

**VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE (VUM) VERGİ İNDİRİM TEŞVİĞİNİN
GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ VE ANAYASAYA
AYKIRILIĞI**

**MALİ MUŞAVİR & BAĞIMSIZ DENETÇİ
ABDURRAHMAN FİLİZ**

EKİM 2017 / İSTANBUL

İÇİNDEKİLER : **I**

**VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE (VUM) VERGİ İNDİRİM TEŞVİĞİNİN
GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ VE ANAYASAYA
AYKIRILIĞI**

ÖZET **1**

GİRİŞ: **2**

**1-HÜKÜMETLERİN YAPTIĞI VERGİ DÜZENLEMELER DE KAMUOYU YANLIŞ
BİLGİLENMDEN DOĞAN ALGI** **3**

2-VUM TEŞFİK İNDİRİMİN OLUMSUZ ETKİLERİ **4**

**2-1 VUM (G.V.K. 121.MADDE) VERGİ İNDİRİM TEŞVİĞİNİN GELİR DAĞILIMI
ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ** **4**

2-2 MALİ POLİTİKALARIN ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ **5**

2-3 VUM(G.V.K 121 MADDE) ANAYASA AYKIRILIĞI **6**

2-3-1)MALİ GÜCÜNE GÖRE İLKESİ **6**

2-3-2)VERGİLENDİRMEDE SOSYAL ADALET İLKESİ **7**

2-4 HÜKÜMETİN BÜTÇE PROGRAMINA OLUMSUZ ETKİLERİ **7**

SONUÇ VE ÖNERİLER **8**

KAYNAKÇA **9**

Kısaltmalar:

VUM: Vergiye Uyumlu Mükellefler

G.V.K:Gelir Vergisi Kanunu

ÖZET

Çağdaş bir hukuk sisteminde yasa koyucu bir takım anayasal ilkelere uymakla mükellef. Anayasa Mahkemesi bir kişinin mali gücünün kavranabilmesi için çok çeşitli vergi teknikleri uygulamaktadır. En az geçim indirimi, artan oranda vergilendirme, sermaye iradlarının ücrete göre farklı vergilendirilmesi, mali güce en çok yaklaşarak adil bir vergilendirmenin temel aracıdır. **Yasa koyucu vergi, çeşit, oran ve yükümlülükleri tespit ederken anayasal ilkelerine uymak zorundadır.** Çağdaş vergi sistem düzenini bozan düzenli zamanında ödenmesi uyumunu amaçlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin %5 oranında ödenmesi gereken gelir ve kurumlar vergisinden indirim konusu yapılmasına yönelik teşvik düzenlemesi gelir vergisi kanununun mükerrer 121.maddesine eklenmiştir. Bu madde verginin mali gücüne göre ödeme ilkesini zedeleyebilmektedir. %5 lik indirim teşvik oranı yüksek gelir gruplarına yüksek teşviği, düşük gelir gruplarına düşük teşviği ile gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir. **Üst gelir grubuna fazla destek sağlanmakta ve adil vergi tekniği bozabilmektedir. Artan oranlı vergi sistemi gelir dağılımındaki eşitsizliğin azalmasına ve kamu harcamalarının alt gelir gruplarını gelir artıcı ve istihdama yönelik bir araç olarak hükümetler politikası şeklinde enstrüman olarak kullanabilmektedir** Gelir dağılımının daha adil bir biçimde dağılmasında en önemli etken vergi hukuk politikalarıdır. Devletin gelir dağılımını sağlaması, başka deyişle gelirin yeniden dağılımının sağlanması vergi-harcama mekanizmasını kullanmak suretiyle olur. Bu düzenlemeler Vergilendirme mali gücü, ekonomik güce ve ödeme gücüne göre yapılması gerektiği modern vergi sistemlerinde kabul gören temel prensibi bozmaya sebep olabilmektedir. **Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.** Gelir Vergisi Mükerrer 121. Madde Hükümetin mali ve sosyal politikalarını olumsuz etkilenmektedir.

VERGİ UYUMLU MÜKELLEFLERE (VUM) VERGİ İNDİRİM TEŞVİĞİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ VE ANAYASAYA AYKIRILIĞI

GİRİŞ:

Vergi ödeme gücünün sağlıklı ve etkin bir şekilde izlenebilmesi, vergi mükellefinin kişisel ve ailevi durumuna göre vergi uygulamasında farklılaştırmalara imkân vermesi, temel vergi ilkelerine uygun bir vergileme bakımından sahip olduğu nitelikler nedeniyle, gelir vergisi çağdaş vergi sistemlerinin temel vergilerinden birisi konumundadır.¹

Çağdaş vergi sistem düzenini bozan düzenli zamanında ödenmesi uyumunu amaçlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin %5 oranında ödenmesi gereken gelir ve kurumlar vergisinden indirim konusu yapılmasına yönelik teşvik düzenlemesi gelir vergisi kanununun mükerrer 121.maddesine eklenmiştir. Bu madde verginin mali gücüne göre ödeme ilkesini zedeleyebilmektedir. %5 lik indirim teşvik oranı yüksek gelir gruplarına yüksek teşviği, düşük gelir gruplarına düşük teşviği ile gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir.

