

TÜRKİYE’DE YENİDEN DEĞERLEME ORANININ YÜKSEK ENFLASYON VE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tolga SEZDİ* 

Gizem ZEREN** 

Özet

Türkiye’de ücretli çalışanların vergilendirilmesi esnasında yaşanan birkaç sorun vergilemede adalet duygusunu zedelemektedir. Bunlardan birisi de gelir dilimi sürüklenmesidir. Özellikle yüksek enflasyon ortamında gelir dilimi sürüklenmesi sebebiyle ücretli çalışanlar daha hızlı bir şekilde ikinci vergi diliminden vergilendirilmektedir. Bu sorunun çözümü ve vergilemede adaletin yeniden sağlanması amacıyla öncelikle yeniden değerlendirilmiştir. Bu sorunun çözümü ve vergilemede adaletin yeniden sağlanması amacıyla öncelikle yeniden değerlendirilmiştir. Yapılan hesaplamalar ve karşılaştırmalar sonrasında, gelir vergisi dilimlerinin fiyat değişimlerine uyum sağlaması için, söz konusu yıllık değişimlerin titizlikle ve doğru değişkenler yardımıyla yapıldığında vergilemede adaletin yeniden tesisinin sağlanması mümkün olacaktır. Bu çalışmayla özellikle yüksek enflasyon ortamlarında vergi dilimlerinin hızlı bir şekilde üst dilime kayması nedeniyle ortaya çıkan adaletsizlik için çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Vergi Dilimi Sürüklenmesi, Enflasyon, Vergilemede Adalet, Yeniden Değerleme.

Jel Kodları: H24, E64, P44

EVALUATION OF THE REAPPRAISAL RATE IN TURKEY IN TERMS OF HIGH INFLATION AND TAX JUSTICE

Abstract

The taxation of wage earners in Turkey undermines fairness in taxation in several respects. One of these is bracket creep. Especially in a high inflation economy, wage earners are taxed at the second tax bracket more rapidly due to bracket creep. In order to solve this problem and restore fairness in taxation, the increases in tax brackets will be evaluated with the help of some indices in the literature. After the calculations and comparisons made, it will be possible to achieve the restoration of fairness in taxation when these annual changes are made meticulously and with the help of the right variables in order to adapt the income tax brackets to price changes. This study proposes solutions for the injustice caused by the rapid shift of tax brackets to the upper bracket, especially in high inflation environments.

Keywords: Income Tax, Bracket Creep, Inflation, Tax Justice, Reappraisal

Jel Codes: H24, E64, P44.

* Araş. Gör., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, tolgasezdi@uludag.edu.tr.

** Dr., Mudanya Üniversitesi, Mali İşler Direktörlüğü, İdari Destek Görevlisi, gizem.zeren@mudanya.edu.tr.

GİRİŞ

Devlete yüklenen fonksiyon ve görevlere bakış açısı zamanla değişim gösterse ve tartışmalara konu olsa bile adaletin sağlanması her zaman öncelikli görev olarak kabul edilmektedir. Özellikle vergilemede adaletin sağlanması hem hukuk hem de sosyal devlet olmanın bir gereği olarak görülmektedir. Yüksek enflasyon dönemlerinde ücret gelirlerinde nominal bir artış yaşanmasına rağmen reel ücretlerde aynı oranda bir artış gerçekleşmemektedir. Enflasyon kaynaklı tarife kayması sebebiyle ücretlilerin harcanabilir gelirleri düşmektedir. Ücretli çalışanlar vergilendirilirken gelir vergisi diliminin enflasyon sebebiyle sürüklenmesinden dolayı sorun yaşamaktadır. Bu durum vergilemede adaleti zedeleyen bir sorundur. Özellikle yüksek enflasyon ortamlarında vergi dilimlerinin sürüklenmesi daha şiddetli olmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifelerinin ücretliler açısından adil olup olmadığı tartışılacak ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır. Özellikle 2021 yılı sonrasında yaşanan yüksek enflasyon sebebiyle dar gelirli ve sabit ücretlilerin vergi yükleri gittikçe artmaktadır. Bu durum ücret geliri elde edenler arasında vergilemede adalet zedelemektedir. Türkiye’de 1990’lı yıllardan itibaren ücretliler açısından vergilemede adaletin sağlanması konusu literatürde dikkat çeken bir konu haline gelmiştir. Ancak ücret gelirlerinin vergilendirilmesi genellikle vergilendirme yöntemleri ve usulleri açısından tartışılmıştır. Bu çalışmada ise ücret gelirlerinde vergi tarifesi ve oranları incelenecek, bununla bağlantılı olarak optimal tarife ve oranların ne olması gerektiği farklı çözüm önerileri ile açıklanacaktır.

