

**GELİR DAĞILIMINDA ADALETSİZLİK VE YOKSULLUK SORUNU İLE
MÜCADELEDE VERGİ TARİFESİNİN BELİRLENMESİ:
ARTAN ORANLI MI, YOKSA DÜZ ORANLI VERGİLER Mİ? ***

I. GİRİŞ

Vergi tarifesi ne şekilde düzenlenmeli? Vergiye tabi gelir, servet ve harcama üzerinden vergi alırken oran ne olmalı ve ne şekilde belirlenmeli? Matraha tek bir oran mı uygulanmalı yoksa, matrahtaki artışa paralel olarak vergi oranı da mı arttırılmalı? Ya da, bu iki alternatif dışında vergi herkesten aynı miktarda mı alınmalı?

Bu ve benzeri sorular maliye teorisinin asırlık tartışma konularıdır. Ancak, vergi oranlarının ne şekilde düzenlenmesi gerektiği konusunda maliyeciler arasında konsensusa ulaşıldığını söylemek mümkün değildir. Her ne kadar günümüzde maliyeciler arasında vergilerin tek bir oran üzerinden matraha uygulanması görüşü daha ağırlık taşıyorsa da, konu üzerinde tam bir uzlaşmanın varlığından söz edilemez.

Bu araştırmamızda maliye teorisinin asırlardır süregelen temel tartışma konularından biri olan "*artan oranlı vergi mi, yoksa düz oranlı vergi mi?*" konusunu ele alacağız. Araştırmamızda ilk olarak vergi tarifeleri ile ilgili bazı temel bilgileri sunacağız. Daha sonra artan oranlı vergi tarifesinin bir eleştirisini yapacağız. Son bölümde ise düz oranlı vergi tarifesinin genel özelliklerini ortaya koyacak ve artan oranlı vergi tarifesi ile bir karşılaştırmasını yapacağız.

II. GENEL OLARAK VERGİ TARİFELERİ

Vergi tarifeleri, ödenecek vergi miktarını belirlemek için matraha uygulanan ölçülerdir. Genel olarak vergi tarifeleri üç şekilde düzenlenebilir:

Artan oranlı tarife,

* Bu bölüm şu çalışmamızdan yararlanılarak hazırlanmıştır: Coşkun Can Aktan., 21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi, Ankara: TOSYÖV Yayınları, 2000.

□Düz oranlı tarife,

□Azalan oranlı tarife.

Artan oranlı tarifede, matrahın artmasına paralel olarak vergi oranı da artış gösterir. Düz oranlı vergide, matrah ne olursa olsun, vergi oranı değişmez ve aynı kalır. Azalan oranlı tarife ise artan oranlı vergi tarifesinin tam tersidir, yani matrah arttıkça vergi oranı azalır. Günümüz vergi sistemlerinde genel olarak artan oranlı tarifelerin yaygın olduğunu söylememiz mümkündür.

Düz oranlı ve artan oranlı vergi tarifeleri çeşitli şekillerde düzenlenebilir. Örneğin, düz oranlı vergi sisteminde standart indirim (en az geçim indirimi) uygulaması sözkonusu olabilir. Standart indirime yer verilmeyen düz oranlı vergi sisteminde doğal olarak tüm gelir, servet ya da harcama vergiye tabi tutulur.

Artan oranlı vergi tarifeleri de kendi arasında "dik artan oranlı", "ılımlı artan oranlı", "çoğalan artan oranlı", "azalan artan oranlı" ve saire şekillerde sınıflandırılabilir. İlımlı artan oranlı tarifede, gelir dilimlerine uygulanan oranlar yumuşak bir şekilde artış gösterirken, dik artan oranlı tarifede oranlar hem yüksektir, hem de daha sert bir biçimde artış gösterir. Artan oranlı vergi tarifelerinin ne şekilde düzenleneceği, tabii olarak siyasal iktidarların ve bürokrasinin takdir hakkına bağlı olarak belirlenmektedir.

III. ARTAN ORANLI VERGİ VE ELEŞTİRİSİ

Uzun yıllar maliyeciler vergilemede adaletin gerçekleştirilmesine hizmet edecek en uygun vergilerin artan oranlı vergiler olduğunu savunmuşlardır. Ayrıca ekonomide gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması için de artan oranlı vergilerin uygulanması gerektiği geniş bir akademik kesim tarafından savunulmuştur. Örneğin, devletin mali araçlarla ekonomiye müdahale etmesini savunan Keynezyen iktisatçılar, artan oranlı vergi tarifelerinin ekonomik istikrarsızlığa karşı otomatik stabilizatör görevi gördüğünü iddia etmişlerdir. Keynezyenlere göre artan oranlı vergiler yapısal esneklik (built in flexibility) özelliğine sahiptirler. Şöyle ki; enflasyonist dönemlerde bireylerin artan geliri vergi tarifelerinin daha üst dilimlerine uygulanan yüksek vergi oranlarına tabi olur. Bu ise efektif talep üzerinde baskı oluşturarak talebi azaltır ve disenflasyonist bir etki gösterir. Keynezyen iktisatçılar, artan oranlı vergi tarifelerinin bu yönüyle enflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanılabileceğini savunmaktadırlar. Keynezyenlere göre deflasyonist dönemlerde ise bireylerin gelirleri azalacağından daha düşük gelir dilimlerinde daha düşük oranlarda vergilendirmeler söz konusu olacaktır.