Vergi tahsilâtlarının artırılması, vergi dışı gelirlerin kayıt altına alınmasına yönelik 1986 yılından günümüze kadar birçok hükümetlerin vergi kanunlarında gerekli yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemeler neticesinde ödeme güçlüğü çeken mükelleflere ödeme kolaylığı, cezai kusurlarla karşılaşılacak durumlarda uzlaşma yoluyla, kayıt dışı kalan ekonomi alanlarında kayıt altına alınmasına yönelik düzenlemelere getirilmiştir. **Ancak her zaman siyasi iktidarın kendi idari alanlarını genişletirken bürokraside siyasi iktidarın alanını daraltma çabaları olmuştur.** Hükümetlerin iktisadi politikası tedbirlerinin genel siyaset içindeki yerini ve önemini bilenler iktisadi kesiminde alınan kararların siyasi tesirlerini çok büyük takdir ederler. Vergilerde, sübvansiyonlarda kamu hizmetlerinin yoğunluğunda ve dağılışındaki değişimlerin güçlüğü genel politik eseridir.² İktidarın mali politikaları işlevsiz ve etkisiz kılması için bürokrasi halka yönelik algısını doğru bilgi iletişimi sağlanmadığında bu tür düzenlemeler bir vergi affı şeklinde lanse edilmekteydi. Bundan dolayı bu tür düzeltmeler halk nezdinde ‘af ‘ olarak algı oluşturulmuş, halktaki bu algının sebep olduğu adaletsizliği düzeltme beklentisi olmuştur. Bu beklentinin düzeltilmesi için yapılan yasal düzenlemenin getirdiği ekonomideki gelir adaletsizliğinin derinleşmesine etki yaratacak nitelikte olabilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilere yönelik yeni yaklaşımların en olumsuz sonuçları ise, gelir vergilerinin gelir dağılımını düzeltici veya en azından bozulmasını engelleyici fonksiyonlarının kaybolması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yani yeni uygulamalar, giderek gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.³ Gelir vergisi kanununun mükerrer 121.maddesindeki düzenleme aynı zamanda anayasanın 73.maddesinin mali gücüne göre ilkesi, eşitlik, genellik ilkesine göre aykırılık görülebilmektedir.

¹ Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitap Evi, 10.baskı, Ankara 2011, s.181

² Kılıçbay Ahmet, Türkiye Ekonomisi, İş Bank.Kültür yayınları, 1994 s.114

³ Saygılıoğlu Nevzat, Şükrü Kızılok’a Armağan, Gazi Üni. İİB Fak., Ankara,2014,s.107

1-HÜKÜMETLERİN YAPTIĞI VERGİ DÜZENLEMELER DE KAMUOYU YANLIŞ - BİLGİLENMEDEN DOĞAN ALGI

1986 yılından günümüze kadar birçok vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Bazı düzenlemeler biriken kamu alacağının tahsilâtını hızlandırmak, ekonomik güçlülüğü çeken küçük esnaf ve sanayiciye kolaylık sağlamak amacı ile düzenlemelere gidilmiştir. Küçük esnaf, küçük sanayicinin işlerinin iyi gitmediği dönemlerde veya ekonomi kriz dönemlerinde bazı ödeme güçlükleri çekmesi doğaldır. Bu ödeme güçlükleri nedeniyle zamanında vergi ödeme yükümlülüğü yerine getirilmemiştir. Doğan vergi borçlarının yüksek gecikme zammı ve faizlerden dolayı tahsilâtı dahada güçlenmiştir. Bu esnafın kamu alacağının tahsilâta yönelik zorlanması, esnafı kepenk kapatmaya kadar götürebilmekteydi. Sosyal devlet, adil gelir dağılımı prensibi gereği, esnafın ve sanayicinin faaliyeti sürdürmesi, istihdamı geliştirici, üretimi arttırıcı tedbirler alınması gerekmektedir. Gerek kamu alacağının tahsilâtı sağlamada vergi alacağını günün koşullarını koruyacak şekilde enflasyon oranı nispetinde küçük esnaf ve sanayicilerin biriken bu borçlarının tahsilâtına kolaylıklar düzenlenmiş. Bunun yanında **Devletin mali kontrol dışında kalmış alanları mali kontrol içine almayı hedeflenen amaçlardan oluşmaktadır. Bu düzenlemenin bir af olmadığı açıkça görülmesine rağmen kamu nezdinde af olarak algılandırılmış.** Zamanında vergi yükümlüğünü yerine getirene, adeta haksızlık olduğu algısı oluşmasını yaratmıştır. Bu algı hükümetlerin mali politikaları anlamsızlaştırma ve yıpranmasına yönelik kamuoyu oluşmasına neden olmuştur. Bu durum hükümetin ekonomik mali politikaların düzenlenmesi müdahalelerin engelleme gayreti olarak yorumlanabilir.Yapılan düzenlemeler şu şekilde olmuştur..