Çalışmada, enflasyon dönemlerinde vergi dilimi sürüklenmesi sebebiyle ortaya çıkan vergilemede adalet sorununa çözüm önerisi sunmak için; gelir vergisi tarifelerini iyileştirmeyi amaçlayan iki farklı endekse göre gelir vergisinin ilk basamağı yeniden hesaplanmıştır. Son 10 yılı kapsayan bu hesaplamalar yoluyla mevcut olan gelir vergisinin birinci dilimleri karşılaştırılmıştır. Çalışmayla yüksek enflasyon dönemlerinde uygulanması gereken vergi artışları için yeni yöntemler ve bazı öneriler sunulmuştur.

Bu çalışma 3 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde ücretin tanımı, kapsamı ve vergilendirilmesi anlatılmaktadır. İkinci bölümde enflasyon sebebiyle ücret gelirlerinde ortaya çıkan adaletsizliklerden bahsedilmiş ve gelir dilimi sürüklenmesi kavramı çerçevesinden enflasyon ve ücret gelirleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Son bölümde ise önerilen bazı endeksler yardımıyla gelir vergisinin ilk dilimi yeniden hesaplanarak ve çeşitli

değerlendirmelerde bulunmaktadır. Bu çalışmayla Türkiye’de güncel bir sorun olan enflasyon etkisiyle vergi adaleti arasındaki ilişkiler incelenerek literatürdeki boşluğun doldurulması ve politika yapıcılara bazı öneriler sunulması planlanmaktadır.

1. ÜCRET TANIMI, KAPSAMI VE VERGİLENDİRİLMESİ

1.1. Ücretin Tanımı ve Kapsamı

Ücret, “bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur” (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2023: 81). Ücret, hizmet erbabı ve işveren arasındaki hizmet sözleşmesi kapsamında hizmet erbabının çalışması neticesinde almaya hak kazandığı bir emek geliridir (Öner, 2014: 292). Bir başka tanıma göre ise ücret, bir kişinin fiziksel ve fikri emeğini ortaya koyarak bu emeği bir işverenin emrine arz etmesi sonucu alınan iktisadi değerler veya parayla ifade edilebilen menfaatlerdir (Aksoy, 1996: 208). Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 61.maddesinde ücret “işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir” şeklinde tanımlanmaktadır.

Tüm bu tanımlardan yola çıkılarak ücretin unsurları ve nitelikleri şu şekilde sıralanmaktadır (Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2023: 81-82; Aksoy, 1996: 210-211; Kızılot, Taş, 2013: 228-229; Öner, 2014: 292-293):

- Hizmet erbabı, işverene bağlı olarak hizmet görmelidir. GVK madde 62’ye göre, “işveren hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları kapsamında çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler” şeklinde ifade edilmektedir. Kanun hizmet erbabının işverenin vereceği emir ve talimatlara göre çalışıyor olması gerektiğini de belirtmektedir. Dolayısıyla hizmet erbabı ve işveren arasında bir bağıllık bulunmaktadır. Bu bağıllık neticesinde hizmet erbabı işverene tabi ve işveren adına çalışmaktadır. Ücreti serbest meslek kazancından ayıran en önemli unsur da hizmet erbabının kendi adına değil işverene bağlı işveren adına çalışıyor olmasıdır. Örneğin, bir doktor hastaneye bağlı çalışarak gelir elde ederse bu gelir ücret olarak adlandırılırken, kendine ait muayenehanesinde çalışarak gelir elde ederse bu gelir serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmektedir.

- Hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olarak çalışması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu Madde 156’ya göre iş yeri olarak belirtilen bazı yerler; mağaza, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, madenler, taş ocakları vb. olarak sayılmaktadır. İşyerine bağlılık yalnızca somut anlamda düşünülmemelidir. Günümüzde uzaktan çalışma koşulları altında hizmet gören çalışanlar da bulunmaktadır. Burada önemli olan nokta çalışanın işverene hukuki anlamda bağlı olmasıdır.
- Ödeme mutlaka bir hizmetin karşılığında yapılmış olmalıdır. Hizmetin karşılığı olarak yapılmayan ödemeler ücret olarak kabul edilemez. Ödeme ise para, ayın ya da para ile temsil edilen menfaatler şeklinde olabilir.

1.2. Ücretin Vergilendirilmesi

Ücret gelirinun vergilendirilmesinde en temel yol kaynakta kesinti yapılarak gerçekleştirilen vergilendirme şeklidir (Bilici, 2013: 54). Kaynakta kesinti yapılarak gerçekleştirilen bu yöntemin temelinde hizmet erbabına ücretin ödenmesi esnasında işveren vergiyi kaynakta keserek vergi dairesine yatırmakla sorumludur (Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2023: 88). Burada önemli olan nokta, kesintinin safi ücret üzerinden yapılmasıdır. İşveren önce gayrisafi ücreti tespit etmeli ardından GVK madde 63’te belirtilen indirimleri dikkate alarak safi ücrete ulaşmalıdır. İşveren tarafından hizmet görene ödenen para ve diğer menfaatler toplamından kanunda belirtilen indirimler düşüldükten sonra ulaşılan safi ücrete (gerçek ücrete) stopaj uygulanmalıdır (GVK md. 63; Bilici, 2013: 55; Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2023: 88). Verginin stopaj yoluyla kesilerek ödenmesi hem ücret geliri elde eden mükellef açısından hem de vergi idaresi açısından avantajlı bir yöntem olarak görülmektedir. Verginin işveren tarafından kesilerek ödenmesi vergi dairesinin işini kolaylaştırmakla beraber çalışanın vergisinin kaynakta kesilmesi verginin yükünü daha az hissetmesine yol açmaktadır. Böylelikle mükellef vergi yükünü psikolojik olarak daha az hissetmektedir (Aksoy, 1996: 215).

Kaynakta tevkifat usulü ile beyanname usulü vergilendirmede adalet ilkesi perspektifinden karşılaştırıldığında bazı sorunlar dikkat çekmektedir. Ücretlilerden gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler GVK.’nın 89. maddesinde belirtilen indirimlerden faydalanmasına rağmen, kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilen ücretliler beyanname vermediklerinden dolayı bu indirimlerin bazılarında faydalanamamaktadır ve dolayısıyla

ödedikleri vergi tutarı da artmaktadır. Görüldüğü gibi farklı vergilendirme usulleri vergilemede adalet prensibini de zedelemektedir (Bay, İnneci, 2017: 216).

Stopaj yoluyla vergilendirilen vergi mükelleflerinin tek başına ödenen vergiden kurtulması mümkün değildir çünkü gelir ücretlinin eline geçmeden tevkifata tabi olunmaktadır. Vergilendirmede adaleti sağlamak açısından vergilerini yıllık olarak ödeyen ücretlilerden beyanname vererek vergi ödeyenlere göre kaynakta tevkifata tabi ücretlilere ayırma ilkesi kapsamında daha düşük oranda vergilendirilme imkânı tanınmalıdır. Kaynakta tevkifata tabi olanlara avantaj sağlanabilecek bir başka yol ise yıllık olarak beyanname vermelerinin sağlanması ve böylelikle bazı giderlerini matrahtan indirme imkânı verilmesidir. Ücretlilere giderlerini belgelemek şartıyla gelir vergisi matrahından indirilmesi imkânının sağlanması ücretlilerin vergi yükünü azaltarak vergilemede adaleti sağlamaya da yardımcı olacaktır (Yeniçeri, 2014: 84). Ülkemizde gelir vergisi tahsilatının büyük çoğunluğu kaynakta tevkifata tabi ücretlilerden elde edilmektedir. Emek geliri üzerindeki bu vergi yükünün daha adil ve dengeli dağıtılması hem ayırma kuramının gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır hem de istihdam ve büyümeye olumlu etkiler yansıyacaktır (Öztürk, Ozansoy, 2011: 212).