Özellikle 1980'li yıllardan itibaren, kamu maliyesinde uzun yıllar hakimiyetini sürdüren *Fonksiyonel Maliye* (Functional Finance) yaklaşımının önemini kaybetmesine paralel olarak artan oranlı vergilere çeşitli eleştiriler yöneltilmeye başlanmıştır. Artan oranlı vergilerin başlıca şu açılardan uygulanmasının doğru olmadığı savunulmuştur: Artan oranlı vergiler, tek başına gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak için yeterli değildir ve olamaz. Bu konuda Nobel Ekonomi Ödülü sahibi Amerikalı iktisatçı James M. Buchanan şöyle demektedir:

"Artan oranlı vergileme, fertler arasında eşit bir gelir dağılımına götürdüğü için üstün gelen bir vergileme şekli olmuştur. Ancak tek başına 'artan oranlı vergileme reel gelirin yeniden dağılımını sağlar' ifadesi doğru değildir. Bu husus mali sistemin diğer yarısı hakkında yapılan belirli varsayımlarla doğruluk kazanabilir. Eğer kamu harcamalarından yaratılan genel faydadan, fertlerin elde ettiği hisse ve paylar eşitse veya aşağı yukarı eşite yakınsa, artan oranlı vergileme adil bir gelir dağılımına götürecektir. Fakat bu durum aynı esas takip edilse düz oranlı vergileme için de söz konusu olacaktır. Fertlere kamu harcamalarından sağlanan faydaya atıf yapılmaksızın artan oranlı vergilemenin, düz oranlı veya azalan vergilerden daha adil bir gelir dağılımını sağlayacağı ifade edilebilir. Ancak hiç kimse onun bir yeniden dağılım ortaya çıkaracağını söyleyemez; olabilir veya olmayabilir. Gerçekten de, devlet harcamalarının büyük bir kısmı zengin sınıfların varlıklarının himayesine ve ihtiyaçlarının teminine tahsis edilirse, artan oranlı bir vergi

sistemi dahi mali sistemde reel gelir eşitsizliğinin artmasına mani olmayabilir.”¹

Dikkat edilirse Buchanan, kayıtsız ve şartsız “artan oranlı vergiler düz oranlı vergilere göre daha adildir” hipotezinin tek başına anlamlı olmadığını, vergileme sonrasında kişilerin refah seviyelerindeki artış ve azalışın dikkate alınması gerektiğinin önemi üzerinde durmaktadır.

□ Artan oranlı vergi, çok çalışanı ve ekonomiye katkıda bulunan kimseleri cezalandırmaktadır. Artan oranlı vergiler bu açıdan “adil” değildir.

□ Artan oranlı vergi sisteminde, üst gelir dilimlerinde gelir etkisinin ikame etkisine göre ağırlık kazanması ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım arzularını olumsuz yönde etkilemektedir. Artan oranlı vergiler bu açıdan “tarafsız” (neutral) değildir.

□ Artan oranlı vergi, çalışmayı değil, tembelliği destekleyen bir mantığa sahiptir.

□ Artan oranlı vergi sisteminde tarifenin bilimsel temele dayalı olarak objektif belirlenmesine imkan sağlayacak hiçbir kriter mevcut değildir. Artan oranlılığın yapısı çoğunlukla subjektif değerlendirmelere dayanmaktadır. Vergi tarifesinin, siyasal iktidarlar ve bürokrasi tarafından keyfi ve adaletsiz bir şekilde belirlenmesi, vergi yükümlüleri arasında adaletsizliğe neden olmaktadır.

□ Artan oranlı vergi sisteminde zengin kesimler tarifenin yapısını ve şeklini kendi çıkarlarına uygun olarak belirlemek için lobicilik girişimde bulunabilirler. En üst gelir diliminin ve oranının saptanması konusunda çıkar gruplarının baskısı gündeme gelebilir.

□ Artan oranlı tarife, enflasyonun hakim olduğu ekonomilerde “gelir dilimi sürüklenmesi” (bracket creep) adı verilen bir sorunu ortaya çıkarmaktadır. Enflasyon dolayısıyla gelirlerin nominal olarak yükselmesi, bu gelirlerin daha üst gelir dilimlerine sürüklenerek, daha yüksek vergi oranlarına tabi olması sonucunu doğurmaktadır.