a) Bazen vergi mükelleflerinin kusuru ve hatalı uygulamalar sürecinde kaynaklanan cezai işlemlere maruz kalabilmektedirler. Bu cezalarla ilgili vergi usul kanununda (Madde:371) pişmanlık hükümleri, uzlaşma hükümleri (213 sayılı VUK eklenen 1-10 madde)mevcuttur. Uzlaşma vergi mükelleflerinin kanunda belirtilen şartlarda bazı vergi ödemelerinde yargı yoluna gitmeden vergi idaresi ile anlaşarak çözdükleri bir yöntemdir. Burada mükellef uzun ve zahmetli yargı süreci ile uğraşmayıp vergisini daha düşük meblağlarda ödemekte, alacağını idare de alacağını daha cabuk tahsil etmektedir⁴.Bu cezaların kesinleşmiş cezalar olmayıp bu cezalara karşı idari yargı ve uzlaşma kurumu mevcuttur. Hükümetin mali politikaları gereği kanunda düzenleme yaparak, cezalarla ilgili uzlaşma sınırlarının genişletilerek tahsilâtı daha kolaylık sağlamak mükellefin ödeme gücüne ve ödeme kolaylığı ile tahsilâtın gerçekleşmesi amaçlanmıştır. Anayasanın 73. Madde belirten Yürütme organın alt üst sınır arasındaki düzenleme yapma yetkisine dayanağı dışında Anayasanın 7. Maddesi gereği uzlaşma alt ve üst sınırı yeniden yasama organın kanuni düzenlemeden ibaretir. Bu durum bir af değildir. Mevcut VUK daki sınır alanlarının alan gelişimi ve tahsilâtı kolaylığı ve az maliyetle gerçekleşmesini sağlamak

b) Mali sistemin tüm gelir unsurlarını tam kapsayıcı ve denetimini sağlayamadığı alanlarda, bu alanlarla ilgili gelirlerin gelir sahiplerini gönüllü olarak vergilendirmeye tabi olunmasını sağlamaya yönelik düzenlemeyi kapsamaktadırlar. Burada bir af söz konusu olmayıp mali sistemin kapsayıcılığının işlevsiz kaldığı vergi yükümlülerinin psikolojik korku ve endişelerini bertaraf ederek, ekonomi dışı kalan kaynakların vergilendirilerek ekonomi içine almayı amaç edilmiştir.

c) Mükelleflerce verilen beyanların herhangi bir inceleme olmaksızın mükelleflerin gönüllü olarak eksik olabilecek gelir beyanlarının yeniden beyan artışında bulunarak vergi

⁴ Üzeltürk Hakan,Vergi yargısında güncel problemler,Legal yay.İstanbul.2015,s.59

dışı kalan gelirleri vergi kapsamına alabilmektedir. Gerçek olarak maliye sisteminin tam denetlenmediğini, denetlemede çıkacak tarhiyatların yine tartışılacak hukuki hükümleri göz önünde bulduğunda böyle bir düzenlemenin kamu maliyesine maliyet azaltıcı gelir arttırıcı bir işlevi görülebilmektedir. Dolayısıyla bu bir af kapsamı değildir.

d) Yurt dışında tasarıfları bulunan Türk vatandaşların bu tasarıfları yurt içine çekmesi ekonominin içine dahil edilmesinde kaynaklanan düzenlemeler.

2- VUM TEŞVİK İNDİRİMİNİN OLUMSUZ ETKİLERİ

Vergiye Uyumlu Mükelleflerin, %5 lik vergi indirim teşviği kanunu (gelir vergisi kanununun mükerrer 121.maddesi) olumsuzluklarını başlıklar halinde şöyle sıralayabiliriz:

- * Gelir dağılımındaki adaletsizliğin olumsuz etkilenmesi
- * Mali politikaların tam istihdam ve istikrara getireceği olumsuzluklar
- * Anayasa ilkeleri açısından getirdiği olumsuzluklar
- * Hükümet programı ve bütçe üzerinde olumsuz etkileri

2-1 VUM (G.V.K. 121.MADDE) VERGİ İNDİRİM TEŞVİĞİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ

Siyasal iktidar bütçe için para toplarken, kamusal giderlere hangi yurttaşların hangi işten ve varlıklardan ne kadar ödeme yapacakları yasalarla belirler. Toplumda siyasi iktidarlar dayandıkları sınıfları korumaya çalışarak vergileri hizmetten yararlanma ve ödeme gücü dayandırırılar.⁵ **Günümüzde uygulanan en uygun vergi sistemi mali gücüne ve hizmetten yararlanmada alınan vergi şeklindedir.** Merkezi hükümetin gelir dağılımı adaletsizliğini giderebilmesi için artan oranlar vergi sistemlerinde yükseltme veya indirme farklı gruplara dönüştürebilir. Vergiler kamu harcamalarını karşıladığı gibi merkezi hükümetlerin gelir dağılımı, istihdam, fiyat ve istikrar politikası aracı olarak kullanılabilir. Gelir dağılımının adil bir şekilde gerçekleşmesi durumunda devletin müdahalelerinin önemli rol oynadığı bilinmektedir. **Gelir dağılımının daha adil bir biçimde dağılmasında en önemli enstrüman vergi hukuk politikalarıdır. Devletin gelir dağılımını sağlaması, başka deyişle gelirin yeniden dağılımının sağlanması vergi-harcama mekanizmasını kullanmak suretiyle olur.** Devlet vergilerle gelirden nispeten yüksek pay almış olanların, gelirlerini azaltıp bu şekilde elde ettiği fonları toplam gelirden nispeten düşük pay almış olanların gelir ve refahları arttırıcı hizmetleri gerçekleştirmek için kullandığı takdirde gelir dağılımı düzeltici fonksiyonunu ifa etmiş olur. Artan oran gelir vergisi uygulamak suretiyle çok kazananın çok, az kazananın az vergi olarak gelir dağılımı düzensizliğini giderir.⁶ Üst marjinal vergi oranı arzu edilebilir seviyedeki artan oranlı vergilendirme açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Hem en üst gelir diliminin vergi yükünü ağırlaştırmanın olanaklı olduğunu, hemde bunun en yüksek gelirlerden gözlemlenen artışın dizginlenmesinin tek yolu olduğunu göstermektedir.⁷ Ekonomide gelir dağılımındaki eşitsizliği makasın daralmasına etkili olmasını sağlar. **Artan oranlı vergi sistemi gelir dağılımındaki eşitsizliğin azalmasına ve kamu harcamalarının alt gelir gruplarını gelir arttırıcı ve istihdama yönelik bir araç olarak hükümetler politikası şeklinde enstrüman olarak kullanabilmektedir.** Bir ekonomide vergilerin, vergi kuramına, genel kabul görmüş kurallara uygun olarak kullanılmaması, ekonomide tahripkâr sonuçlara yol açabilmektedir. Bu durum sadece ekonomik büyüme üzerinde değil; aynı zamanda sosyal yapı üzerinde de olumsuzluklara