GVK madde 103'e göre ücret gelirlerine uygulanacak olan vergi tarifesi artan oranlı tarife yapısında olmak üzere Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: 2023 Yılı Ücret Gelirlerine Uygulanan Tarife

70.000 TL'ye kadar	% 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası için	% 20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası için	% 27
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 607.000 TL, fazlası için	% 40

Kaynak: Gelir Vergisi Genel Tebliği, (Seri No: 323).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından vergi tarifeleri büyük önem taşımaktadır. Özellikle mükelleflerin mali güçleriyle doğru orantılı olacak şekilde vergilendirilmesinin sağlanabilmesi açısından vergi tarife yapıları büyük rol oynamaktadır (Sönmez, 2023: 156).

2. ENFLASYON VE ÜCRET GELİRLERİ ARASINDAKİ VERGİ İLİŞKİSİ

Latince’den İngilizce’ye oradan da dilimize yerleşen enflasyon kavramı kelime olarak *şişkinlik ve kabarma* anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, 2023). Literatürde çokça işlenen ve üzerine birçok tanım yapılan enflasyonun en geniş tanımlardan birisine göre; fiyatların sürekli olarak artması veya buna eşdeğer olarak paranın değerinin sürekli düşmesi olarak ifade edilmiştir (Laidler&Parkin, 1977:169). Literatürde değişen fiyat seviyeleri ve vergi arasındaki ilişki ilk kez Jacob Viner tarafından ele alınmıştır. Viner (1923) bu çalışmasında özellikle enflasyonist dönemlerde fiyatlarda meydana gelen değişimlerin vergilendirme esnasında göz ardı edilmesinden dolayı uzun vadede bir adaletsizlik sorunun ortaya çıktığını belirtmiştir.

Enflasyon sebebiyle özellikle vergi sistemleri üzerinde bazı çarpıklıklar meydana gelmektedir. Bu çarpıklıklar başlıca şu şekilde sıralanabilir (Beer, vd., 2023:4);

- Vergi sistemlerinin fiyat değişimlerine uygun bir yapıda olmaması,
- Vergilerin tahsil veya iade durumlarında yaşanan gecikmelerin ortaya çıkardığı bazı zararlar,
- Hanehalkı ve şirket düzeyinde reel kazanç ve kârlardan ziyade nominal kazanç ve kârların vergilendirilmesi.

Söz konusu çarpıklıklar ve meydana gelmesi beklenen sorunlar, enflasyonist dönemde vergi tabanını genişlemesiyle daha da büyüebilmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre, 2023 yılında¹ ücretli çalışan kişi sayısı 14 milyon 925 bin, toplam istihdam verileri ise 31 milyon 291 bin kişi olarak yayınlanmıştır. Bu verilere göre Türkiye’de ücretlilerin payı %47.7 olarak hesaplanmıştır. Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO-International Labour Organization)’nün en son yayınladığı² verilere göre, AB-27 ülkelerindeki ücretli çalışan oranı %85.6 iken dünya ortalaması ise %53 olarak hesaplanmıştır³. Türkiye ücretli çalışan kişi sayısı bakımından özellikle gelişmiş ülkelerin gerisinde kalmıştır.