Bu açıklamalardan sonra şimdi düz oranlı vergileri daha detaylı olarak inceleyebiliriz.

¹ Bkz: James M. Buchanan, Fiscal Theory and Political Economy, Virginia:1960Türkçe çevirisi için bkz: A.Nemli ve T.Öncel, Maliye Teorisi ve Politik İktisat, İstanbul:1966.

IV. DÜZ ORANLI VERGİ

Adından da anlaşılacağı üzere, düz oranlı vergide matrahın miktarı ne olursa olsun, tüm matraha tek bir vergi oranı uygulanmaktadır. Düz oranlı vergilere aynı zamanda "sabit oranlı vergiler" ya da "tek oranlı vergiler" de denilmektedir.

Düz oranlı verginin makro ve mikro ekonomik etkilerini analiz etmeden önce bu verginin uygulanmasının sağlayacağı avantaj ve dezavantajları özetlemeye çalışalım.

Düz oranlı vergi, ideal vergi sisteminde olması gereken ilkelerin ve özelliklerin bir çoğuna sahip bulunmaktadır. Düz oranlı vergiyi optimal vergileme ilkeleri açısından şu şekilde değerlendirebiliriz.

1. Düz oranlı vergi, uygulanması son derece basit olan bir vergidir. Tüm vergiye tabi gelir, servet ve harcamalara tek bir oran uygulanır. Düz oranlı vergilerin basitlik özelliği neticesinde gerek vergi idaresi açısından, gerekse vergi yükümlüleri açısından ortaya çıkan maliyetler (donanım maliyeti, personel maliyeti, işlem maliyeti vs.) azalmaktadır. İdari maliyetlerin azalması, devlet tarafından daha fazla gelir elde edilmesi anlamına gelmektedir. Vergi yükümlülerinin vergi maliyetlerinin azalması ise kullanılabilir gelirin artması demektir. Vergi yükümlüleri, vergi maliyetlerinin azalması dolayısıyla artan tasarruflarını yatırımlara kanalize edebilmektedirler.

Öte yandan, düz oranlı vergi sisteminde ilke olarak istisna ve muafiyetlere yer verilmemesi savunulduğundan vergi mevzuatı ve vergi bürokrasisi de azaltılmış olur. Vergi sistemi, herkesin anlayabileceği düzeyde basit ve anlaşılır hale gelir.

2. Düz oranlı vergi, vergi adaleti açısından da uygun bir vergidir. Düz oranlı vergi, maliye terminolojisinde "yatay adalet" ve "dikey adalet" olarak adlandırılan genel adalet/eşitlik ilkelerine uygun bir vergidir. Genel kanının aksine düz oranlı vergi sisteminde; çok kazananın çok, az kazananın ise daha az vergi alınır. Standart indirim dikkate alındığında ise düz oranlı vergi sisteminde "gerçek vergi oranları" artan oranlı bir hale dönüşmektedir. Bu nedenle, düz oranlı vergi adil bir vergidir.

3. Düz oranlı vergi "kanun önünde eşitlik" ilkesine uygun bir vergidir. Çok farklı yorum enflasyonlarına ve anlam erozyonuna uğramış kelimelerin başında adalet gelmektedir. Adalet, her şeyden önce "kanun önünde eşitlik" demektir. Daha açık bir ifadeyle, mevcut kanunların herkese hiçbir ayırım

gözetmeksizin ve hiçbir ayrıcalık tanımaksızın eşit olarak uygulanmasıdır. Bu açıdan düz oranlı vergi "adil" bir vergidir. Zira, herkese, hiçbir ayırım yapılmaksızın aynı vergi oranı uygulanır. Vergi yükümlüleri açısından ayrıcalık yapılmaması, hiç bir kişi ya da kuruma özel imtiyazlar sağlanmaması hususu, anayasa ve yasalarda güvence altına alındığında bundan hem vergi idaresi, hem de vergi yükümlüleri kazançlı çıkar. "Vergi matrahında aşınma" ya da "vergi erozyonu" adı verilen olay ortadan kalkar, dolayısıyla devletin vergi gelirleri artmış olur. Hiçbir kişi ya da kurum "muafiyet" ve benzeri uygulamalarla vergi dışında kalmayacağından vergi tabanı genişlemiş olur. Başka bir ifadeyle, daha geniş bir taban (base) üzerinden daha fazla vergi almak imkanı olur. Vergi yükümlüleri ise doğrudan verimli olmayan rant kollama faaliyetlerine yönelmezler. Bu alandaki lobicilik sektörü ortadan kalkar ve kişiler verimli ekonomik faaliyetlerle uğraşırlar.

Kanun önünde eşitlik ilkesi gereği, vergi konuları itibariyle de bir ayrıcalığın olmaması gerekir. Vergi sisteminde ekonomik büyüme ve kalkınma amacı doğrultusunda tasarruflar, sermaye kazançları, servet ve harcamalar vergi dışında bırakılmamalıdır. Örneğin, tasarrufların arttırılması amacıyla faiz ve dividant gelirlerinin vergilendirilmemesi özel bir vergi imtiyazıdır, dolayısıyla "kanun önünde eşitlik" ve "genellik" ilkesine uygun değildir.