⁵ Bulutoğlu Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Yapı Kredi Yayınları, 6.baskı, İstanbul 2002, s.342

⁶ Yılmaz Akgül Gülay, Kamu Maliyesi, Türkem Kitap Evi, 4.baskı, İstanbul 2013, s.95

⁷ Piketty Thomas, Kapital, Çeviri: Hande Koçak, İş Kültür Yayınları, İstanbul, 2014, s.565

neden olabilmektedir. **Herşeyden önce toplumda gelir dağılımı bozulmakta ve vergilerin ekonomiye hizmet olarak geri dönmemesi istihdam yaratılmasına engel olmaktadır.** Bununla birlikte, etkin olmayan vergileme; sosyal dengeyi bozarak, bireylerin vergi psikolojisini etkilemekte ve vergiye karşı direnci arttırmaktadır⁸

2-2 MALİ POLİTİKALARIN ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ

Toplumda, bireylerin kendi davranışlarını, eylemlerinin birleşik etkisinin yararlarını maddi bakımdan adil bir dağılımı veya avantajı ve dezavantajların belirli kişilere veya gruplar arasında bilinçli olarak belirli bir şekilde tahsisini sağlayabilecek tarzda yönetebilmelerine imkân veren türde bir kural veya ilkeler dizisi var olamaz.⁹Hükümetlerin mali ve iktisadi politikaları toplumların içindeki birey ve grupları adil gelir dağılımının üzerinde etkileyici ve düzenleyicidirler. En etkili ensturmaların başında vergiler gelmektedir.

Vergilerin diğer bir işlevi mali olmayan amacı ekonomik istikrarı sağlamasıdır. Bu amacı gerçekleştirmesi tam istihdam makul bir fiyat istikrarı kabul edilebilir. Bir büyüme hızı ve dış ekonomik dengenin sağlanmasına bağlıdır. Maliye politikası içinde harcama ve bütçe politikası gibi diğer politika araçları uyumlu olarak kullanılan vergi politikası, ekonomik istikrarı sağlaması açısından etkili bir araçtır.¹⁰ **Mali gücü göre vergi alınmasından doğacak herhangi bir sapma ülkenin teşvik politikasına olumsuz etki yapar.** Yapılması gereken araştırmalar yeni ürün gelişimi ve yatırımlara yönelik istihdam teşviklerini düşürmesine neden olur. **VUM gelir vergisi kanunu 121 mükerrer maddesinin artan oranda %5 teşvik desteği gelir dağılımı adaletsizliği yanında bütçeye büyük yük getirip, hükümetin mali politikalarını sekteye uğratar. Mali politikalar ekonomiyi geriden ileriye doğru itmek için devletin vergi alma ve harcama kapasitesini kaldıraç gibi kullanır.** Ekonomiye ince ayar vermek için devletin mali politikayı harcama ya da vergilendirmeyi kullanarak etkili olur.¹¹ Gelir vergisi kanunu mükerrer 121.maddesi kurumsal yüksek gelir dilimine tabi olan firmaların yüksek teşvik ile hükümetin fiyat ve istikrar politikası üzerine olumsuz etkileri getirilmektedir. Bazı ekonomistler aşırı eşitsizliğin sosyal bağlılığı azaltarak politik istikrarsızlığı arttırdığını vurgulamaktadır. Politik istikrarsızlıkta yatırımların azalmasına yol açar. Eşitsizliğin artması ekonomik istikrarsızlığı artırır buda ekonomi büyüme için kötü bir durumdur.¹²