Türkiye’de ve AB ülkelerinde çalışan ve işverenlerin sosyal güvenliğe katılım oranları karşılaştırıldığında, OECD verilerine göre; Türkiye’de çalışanların sosyal güvenliğe katılım

¹ Haziran 2023 verileri dikkate alınmıştır. Detaylı bilgi için bkz: TÜİK, Ücretli Çalışan İstatistikleri, Haziran 2023; TÜİK, İşgücü İstatistikleri, Haziran 2023)

² En son veriler 2021 yılı için yayınlanmıştır. Detaylı bilgi için bkz: <https://www.ilo.org/wesodata>

³ Mevcut veri setinde Türkiye’nin verileri bulunmadığından Türkiye için TÜİK verileri üzerinden hesaplamalar yapılmıştır.

payı %15 iken AB ülkelerinde %11.97 olarak açıklanmıştır. İşverenlerin sosyal güvenliğe katılım oranlarına bakıldığında Türkiye’de bu oran %17.50 iken AB ülkelerinde %21.67 olarak hesaplanmıştır(OECD, 2022). Bu veriler ışığında Türkiye’de sosyal güvenliğe katılımın çalışanlar üzerinde daha büyük bir yük oluşturduğu gözükmektedir. Ücretli çalışan kişi oranının düşük olması, adil olmayan ücret politikaları ve ücret dengesizliklerine ek olarak ücretler üzerine yüklenen ağır vergi yükü neticesinde ücretliler milli gelirden yeteri kadar pay alamamaktadır. Bu da vergilemede adalet prensibine ters düşmektedir (Ay&Talaşlı, 2008: 146).

Yüksek enflasyon dönemlerinde nominal gelirler kesinlikle artar ancak reel gelirlerin değişimi, fiyat değişikliklerinin zamanlaması, hacmi ve vergi sistemlerinin ülkeye özgü olan yapısına bağlı olarak farklılaşacaktır. Bu noktada vergi sistemlerinin fiyat değişimlerine duyarlı olması bazı ayarlamalar yapmak gerekmektedir (World Bank, 2022). Fiyat değişimlerine karşı vergi sistemlerini daha duyarlı hale getirmek için birkaç çözüm sunulmuştur(Viner, 1923:519):

- I. Vergi sistemlerinde ve kanunlarda yer alan vergi oranları, fiyat seviyelerinin değişimine duyarlı bir şekilde düzenli olarak revize edilmelidir,
- II. Vergi kanun metinlerinde fiyatların aşağı veya yukarı yönlü hareketlerini otomatik olarak hesaplayan bazı formüller ve hükümler yer almalıdır,
- III. Aşağı ya da yukarı yönlü fiyat değişimleri sebebiyle Hazine'nin ya da mükellefinin menfaatlerini korumak amacıyla, ilgili uyumlamaları yapmak için vergi idaresinden sorumlulara bu konuda genişletilmiş bir takdir yetkisi imkânı sağlanmalıdır,

Yüksek enflasyon ortamında tahsilatı daha geç olan verginin yükü daha da azalmaktadır. Bundan dolayı da stopaj usulünde vergilendirilen ücretliler için vergilemede adalet zedelenmektedir. Enflasyon ve vergi gelirleri ilişkisini ilk olarak Vito Tanzi (1978) incelemiştir. Tanzi’ye göre; enflasyondaki değişmeler, verginin gelir esnekliğine ve endekslemeye bağlı olarak vergi gelirlerini de etkileyecektir (Cardoso, 1998:621).

Gelir dilimi sürüklenmesi, artan reel ücretler veya enflasyon etkisiyle ortalama vergi oranlarında otomatik olarak meydana gelen artışı ifade etmektedir. Gelir dilimi sürüklenmesi bir ücretli çalışanın maaşının enflasyon oranında artması ve daha fazla vergi ödemesine neden olması şeklinde örneklendirilebilir. Nihayetinde kişilerin vergilerden arındırılmış olan harcanabilir gelirleri düşecektir (Carling&Potter, 2015:3-4). Dar anlamda dilim sürüklenmesi;

gelir vergisi tarife dilimlerindeki artış ve azalışın, genel fiyatlar düzeyindeki artış veya azalışın gerisinde kalmasından kaynaklanmaktadır (Nacar, vd., 2021:1004).