4. Düz oranlı vergi anayasal garanti altına alındığında aynı zamanda "istikrar" ilkesine uygun bir vergidir. Eğer düz oranlı vergi sistemi anayasal sisteme entegre edilirse o zaman optimal vergileme açısından çok önem taşıyan "istikrar" ya da "öngörülebilirlik" ilkesi de gerçekleştirilmiş olur. Daha açık bir ifadeyle, vergi oranlarının sabit oranlı olarak anayasada belirlenmesi mümkün olursa bu gerek yurtiçindeki yatırımcılar, gerekse yurtdışındaki yatırımcılar açısından son derece cezbedici olabilir. Vergi oranlarının – en azından uzun dönemde- değişmeyeceğine inanan yerli ve yabancı yatırımcılar daha fazla yatırıma yönelirler.

5. Düz oranlı vergi mahiyeti itibariyle "tarafsız" bir vergi sistemidir. Düz oranlı vergileme ile siyasal iktidarların ekonomiye olan müdahaleleri önemli ölçüde azaltılmış olur. Düz oranlı vergi, ekonomik birimlerin üretim, tüketim, yatırım vb. kararları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunmaz. Bu açıdan tarafsız bir vergidir.

6. Düz oranlı vergi ekonomide "rant kollama" eğilimlerini azaltır. Düz oranlı vergi sisteminde vergi tarifesinin belirlenmesi ve vergi ayrıcalıkları elde etme konularında lobicilik ve rant kollama faaliyetleri son bulacağından üretim ekonomisi gelişir ve büyür. Öte yandan, politik kollamacılık ortadan kalkar.

7. Düz oranlı vergi sisteminde "vergi kaçakçılığı" eğilimleri azalır. Düz oranlı vergi sistemini savunanların üzerinde durduğu en önemli konulardan birisi ağır vergi yükünün mikro ve makro ekonomi üzerinde doğurduğu olumsuz sonuçlardır. Düz oranlı vergi sisteminde vergi oranlarının çok yüksek olarak tespit edilmemesi savunulmaktadır. Buradan hareketle, düz oranlı vergi sisteminde vergi kaçakçılığının azalacağını söyleyebiliriz.

8. Düz oranlı vergi ekonomide "büyüme ve kalkınma" hızını artırır. Düz oranlı vergi sisteminde, düşük vergi yükü neticesinde bireylerin tasarruflarının ve yatırımlarının artacağını, sonuçta ekonomide büyüme ve kalkınmanın sürat kazanacağını söylemek mümkündür.

9. Düz oranlı vergi, ekonomide servet birikimini ve sermaye terakümünü artıran bir vergidir. Düz oranlı vergi sisteminde vergi sonrası gelir artacağından ekonomide genel olarak servet birikimi artar. Ekonomide toplam tasarruflar düzeyinde bir artış ortaya çıkar.

10. Düz oranlı vergi, "mali sürüklenme" (fiscal drag) sorununu ortadan kaldırır. Düz oranlı vergi sisteminde, artan oranlı bir vergi tarifesinde enflasyon dolayısıyla ortaya çıkan "gelir dilimi sürüklenmesi" (bracket creep) (= mali sürüklenme) olayı da ortadan kalkmış olur.

11. Düz oranlı vergi sisteminde rekabet edebilirlik (competitiveness) gücü artar. Düz oranlı vergi sisteminde genel vergi yükü azalacağından, bunun işletmelerin rekabet gücünü artıracığını söylemek mümkündür.

Buraya kadar düz oranlı vergi sisteminin sağlayabileceği başlıca yararlar özetlenmiştir. Önemle belirtelim ki, düz oranlı vergi konusunda bazı olumsuz görüşler de sözkonusudur. Düz oranlı vergilere yöneltilen temel eleştiri bu vergilerin adaletli olmadığı noktasında toplanmaktadır. Şimdi bu konuyu daha ayrıntılı olarak inceleyelim.

Düz Oranlı Vergi Adil Bir Vergi midir?

Düz oranlı vergiye yöneltilen en önemli eleştiriler bu verginin adaletsiz bir vergi olduğu noktasında toplanmaktadır. Gerçekten bu iddia doğru mudur? Konuyu ciddi bir şekilde ele alıp irdelemek önem taşımaktadır.

Öncelikle, vergilemede adalet kavramının doğru olarak tanımlanması gerektiği düşüncesindeyiz. Bize göre vergilemede adaleti ifade edebilecek başlıca dört temel kriter bulunmaktadır: Bunlar ;

□ Yatay adalet (yatay eşitlik),

□Dikey adalet (dikey eşitlik),

□Kanun önünde eşitlik,

□Fedakarlıkta eşitlik,

Şimdi düz oranlı vergilerin adil olup olmadığını bu temel kriterler çerçevesinde değerlendirmeye çalışalım.