Artan oranlı vergilendirmenin sebep olduğu nispi gelirlerdeki değişikliklerin en fazla önem arz etmesi bu sınıfta söz konusuda teknik ilerleme, kaynakların tahsisi, teşvikler, sosyal seyaliyet, rekabet ve yatırımın v.s artan oranlı vergilendirmenin tüm bunların üzerindeki tesirler esas itibariyle zikredilen sınıf üzerindeki etkileri yoluyla işler. Gelecekte ne olursa olsun ama bugün için hali hazırda artan oranlı vergilendirme geliri yeniden dağıtımının temel amacıdır ve o olmadan böyle bir politik gelirin yeniden dağılmada etkisi sınırlı olacak.¹³ Artan oran vergi dilimindeki ekonomide pay alan grupların vergilendirilmesinde sapmalar gelir dağılımındaki sapmalarıda beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla gelir vergisi kanunu 121.maddesindeki teşvikler gelir dağılımında sapmaları meydana getirir. Artan oranda vergi tarifesi uygulandığı ülkenin sosyal adalet yaklaşımı ve kamu kesiminin finansman ihtiyacı doğrultusunda şekillendirmektir. İyi düzenlenmiş artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi vergi adaletini sağlamalı ve gelir dağılımını düzenlemede önemli bir role sahip olmaktadır.¹⁴ Vergi politikaları ekonomik faaliyetleri yönlendirmede en tesirli güçlerin başında gelmektedir.

⁸ Demircan severekli Esra, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003,s.110

⁹ Hayek Friedrich a.Hukuk ,yasama ve özgürlük,işbank kültür yay.istanbul,2012,s.323

¹⁰ Oktar Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitap Evi, 10.baskı,İstanbul,2014, s.17

¹¹ Wheelan Charles, Çıplak Ekonomi, Pegasus yayınları, İstanbul, 2015,s.

¹² Change Ha-joon, Ekonomi Rehberi, Say yayınları, İstanbul,2016, s.287

¹³ Hayek Friedrich Von, Özgürlükler Anayasası, Binbang Yayınları, Ankara, 2013,s.451-452

¹⁴ Atabey Selim Ertürk, Vergi Ödeme Gücü, Gazi Kitap Evi, Ankara,2016,s.79

Bütçe harcamalarının büyüklüğü dağılışıda ekonomi üzerinde çok büyük tesire sahiptir.¹⁵ Toplumda, bireylerin kendi davranışlarını, eylemlerinin birleşik etkisinin yararlarını maddi bakımdan adil bir dağılımı veya avantajı ve dezavantajların belirli kişilere veya gruplar arasında bilinçli olarak belirli bir şekilde tahsisini sağlayabilecek tarzda yönetebilmelerine imkân veren türde bir kural veya ilkeler dizisi var olamaz.

2-3 VUM(G.V.K 121 MADDE) ANAYASA AYKIRILIĞI

Çağdaş bir hukuk sisteminde yasa koyucu bir takım anayasal ilkelere uymakla mükellef. Anayasa mahkemesi bir kişinin mali gücünün kavranabilmesi için çok çeşitli vergi teknikleri uygulamaktadır. En az geçim indirimi, artan oranda vergilendirme, sermaye iradlarının ücrete göre farklı vergilendirilmesi, mali güce en çok yaklaşılarak adil bir vergilendirmenin temel aracıdır. Yasa koyucu vergi, çeşit, oran ve yükümlülükleri tespit ederken anayasal ilkelere uymak zorundadır.¹⁶ Vergi ödeme gücüne göre vergilendirme yapma yasama organının bir ödevdir. Bu ödev vergi mükelleflerin mali güçlerine göre sınıflandırması görevini yasama organına vermektedir.¹⁷ Vergi kanunları vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin kanunlarda yürütme organı düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisine sahiptir.¹⁸ **Vergilendirme mali gücü, ekonomik güce ve ödeme gücüne göre yapılması gerektiği modern vergi sistemlerinde kabul gören bir prensiptir.**¹⁹ Vergilendirmeye yönelik ilkeler, Anayasa m.73'e dayanan ilkeler olup, vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normları ifade eder. Bu bağlamda anayasal vergilendirme ilkeleri olarak verginin yasallığı ilkesi ve eşitlik ilkesi olmak üzere iki ilkeden söz edilebilir.²⁰ Ödeme gücü hangi kamu hizmetinden doğrudan ne kadar yararlandığına bakılmaksızın bazı göstergeler ve ölçülere bakılarak vergilendirme yoluna gidilir.²¹ Yasakoyucu, vergi hukuku alanında yetkisini kullanırken, Anayasa'nın temel ilkelere ve vergi ile ilgili kuralına bağlı kalmak koşuluyla, kamu gelirlerinin doğru, etkin ve verimli biçimde nasıl hangi yöntemle sağlanacağını taktir yetkisine sahiptir.²²

2-3-1)MALİ GÜCÜNE GÖRE İLKESİ

Mali güce göre vergilendirme Anayasanın 73.maddesinde **Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.** Anayasanın burada mali güce göre vergilendirmeyi ancak artan oranlar vergisel tekniği ile Anayasanın ilkesini karşılayabilir. Artan oranlar vergi sistemini bozucu herbir unsur Anayasanın mali gücüne göre yükümlülük ilkesini bozar. Gelir vergisi kanununun mükerrer 121.maddesi %5 oranında vergiye uyumlu mükellef destek teşviği bu ilkeye aykırı görülebilmektedir çünkü çok vergi verenin çok teşvikten yararlandığı, az vergi verenin teşvikten az yararlandığını vergi yükünü üst gelir gruplarından, alt gelir gruplarına kaydırılmaktadır. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik kişisel durumlarını göz önüne alarak vergilendirmedir bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlar.²³ VUM gelir vergisi kanunu mükerrer 121.maddesi artan oranlı vergi

