tablosuna baktığımızda, gelir referans yılları olarak alınan 2013 ile 2022 yıllarının dağılımı aşağıdaki gibidir. [\[5\]](#)

Anket Yılı	2014	2023
------------	------	------

<b>Gelir Referans Yılı</b>	<b>2013</b>	<b>2022</b>
İlk %20 (En düşük)	6,2	5,9
İkinci %20	10,9	9,8
Üçüncü %20	15,3	14,0
Dördüncü %20	21,7	20,5
Son %20 (en yüksek)	45,9	49,8
Gini Katsayısı	0,391	0,433
P80/P20 Oranı	7,4	8,4
P90/P20 Oranı	12,6	15,0

Tabloda görüldüğü üzere, 2013 yılından 2022 yılına gelindiğinde sadece en yüksek %20'lik gelir grubunun gelirden aldığı pay artmış, diğer %20'lik dilimlerin gelirden aldığı pay azalmıştır. Gelir dağılımının göstergesi olan Gini katsayısı da 2013 yılından 2022 yılına gelindiğinde 0,391'den 0,433'e yükselmiş, diğer bir ifadeyle gelir dağılımı bozukluğu daha da artmıştır. [6] Toplumun en yüksek gelir elde eden %20'sinin elde ettiği payın en düşük gelir elde eden %20'sinin elde ettiği paya oranı şeklinde hesaplanan P80/P20 oranı 7,9'dan 8,4'e; gelirden en fazla pay alan %10'unun elde ettiği gelirin en az pay alan %10'unun elde ettiği gelire oranı şeklinde hesaplanan P90/P10 oranı ise 14,2'den 15,0'a yükselmiştir.

TÜİK'in yayınlamış olduğu tabloya ilişkin yaptığı açıklamada; toplam gelir içerisinde en yüksek payı, %48,5 ile bir önceki yıla göre 2,3 puan artan maaş ve ücret gelirinin aldığı, ikinci sırayı %22,1 ile önceki yıla göre 1,1 puan artan müteşebbis geliri alırken, üçüncü sırayı %17,6 ile önceki yıla göre 2,6 puanlık azalış gösteren sosyal transfer gelirinin oluşturduğunu belirtmiştir.

Toplam gelir içinde maaş ve ücret gelirleri %2,3 puan artarak %48'5 paya yükselmiş olmasına rağmen, sadece en üst gelir grubunda yer alan kişilerin gelirleri arttığı, birçok çalışanın bu gelir grubunda yer almadığı dikkate alındığında,

aslında bu kişilerin reel gelirlerinde bir azalma söz konusudur. Diğer taraftan sosyal transferlerin %2,6 puanlık azalarak, toplam gelir içindeki payının %17,6 düştüğü belirtilmekte olup, sosyal transferlerin %88,4'nün emekli ve dul-yetim aylıklarından oluştuğu düşünüldüğünde, sosyal transferlerdeki azalma bu kişilerin gelirlerini de azaltmış olmaktadır.

Sabit gelirlili kişiler olarak adlandırılan maaşlı veya ücretli kesimin hem gelirleri üzerinden hem de harcamaları üzerinden sürekli vergi ödedikleri görülmekte olup, bu kesimlerin gelirlerinin önemli kısmını harcama eğiliminde olmaları nedeniyle de, diğer gelir grubunda bulunan kişilere nazaran oransal anlamda vergi yüklerinin yüksek olduğu ifade edilebilir. Ayrıca, özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde gelirlerinin enflasyon oranının altında arttığı durumda, gelir eşitsizliği ile birlikte vergi yükündeki eşitsizlik daha da artıracaktır. TÜİK sonuçları bunu göstermektedir.

Gelir dağılımının bozuk olduğu, kişilerin önemli kısmının alt gelir grubunda bulunduğu ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri arasında ağırlık kazandığı bir durumda vergilerin mali güce göre eşit dağıldığından söz etmek mümkün müdür?

Diğer taraftan öğretilerde mali güce birtakım araçların kullanılması yoluyla ulaşılabileceği belirtilmekte olup, bu çerçevede mali güce artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi, ayırma kuramı (emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergilendirilmesi), sosyal amaçlı muaflik ve istisnalar gibi araçlarla ulaşılabileceği üzerinde durulmaktadır. Genel anlamda bu araçlar bizim vergi mevzuatımızda da mevcuttur. Uygulamada gelir vergisi dilimlerinin dar tutulduğu ve kişilerin gelirinin artmasıyla hemen bir üst oranda vergiye tabiye tutulduğu, asgari ücretin vergi dışı bırakılması sonucunda asgari geçim indiriminin kaldırılmasıyla birlikte evli ve çocuklu asgari ücretliler ile

bekâr asgari ücretlilerin aldıkları toplam para miktarının eşitlendiği ve böylece çocuklu işçiler için farkın ortadan kalktığı, bu durumun evli ve eşi çalışmayan işçiler açısından olumsuz bir sonuç doğurduğu, sosyal amaçlı muaflık ve istisnaların farklı bakış açılarına göre eşitsizlik doğuracak uygulamalar olduğu gibi hususlar dikkate alındığında mali gücün tespiti açısından eşitsizlikler bulunmaktadır.