Yatay ve dikey adalet, vergi yükünün kişilerin ekonomik ve mali durumları dikkate alınarak dağıtılmasını ifade etmektedir. Yatay adalet (yatay eşitlik), ekonomik ve mali durumu aynı olan kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Dikey adalet (dikey eşitlik) ise, farklı ekonomik ve mali duruma sahip olan kişilerin farklı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Şimdi bu tanım çerçevesinde düz oranlı verginin adil olup olmadığını basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Farklı gelire sahip beş birey düşünelim. Bireylerin gelirlerinin de aşağıdaki tablodaki gibi olduğunu kabul edelim. Mevcut gelir vergisi oranının da "düz oranlı" olduğunu ve yüzde 10 olarak belirlendiğini varsayalım. Bu durumda bireylerin ödeyecekleri aşağıdaki tabloda gösterilmiş olacaktır.

Birey	Bireyin Geliri (TL)	Vergi Oranı (%)	Ödenecek Vergi (TL)
A	100 Milyon	10	10 Milyon
B	100 Milyon	10	10 Milyon
C	200 Milyon	10	20 Milyon
D	300 Milyon	10	30 Milyon
E	400 Milyon	10	40 Milyon

Tablodan çok açık olarak anlaşıldığı üzere aynı gelire sahip olan bireyler aynı miktarda vergi ödemek durumundadırlar. Örneğin, A ve B'nin gelirleri ve ödedikleri vergiler birbirine eşittir. Yani, yatay eşitlik ilkesi gerçekleşmiştir. Buna karşın farklı gelire sahip olan bireylerden, daha fazla gelire sahip olanların, kendilerinden daha az gelire sahip olan bireylerden daha fazla vergi ödemeleri gerekmektedir. Bu durumda dikey eşitlik ilkesi de gerçekleşmiş demektir. Bu örnekten çok açık olarak düz oranlı vergilerin "adil" bir vergi olduğu anlaşılmaktadır. Burada hemen belirtelim ki, artan

oranlı vergiler de yukarıda belirttiğimiz yatay ve dikey eşitlik ilkelerine uygun olan vergilerdir.

Şimdi, "kanun önünde eşitlik" adı verilen adalet kriteri yönünden düz oranlı vergileri değerlendirmeye çalışalım. Kanun önünde eşitlik, mevcut ve/veya yürürlüğe konulacak yasalar önünde herkesin hiçbir ayırım gözetmeksizin eşit muamele görmesi demektir. Önemle belirtelim ki, "kanun önünde eşitlik", adaleti kavramını doğru açıklayan temel kriterlerden birisidir. Düz oranlı vergilerde, herkese hiçbir ayırım gözetmeksizin "aynı vergi oranı" uygulanır. Bu bakımdan, düz oranlı vergiler "kanun önünde eşitlik" ilkesine tamamen uygundur ve dolayısıyla adildir. Buna karşın, artan oranlı vergiler, yatay ve dikey eşitlik ilkelerine uygun olmakla birlikte, "kanun önünde eşitlik" ilkesine tamamen aykırı ve uygun olmayan vergilerdir. Artan oranlı vergi sisteminde, farklı ekonomik ve mali kaynaklara (gelir, servet ya da harcama) sahip olan kişilere aynı vergi oranı değil, farklı vergi oranı uygulanır. Bu noktada geleneksel maliyecilerden tamamen farklı olarak, artan oranlı vergilerin "kanun önünde eşitlik" ilkesini ihlal eden vergiler olduğunu, dolayısıyla vergi adaletine uygun olmadığını düşünüyoruz. Aslında, kanun önünde eşitlik ilkesinden ayrılarak farklı ekonomik ve mali kaynaklara sahip bireylere farklı ve giderek artan oranlar uygulamak, vergi sisteminde kaçınılmaz olarak keyfiyeti, müdahaleciliği ve dolayısıyla adaletsizliği getirir. Vergi tarifelerinin belirlenmesinde hangi objektif ölçü esas alınacaktır? Gelir dilimleri nasıl belirlenecektir? Gelir dilimi sayısı ne olacaktır? Gelir dilimlerine uygulanacak oranlar keyfiyetten uzak hangi bilimsel ölçü ve kriter esas alınarak belirlenecektir? Bu ve daha pek çok sorunun bize göre bilimsel bir açıklaması sözkonusu değildir. Tüm bu nedenlerle, artan oranlı vergilerin adil olmadığı, düz oranlı vergilerin ise "kanun önünde eşitlik" ilkesini gerçekleştirebilecek yegane sistem olduğu düşüncesindeyiz.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar çerçevesinde düz oranlı vergilerin "yatay eşitlik", "dikey eşitlik" ve "kanun önünde eşitlik" ilkelerine uygun olduğunu açıklamış ve ortaya koymuş bulunuyoruz. Şimdi de fedakarlıkta eşitlik kriteri yönünden konuyu değerlendirmeye çalışalım.