¹⁵ Kılıçbay Ahmet, Türkiye Ekonomisi, İşbank Kültür Yayınları, İstanbul, 1994, s.82

¹⁶ Budak Tamer, Tür Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali güç, 12 Levha yayınları, İstanbul, 2010, s.79

¹⁷ Atabey Selim Ertürk, Vergi ödeme gücü, gazi yayınları, Ankara, 2016, s.53

¹⁸ Saraçoğlu Fatih, AYM Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı, Seçkin yayınları, Ankara, 2014, s.51

¹⁹ Akay Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2017, s.61

²⁰ Budak Tamer, A.g.e, s.57

²¹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, Kamu maliliyesi, ekin yayınları, Bursa, 2016, s.169

²² Şimşek Mehmet, Vergi kabahat ve yaptırımlar, adalet yayınları, ankar, 2016. s.163 (AYM E:1993/3 K:1993/20)

²³ Öncel, Kurumlu, Çağan, Vergi Hukuku, Türhan Kitap Evi, 22.baskı, Ankara, 2013, s.52

tarifesi bozucu bir unsur olduğundan dolayı bu düzenleme Anayasanın mali gücüne göre ilkesine ters düşmektedir. Gelir vergisi kanunundaki bu değişiklik Vergilendirme tekniğinin elverişliliğine küçük gelir gruplarının üstünde vergi ağırlığı bırakıldığında anayasaya ters düşebilecektir

Mali güce göre ilkesi ve düzenleyici artan oran vergi tekniği bozucu unsur teşkil edebilmektedir. **“Mali güç” ödeme gücünün “kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuldur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç orandaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanması gerçekleştirir**²⁴. Bu dözeni bozucu tetbiler ve teşvikler düzenlenmemektedir.

. **Modern vergi teorisinin dayandığı esas prensiplerin başında mali güç ilkesine göre, herkes mali iktidarı oranında vergi ödemelidir.** Verginin herkese mali güce göre uygulanmasında öncelikle vergiyi ödeyebilme gücünün hangi gelir düzeyinden itibaren başladığının saptanması zorundadır. İşte bu düzeye en az geçim düzeyi ve buna vergi ayrıcalık tanınması en az geçim indirimi olarak nitelendirilmektedir.²⁵ Mali güce göre vergilendirme ilkesi yasama organına yüklediği olumlu ödev açısından vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirten hükümler Anayasa 73/2 birlikte yön gösterici değere sahiptir. **Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.** Ödeme gücüne göre vergilendirme yapabilmek adına geliştirilen tekniklerin uygulaması, bir tarafta vergi yükünün adil dağılımına diğer taraftan gelir dağılımı daha adil hale getirilmesine olanak sağlayabilecek niteliktedir. Gelir vergisinde ödeme gücüne göre vergilendirme için geliştirilen teknikler en az geçim indirimi artan oranlı ayrılma ilkesidir.²⁶

2-3-2) VERGİLENDİRMEDE SOSYAL ADALET İLKESİ

Vergi adaleti, sosyo ekonomik içeriği baskın olan, idolojije, yer ve zamana göre değişen nisbi bir kavramdır. Bu kavramın hukuki içeriğini Anayasa kuraları belirlemektedir. Vergi adaleti eşit durumda olanlar eşit muamele yapması; yani aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşımaları anlamına gelmektedir.²⁷ Vergilendirmede adalet verginin tarafsızlığı yâda düzenleyici olması ve ilgili kanun düzenlemeleri yapılırken aynı zamanda adaletin uygulamada sağlanması gerekmektedir. Vergi kanunlarına vergilemede adalet ilkesine uygun olarak hazırlanması yalnız başına yeterli değildir. Aynı zamanda uygulamada adalet ilkesine ters düşmeyecek etkinliklerde olması gereklidir.²⁸ **Özgürlükler ideali ile gelirlerin dağılımı dahi adil yapılacak şekilde düzeltmektir.** Gelir vergisi kanunu mükerrer 121.maddesi çok kazananın çok teşvik ve destek, az kazananın az teşvik ve destek adalet ilkesine ters düşmektedir. Hukuk devletinin vergilendirmenin temel ilkesinin düzeltilmesi vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğini sağlaması gerekir.²⁹ Verginin toplanma amacı kamu harcamalarının karşılanmasının dışında sosyal, ekonomik bir kısım amaçları da içine almaktadır. Vergiler gelirlerin yeniden adil dağılımının sağlanması ve ekonomi istikrarının düzenlenmesinin en önemli araçlarıdır. İktisadi büyüme, kalkınmanın gerçekleşmesi, sağlık, eğitim v.s ile toplumun tüm katmanlarını etkileyen hizmetlerinde sağlanmasının üst gelir gruplarından gelirleri alarak sağlamaktır. Reel gelirin dağılımının daha eşitlikçi olduğu mali sistemler “yeniden dağılımcı” olarak adlandırılmakata ve düşük gelir grubunun aldığı faydanın daha çok fayda sağlaması ile yüksek gelir grubunun aldığı faydadan daha fazla katkı olarak gerçekleştirilmesine dayanmaktadır.³⁰ Mali güç modern maliye ilmi ve sosyal adalet prensiplerinin bir sonucu ve icabıdır. Bu maksat ve esasın sağlanabilmesi içinde verginin kişilere ne nispetle ve hangi ölçülere göre alınabileceğinin, umumi hataları ve esaslarını kanunda belirtmek suretiyle