Bu konuda özellikle vurgulanması gereken hususlardan birisi de vergileme yetkisi kullanılırken, mali güce ulaşmayı sağlayan araçlar vasıtasıyla ayrıcalıklı kişi ya da toplulukların yaratılmamasıdır. Anayasanın 10'uncu maddesinde herkesin kanun önünde eşit olduğu belirtilmektedir. Ancak, kimi yurttaşların **haklı bir nedene dayanılarak** değişik kurallara bağlı tutulmalarının Anayasa'nın eşitlik **ilkesine** aykırılık oluşturmadığı Anayasa Mahkemesince kabul edilmiştir. Birçok kararında kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık yaratmayacak hususlar vurgulanmıştır. Mahkeme, kararlarında yaptığı açıklamalarda yasa önünde eşitliğin, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmediği, aynı hukuksal durumda olanlara aynı kuralların uygulanmasını sağlamanın önemli olduğu, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasının ise engellenmesi gerektiği, kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmalarının Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacağı üzerinde durulmuştur. Diğer bir ifade ile kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında yasalara değişik kurallar konulamayacağı, durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunlulukların, **kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak** yasalarla farklı uygulamalar getirilmesinde, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamayacağı ifade edilmiştir.[\[7\]](#)

Hatta Anayasa Mahkemesi başka bir kararında "*Vergi, resim ve harç yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur (E.2009/63, K.2011/66,*

14/04/2011). **Ancak kanun koyucu vergi koyma, kaldırma, istisna tutma ve muafiyetten yararlandırma gibi düzenlemeler sırasında takdir yetkisini kullanırken, kamu yararı, mali güç, sosyal ve ekonomik amaç, kamu hizmetinin en iyi biçimde görülmesi gibi haklı nedenlere dayanması gerektiğini ve ancak bu suretle vergide adalet ve eşitlik ile genellik ilkelerine istisnalar getirebileceğini gözetmelidir**" diyerek konuyu çok daha net bir şekilde açıklamıştır.[8]

Bu kapsamda genel anlamda vergi affına ilişkin hükümler içeren, ama adında vergi affı tabiri yer almayan (vergi barışı, bazı alacakların yeniden yapılanması gibi adlarla anılan), beyan edilmesi gereken dönemlerde beyan edilmemiş ya da eksik beyan edilmiş gelirleri matrah artırımı adı ile vergi denetimi dışında tutulduğu durumlarda, kanunlara uyan mükellefler aleyhine vergi adaletsizliği yaratmakta, bir daha asla olmayacak diyerek belli dönemler itibariyle artık gelenekselleşen uygulama verginin adaletli ve eşit dağılımı engellemektedir.

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 93'üncü madde gibi maddelerle dönem dönem nereden kazanıldığı, nasıl kazanıldığı, vergi dışı bırakılıp bırakılmadığına bakılmaksızın gerçek ve tüzel kişilerce yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, Türkiye'deki banka veya aracı kuruma bildirmeleri durumunda, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilmesi ya da gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazları vergi dairesine bildirip, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydetmeleri durumunda, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabılır kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilme olanağı veren ve bildirilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi

ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı hükmü içeren düzenlemeler de vergi adaleti ve eşitliğine aykırı düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerde maliye politikasının sosyal amacına uygun davranılmamış olması nedeniyle Anayasaya aykırılık söz konusudur.

Anayasanın 73'üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin **kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır**. Düzenlemenin kanunla yapılmış olması Anayasaya uygun olduğu anlamına da gelmemektedir. Yukarıda özetini verdiğimiz Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere Kanun koyucu vergi koyma, kaldırma, istisna tutma ve muafiyetten yararlandırma gibi düzenlemeler sırasında takdir yetkisini kullanırken, kamu yararı, mali güç, sosyal ve ekonomik amaç, kamu hizmetinin en iyi biçimde görülmesi gibi haklı nedenlere dayandırması gerekmektedir. Bunun en iyi örnekleri arasında vergi barışı, matrah artırımı ya da varlıkları kayda almaya ilişkin kanuni düzenlemeler gelmektedir. Bu kanun ya da kanun maddelerinin çıkarılmasında kamu yararı, mali güç, sosyal ve ekonomik amaç, kamu hizmetinin en iyi biçimde görülmesi gibi hangi haklı nedenlerin esas alındığı tarafımızca anlaşılamamaktadır.

Yaptığımız bu kısa açıklamalar ve bu durumun kısa sürede düzelemeyeceğine ilişkin görüşümüz ışığında, vergi yükümlülüğünün herkese adaletli ve dengeli dağılımı anlayışının suya yazılan yazıdan ibaret kaldığı düşüncesindeyiz.

---

[1] Vergi teorisi ile ilgili çalışmalara göz attığımızda, farklılıklar bulunsa da iki temel görüş üzerinde yoğunlaşıldığını görürüz. Birinci görüş, "rasyonalist/ferdiyetçi devlet anlayışına" dayalı fayda kuramı (ya da sözleşme teorisi); ikincisi ise organik/kolektivist devlet anlayışına dayalı "ödeme gücü" kuramıdır. Anayasamızın ve Anayasa Mahkemesi'nin kararlarının incelenmesi sonucunda,

vergilendirme teorisinde geçerli iki temel yaklaşım olan fayda ve ödeme gücü yaklaşımları arasında ödeme gücü kuramının kabul edildiğini belirtebiliriz.

[2]

[https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm)

[3]

[https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_80.xls.htm](https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_80.xls.htm)

[4]

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>

[5]

<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-Dagilimi-Istatistikleri-2023-53840>

[6] Katsayı sifıra yaklaştığında gelir dağılımı bozukluğu azalmakta, bire yaklaştığında ise artmaktadır.

[7] Konuya ilişkin bazı kararlar; AYMK E: 2023/169, K: 2024/82; AYMK E: 2021/14, K: 2023/173; AYMK. E: 1976/3, K.1976/23, K.T. 13/4/1976; AYMK E:1985/11, K:1986/29, K.T.11/12/1986; AYMK. E: 1991/13, K:1992/10, K.T.19/2/1992.

[8] AYMK E: 2021/14 K: 2023/173