Fedakarlıkta eşitlik kriterini şu iki farklı örnek yardımıyla açıklayabiliriz.

Birinci örnekte düz oranlı gelir vergisi, ikinci örnekte ise düz oranlı satış vergisi uygulandığını varsayalım. İlk örneğimizde farklı gelire sahip iki birey düşünelim. Birey A'nın gelirinin 100 Milyon, diğerinin gelirinin ise 500 Milyon TL olduğunu varsayalım. Gelir vergisinin de tek oranlı (yüzde 10) olarak tespit edilmiş olduğunu kabul edelim. Bu durumda Birey A, 10 Milyon TL; Birey B ise 50 Milyon TL gelir vergisi ödemiş olacaktır. Bu örnekte, Birey B, Birey A'dan 5 kat daha fazla gelire sahiptir ve aynı zamanda 5 kat daha fazla vergi ödemek durumundadır. Bu açıdan sözkonusu örneğimizde düz oranlı verginin adil olduğunu söyleyebiliriz.

Birey	Bireyin Geliri (TL)	Gelir Vergisi Oranı (%)	Ödenen Gelir Vergisi (TL)
A	100 Milyon	10	10 Milyon
B	500 Milyon	10	50 Milyon

Fakat, her iki bireyin aynı özelliklere sahip 10 Milyon TL. değerinde bir buzdolabı satın aldığı varsaydığımızda² her iki bireyin buzdolabı satın almak için gelirinden yaptığı fedakarlık oranları farklı olmaktadır. Aşağıdaki hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere Birey A, aynı buzdolabını satın almak için gelirinden yüzde 10 ; Birey B ise yüzde 2 fedakarlık yapmak zorunda kalmaktadır. Bu örnek çerçevesinde düşünüldüğünde düz oranlı verginin adil olmadığı söylenebilir. Buradan hareketle de, gelir üzerinden artan oranlı bir vergi alınması suretiyle ortaya çıkan bu adaletsizliğin kısmen telafi edilebileceği düşünülebilir.

$$\text{Birey A} = \frac{\text{Buzdolabı İçin Ödenen Para}}{\text{A'nın Geliri}} = \frac{10 \text{ Milyon TL}}{100 \text{ Milyon TL.}} = \% 10$$

$$\text{Birey B} = \frac{\text{Buzdolabı Ödenen Para}}{\text{B'nın Geliri}} = \frac{10 \text{ Milyon TL}}{500 \text{ Milyon TL.}} = \% 2$$

Şimdi ikinci örneğimizi açıklayalım. Yine farklı gelire sahip iki birey düşünelim. Her iki bireyin de aynı marka ve özelliklere sahip birer buzdolabı satın aldığı ve buzdolabı için 10 Milyon TL. ödeme yaptıklarını varsayalım. Buzdolabının satış fiyatı üzerinden yüzde 10 bir satış vergisi ödenmiş olsun. Bu durumda bireylerin ödemeleri gereken vergi şu şekilde olacaktır:

Birey	Bireyin Geliri (TL)	Buzdolabı Fiyatı (TL) (Vergi Hariç)	Vergi Oranı (%)	Ödenen Satış Vergisi (TL)
A	100 Milyon	10 Milyon	10	1 Milyon

² Bu örnekte, buzdolabı üzerinden alınan herhangi bir dolaylı vergi olmadığını varsayıyoruz.

B	500 Milyon	10 Milyon	10	1 Milyon
---	------------	-----------	----	----------

Yukarıdaki tabloya baktığımızda her iki bireyin satın aldıkları buzdolabı üzerinden aynı oranda ve dolayısıyla aynı miktarda vergi ödedikleri görülmektedir. Farklı gelire sahip bu iki bireyin buzdolabı üzerine konan satış vergisini ödemek için gelirlerinden yaptığı fedakarlık oranı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Birey A} = \frac{\text{Buzdolabı Üzerinden Ödenen Vergi}}{\text{A'nın Geliri}} = \frac{1 \text{ Milyon TL}}{100 \text{ Milyon TL.}} = \% 1$$

$$\text{Birey B} = \frac{\text{Buzdolabı Üzerinden Ödenen Vergi}}{\text{B'nin Geliri}} = \frac{1 \text{ Milyon TL}}{500 \text{ Milyon TL.}} = \% 02$$

Her iki bireyin ödedikleri vergi ile gelirleri arasındaki ilişki açısından bakıldığında, birey A'nın gelirinin yüzde 1'ini vergi olarak ödediği, Birey B'nin ise gelirinin sadece binde 2'sini vergi olarak ödediği anlaşılmaktadır. Yani, her iki bireyin vergi ödemek konusunda katlandıkları fedakarlık birbirine eşit değildir.