²⁴ Şimşek Mehmet, Vergi kabahat ve yaptırımlar, adalet yayınları, Ankara, 2016, s.234, (AYM 7/11/1989 tarih E:1989/6, K:1989/42 say.karar)

²⁵ Budak Tamer, A.g.e, s.126

²⁶ Atabey Selim Ertürk, Vergi Ödeme Gücü, Gazi yayınları, Ankara, 2016, s.71

²⁷ Karakoç Yusuf, Türk Hukuku’nda vergi kanunların anayasal uygunluğunun yargısal denetimi, Yetkin yay.Ankara, 2017, s.166

²⁸ Atabey Selim Ertürk, A.g.e, s.35

²⁹ Saraçoğlu Fatih, A.g.e, s.73

³⁰ Çaşkurulu Eren, Sermayenin küreseleştirdiği bir dünyada vergi yapısının ekonomik politikası ve sınıfsal eşitsizlikler, Şukrî Kızılot’a armağan, Gazi üniversitesi, İİB, yay. Ankara, 2014, s.239

düzenlemesi gerekir.³¹ GVK mükerrer 121.maddesinin getirdiği %5 lik teşvik indiriminin sosyal adalet prensiplerinin tamamen bozucu bir yapıya sahip olup bu yapının anayasanın sosyal devlet ilkesine olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Sosyal Devlet ise sosyal adaletin sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir. Bu teşviklerle bütçelerdeki sapmalar Devletin bu imkânlarını kısıtlayabilmektedir. Ekonomik ve mali politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır. Adil ve dengeli bir vergi politikasında sosyal devletin vazgeçilmeyeceği ilkelerinden biridir. GVK mükerrer 121.maddesindeki %5 teşviği bu ilkelerin gerçekleştirilmesinden olumsuz etkilenecektir. Vergileri kaynaktan kesilen çalışanların bu kapsamın dışında kalması verginin genellik ilkesinide uygulduğu söz edilemez. Toplumun en alt gelir grubu çalışanların teşfikte yararlanmaması anaysanın sosyal devlet ilkesiylede bağdaştığını söylenemez. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.Bu ilkeye ters düşen düzenlemeler Anayasa aykırılık gösterir.

2-4 HÜKÜMETİN BÜTCE PROGRAMINA OLUMSUZ ETKİLERİ

Siyasal iktidarlar ekonomik, sosyal ve siyasal görüşlerini hukuki süreç içinde kanunlaştırdıkları bütçeler aracılığıyla uygulamaya aktarırlar. Bu açıdan bakıldığında bütçe, devlet yapısında meydana gelen değişmelerin toplum yansıması sağlayan önemli bir maliye politikası aracı olmaktadır.³²Kullanılan araçlar amaçlanan hedefe daima uyumlu olması gerekmektedir. Kanun değişiklikleri bütçenin uygulamasında bazen uyumsuzluklar gösterebilir. Gelir vergisi kanundaki bu son düzenlemede bunlardan biridir. Vergi uyumlu mükelleflere yapılan %5 lik teşfik indirimi bütçe hesaplamanın kapsamında olmayıp gelecek yıllarda hesaplanan bütçenin hesapta olmayan bu indirimlerin açık vereceği şimdiden bellidir. Bu açık toplanan vergilerin tahmini %3-4 civarında olabileceği bilinmektedir. Çünkü bu teşvik indirimlerden en çok yaralanan mükellefler üst gelir grupları olup bunlar kurumsalaşmış yapılarından dolayı teşvik koşulları büyük çoğunluğu sağlanmaktadır. Yeniden alt gelir grupların üzerine yeni vergi yükü getirilmesinin çarelerine bakılacaktır. Mükelleflerin vergisel sorumluluklarının yasalara uygun bir biçimde getirilmemesi durumunun ifade eden vergiden kaçınma, kayıt dışı ekonominin yüksekliğinden dolayı düşük vergi tahsilâtı, vergi sistemin artan oranlılık derecesinin arzulanen hassasiyet ve etkinlikte olmaması gelirlerin azalışa sebeble Bütçe açıklarını tetikler. Vergi uyumlu mukellefler teşfiği hesapta olmayan bir fonla bütçe açığına neden olduğu gibi artan oranda vergi sisteminde hasasiyeti getikçe kayıp edile bilmektedir. Hükümetin orta vadeli programının hedefe ulaşmasında olumsuzluklara sebebiyet verebilmektedir.