Özetle yukarıdaki iki örnek "fedakarlıkta eşitlik" yönünden düz oranlı vergilerin adil olmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Önemle belirtelim ki, düz oranlı vergide ortaya çıkan bu adaletsizlik hiç şüphesiz artan oranlı vergileme için de sözkonusudur. Bireylerin ekonomik ve mali durumları birbirine eşit olmadığından herhangi bir artan oranlı tarifede, yukarıdaki örneğe benzer şekilde fedakarlıkta eşitlik oranları da tabii olarak farklı olacaktır. Ancak, artan oranlı vergilerde, matrah arttıkça oran artmakta olduğundan bu vergilerin "fedakarlıkta eşitlik" yönünden düz oranlı vergilere göre daha adil olduğu söylenebilir.

Burada şu hususu belirtelim ki, yukarıdaki örneklerimizde standart indirim (en az geçim indirimi dikkate alınmamıştır. Düz oranlı vergi sisteminde adaletin sağlanması için "en az geçim indirimi" adı altında bir standart vergi indiriminin kanun önünde eşitlik ilkesi gereği herkese tanınması savunulmaktadır. Bu durumda düşük gelir, servet ve harcama sahiplerinin hiç vergi ödememesi, ya da çok az miktarda vergi ödemeleri sözkonusu

olabilmektedir. Bu konuyu aşağıda daha detaylı olarak ele almaya çalışacağız. (Bkz: Tablo-3 ve Şekil-3 ve Şekil-4.)

Gelirleri birbirinden farklı olan dört birey düşünelim ve vergi oranının da yüzde 10 olduğunu varsayalım. Uygulanan düz oranlı vergi sisteminde belirlenen standart indirimin (en az geçim indiriminin) ise 5.000 TL olduğunu kabul edelim.

Buna göre birey A, 10.000 TL toplam gelirinden 5000 TL standart indirim düşüldükten sonra kalan vergiye tabi geliri (matrah) zerinden yüzde 10 vergi ödeyecektir. Sonuçta birey A'nın ödeyeceği vergi 500 TL dir.

Birey B'nin geliri 50.000 TL dir. Birey B'nin vergiye tabi geliri ise 45.000 TL dir. Bunun üzerinden ödeyeceği vergi ise 4500 TL dir.

Birey C'nin geliri ise 100.000 TL dir. 100.000 TL'den standart indirim düşüldükten sonra kalan kısım (95.000TL) birey C'nin vergiye tabi gelirini oluşturmaktadır. Birey C toplam vergiye tabi geliri üzerinden yüzde 10 vergi (toplam 9.500 TL) deyecektir.

Birey D'nin geliri ise diğer üç bireye göre daha yüksektir. Birey D, 200.000.000 TL geliri üzerinden standart indirim düşüldükten sonra ödeyeceği vergi sadece 19.500 TL'dir.

Birey E'nin geliri 400.000 TL, ödeyeceği vergi ise 39.500 TL'dir.

Tablodan çok açık olarak görüldüğü üzere düz oranlı vergi sisteminde daha yüksek gelir elde eden kişiler daha fazla vergi ödemektedirler. Vergi oranı aynı olmakla birlikte ödenen vergi aynı kalmamakta, tam aksine artmaktadır. Öte yandan ödenen vergi, gelire oranlandığında "gerçek vergi oranı"na ulaşılmaktadır. Gerçek vergi oranı ise "artan oranlı tarife" Őekline dönüşmektedir. Örneğin, birey A için uygulanan gerçek vergi oranı yüzde 5'dir. Bu oran diğer bireyler için sırasıyla yüzde 9, yüzde 9.5 ve yüzde 9.75 ve yüzde 9.9'a yükselmektedir.

Bu örnekten çıkan sonuçları şu Şekilde zetleyebiliriz:

1. Düz oranlı vergi sisteminde herkese aynı vergi oranı uygulanmakla birlikte, herkes aynı vergiyi ödememektedir. Sabit oranlı vergi (düz oranlı vergi), sabit miktarlı vergi (rneğin, baş vergisi) ile karıştırılmamalıdır.
2. Düz oranlı vergi sisteminde az kazanan az, çok kazanan ise çok vergi vermektedir. Düz oranlı vergi, aslında gizli artan oranlı tarife özelliğine sahip bulunmaktadır. Standart indirim, düz oranlı vergi sistemi önerisinin bir parçasıdır. Standart indirim dikkate alınmadığı takdirde doğal olarak düz oranlı vergi "gizli artan oranlılık" zelliğini kaybetmektedir.

3. Düz oranlı vergi sisteminde gelirdeki artış oranı ile ödenen vergideki artış oranı arasında bir paralellik bulunmaktadır. Örneğin, gelirlerdeki yüzde yüzlük farklılık neticesinde ödenen verginin de aynı oranda hatta daha fazla artması sözkonusudur. Tekrar örneğimize dönerek konuyu açıklayabiliriz. Birey B'nin geliri 50.000, birey C'nin geliri ise 100.000 TL dir. Yani gelirler arasında yüzde yüz bir farklılık sözkonusudur. Standart indirim 5000 TL olduğu durumda B'nin ödeyeceği vergi 4500; Birey C'nin ödeyeceği vergi ise 9500 TL dir. Geliri Birey B'den yüzde yüz daha fazla olan birey C, birey B'nin ödediği vergiden yüz yüz oranından daha yüksek bir oranda vergi ödemektedir. Aynı sonuç, diğer bireylerin gelir ve vergilerinin karşılaştırılması neticesinde de elde edilebilir.

V. SONUÇ

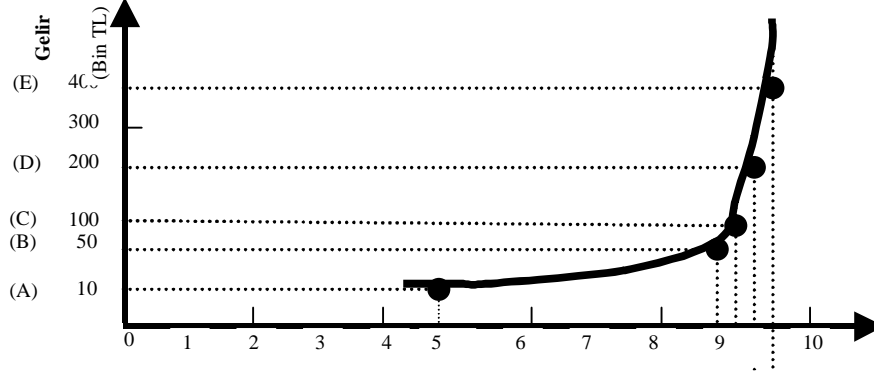
Tüm bu açıklamalarımız sonucunda şu hususları belirtmekte yarar görüyoruz. Geleneksel maliye teorisinde artan oranlı verginin adil, düz oranlı verginin ise herkese ve vergi konusu teşkil eden gelir, servet ve harcamaya aynı oran tatbik edildiğinden adil olmadığı görüşü yaygındır. Artan oranlı vergilerin "çok kazananın çok, az kazananın ise daha az" vergi almaya imkan sağladığı ve bu açıdan daha adil olduğu savunulmaktadır. Aslında hiç bir bilimsel temel dayanmayan bu görüş, maalesef uzun yıllardır maliye kitaplarında yer

Tablo-3: Düz Oranlı Vergi ve Gerçek Vergi Oranı

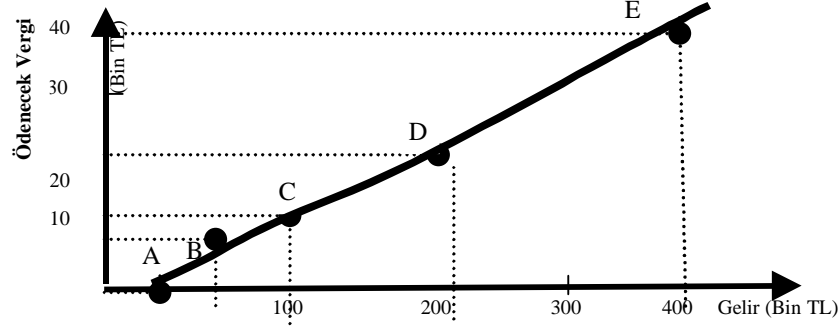
Birey	Gelir (TL) (1)	Standart İndirim * TL (2)	Vergiye Tabi Gelir TL (3)	Vergi Oranı % (4)	Ödenecek Vergi TL (5)	Gerçek Vergi Oranı % (5/1)
A	10.000	5.000	5.000	10	500	5
B	50.000	5.000	45.000	10	4500	9
C	100.000	5.000	95.000	10	9500	9.5
D	200.000	5.000	195.000	10	19500	9.75
E	400.000	5.000	395.000	10	39500	9.87

* Tüm bireylerin medeni durumlarının aynı olduğu varsayımı esas alınmıştır.

Şekil- 3: Düz Oranlı Vergi Sisteminde Gerçek Vergi Oranının Geometrik Yorumu



Şekil- 4: Standart İndirim Dikkate Alınmaksızın Düz Oranlı Vergi Sistemi



almıştır ve hala bu yaklaşım devam etmektedir. Bize göre yukarıda açıkladığımız nedenlerden dolayı düz oranlı vergiler genel olarak artan oranlı vergilere göre dahil adil vergilerdir. Şüphesiz, düz oranlı vergilerin her yönüyle vergilemede adalete uygun olduğunu söylememiz mümkün değildir. Fakat, alternatif olarak artan oranlı vergiler düşünüldüğünde düz oranlı vergilerin çok daha adil olduğu görüşündeyiz.