³¹ Budak Tamer, A.g.e, s.97

³² Şenyüz,Erdem;Tatlıoğlu,Kamu malıyesi,Ekin yay.13. baskı.Bursa,2016,s.350

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarih içerisinde yapılan vergi düzenlemelerin toplumun bir kesiminin yararlandığını vergi yükümlülüğü yerine getirenler yararlanmadığı, vergi yükümlülüğünü yerine getirenlerine karşı haksız bir fiili netice doğmadığı halde, haksız bir fiil ve eylemin varlığından söz edilip kamuoyu algısı oluşturulmuştur. Bu algı baskısı neticesinde yasal değişiklikler yapılmıştır. Yapılan yasal değişiklik G.V.K. mükerrer 121.maddesinde uyumlu vergi mükelleflerine %5 indirimli teşvik desteği getirilmiştir. Yapılan bu düzenlemeler gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Gelir dağılımındaki adaletsizliğe neden olan bu yasa değişikliği anayasal ilkelerine aykırılığından söz edilebilmektedir. Hükümetin mali politikaları her zaman toplumun içinde yaşayan bireylerin ve grupların gelir dağılımından pay almalarında etkili olmuştur. Gelir dağılımının adaletli olmasına en etkin yaklaşım vergi tekniği artan oranlı vergi sistemidir. Artan oranlı vergi sistemleri dilimleri daha hassas dilimlere ayrılması ve vergilendirme ağırlıkları ayarlanmasına en önemli teknik araçtır. Anayasanın mali gücüne göre vergi yükümlülüğü en anlamlı vergi tekniği artan oranda vergi sistemidir. Artan oran vergi sisteminin bozulmasına neden olan gelir vergisi mükerrer 121.maddesinin %5 indirimli teşviğinin kaldırılması ekonomik ve mali politika açısından daha sağlıklı sonuçlar verebilmektedir. Diğer bir yöntem islah edilmeli üst gelir gruplarına binde 5 yüzde 1 ve yüze 2 lik grup en alt gruplara yüzde 5 şeklinde vergi teşvik tekniği daha adil bir sistem olurdu. Aksi durumda gelir dağılımında adaletsizliği, vergi yükü alt gelir gruplarının üstüne yığılmasını, sosyal devlet anlayışına uzaklaşmış olacak.

Vergi ödeyerek devletin ekonomisinin üretken kapasitesinin güçlendirecek ve sonuçta hepimiz çok daha fazla zenginleştirecek potansiyeli vardır. Her ödediğimiz vergi tekrar bir zenginliğimizi yarattığı bilinci topluma yaymak en güzel vergi politikasıdır. Verginin en güzel oto kontrolü vatandaşın sahiplendiği vergi bilincidir.

EKİM 2017 / İSTANBUL
Abdurrahman FİLİZ
MALİMÜŞAVİR & BAĞIMSIZ DENETÇİ

Not : Kopya edilemez ancak, www.bdTurkey.com kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitap Evi, 10.baskı, Ankara 2011
- Atabey Selim Ertürk, Vergi Ödeme Gücü, Gazi Kitap Evi, Ankara,2016
- Akay Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Mali Akademi Yayınları, Ankara,2017
- Bulutoglu Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Yapı Kredi Yayınları, 6.baskı, İstanbul 2002
- Budak Tamer, Tür Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali güç, 12 Levha yayınları, İstanbul, 2010
- Çaşkurlu Eren,Sermayenin küreseleştigi bir dünyada vergi yapısının ekonomik politiği ve sınıfsal eşitsizlikler, Şükrü Kızılot 'a armağan, Gazi üniversitesi, İİB, Yay. Ankara, 2014,
- Change Ha-joon, Ekonomi Rehberi, Say yayınları, İstanbul,2016
- Demircan Severecli Esra, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003
- Erdem,Şenyüz,Tathlođlu, Kamu Maliyesi, Ekin yayinlari,Bursa,2016
- Hayek Friedrich A.Hukuk, yasama ve özgürlük,işbank kültür yay.istanbul,2012
- Hayek Friedrich Von, Özgürlükler Anayasası, Binbang Yayınları, Ankara, 2013
- Kılıçbay Ahmet, Türkiye Ekonomisi, İş Bank.Kültür yayınları, 1994 s
- Karakoç Yusuf, Türk Hukuku'nda vergi kanunlarin anayasal uygunluğunun Yargısal Denetimi, Yetkin Yay. Ankara,2017
- Oktar Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitap Evi, 10.baskı,İstanbul,2014
- Öncel, Kurumlu, Çağan, Vergi Hukuku, Türhan Kitap Evi, 22.baskı, Ankara, 2013
- Saraçoğlu Fatih, AYM Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı, Seçkin yayınları, Ankara,2014
- Saygılıoğlu Nevzat, Şükrü Kızılot' a Armağan, Gazi Üni. İİB Fak., Ankara,2014
- Şenyüz,Erdem;Tathlođlu,Kamu maliyesi,Ekin yay.13. baskı.Bursa,2016
- Şimşek Mehmet,Vergi kabahat ve yaptırımlar,adalet yayinlari,Ankara,2016
- Üzeltürk Hakan,Vergi yargisinda güncel proplemler,Legal yay.İatanbul.2015
- Piketty Thomas, Kapital, Çeviri: Hande Koçak, İş Kültür Yayınları, İstanbul, 2014
- Wheelan Charles, Çıplak Ekonomi, Pegasus yayınları, İstanbul, 2015
- Yılmaz Akgül Gülay, Kamu Maliyesi, Türkemn Kitap Evi, 4.baskı, İstanbul 2013