Yüksek enflasyon dönemlerinde en sık görülen mali olgu gelir dilimi sürüklenmesidir. Yüksek enflasyon oranları, artan oranlı vergi sisteminin etkisiyle işçilerin ücret gelirlerini daha yüksek vergi dilimlerine doğru itmektedir. Dilimler arasında enflasyon düzeltmesi yapılmadığı takdirde, vatandaşların harcanabilir gelirinde gerçek bir artış olmamasına rağmen, nominal artış daha yüksek oranda bir vergilemeye tabi tutulacaktır. Yaşanan bu durum, devlet tarafından ek vergi geliri toplaması olarak nitelendirilmektedir. Üstelik artan ücretler sebebiyle otomatik olarak sosyal güvenlik primleri de yükselecektir. Söz konusu sürüklenme özellikle alt ve orta gelir grubunu olumsuz etkilemektedir (Baert, 2022:1).

Dar anlamda gelir dilimi sürüklenmesi tanımından hareketle, yüksek enflasyon dönemlerinde gelir artışlarında meydana gelen dilim sürüklenmesi sebebiyle hazinenin daha fazla vergi geliri toplaması haksız olarak nitelendirilmektedir. Öte yandan ücretlerin çok hızlı bir şekilde üst vergi dilimlerine dahil olduğu vergi sistemleri uzun vadede artan oranlı yapısını kaybederek düz oranlı bir yapıya dönüşecektir. Bu da vergilemede adaleti sağlama amaçlarından düzenleyici gelir dağılımı amacına ters düşmektedir (Nacar, vd., 2021:990)

Enflasyonun artışının yüksek olduğu ülkelerde gelir dilimi sürüklenmesi de şiddetini daha fazla hissettirecektir. Ortaya çıkan fazla vergi geliri, bütçe açıklarının finansmanı ya da sosyal kamu harcaması olarak kullanılmadığı takdirde vergilemede adaleti zedeleyecektir. Bu haliyle enflasyonist dönemde ortaya çıkan gelir dilimi sürüklenmesi hükümetler tarafından gizli vergi artışı olarak kullanılmaktadır (Carling&Potter, 2015:22-23). Ayrıca bütçe açığı sebebiyle meydana gelen enflasyon gelir dilimi sürüklenmesinin etkisiyle bir süre sona nakit değerler üzerinden alınan bir vergiye dönüşecektir (Akalin, 1987:123).

Tüketimlerinin oldukça büyük bir kısmını oluşturan gıda ve enerji fiyatlarındaki yüksek enflasyon kaynaklı orantısız artışlar, nominal gelirleri buna ayak uyduramayan yoksullar üstünde aşırı bir baskı oluşturmaktadır (World Bank, 2022). Vergi sistemlerinde bu sorunu ortadan kaldırmak için istisna ve muafiyet gibi bazı vergileme araçları bulunmaktadır. Ancak bu araçların anlık müdahale etkileri sınırlı olduğundan sorunun çözümü gecikecek ve bir sonraki seneye devredecektir.

Türk vergi sisteminde de enflasyonun olumsuzluklarına karşı önlemlerin başında “yeniden değerlendirme” uygulaması gelmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu oranı; yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre TÜİK Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde ortaya çıkan ortalama fiyat artış oranı olarak Resmî Gazete ile ilan etmektedir (VUK, md.414, 298/B). Ayrıca yeniden değerlendirme oranının %50’sine kadar artırma veya indirme konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir (GVK, md.133).

3. VERGİ DİLİMLERİNİN YENİDEN HESAPLANMASI

Türkiye’deki gelir vergisi tarifelerini ele alan bu çalışmada yalnızca vergi tarifelerinin ilk dilimi üzerinden hesaplamalar yapılmıştır. Daha önceki yıllara ait benzer çalışma bulunduğundan, konunun güncel kalması ve belirlenen dönemde fiyatlar genel düzeyindeki değişimin dalgalı olduğu göz önünde bulundurularak çalışma 2014-2023 yıllarını kapsayan on yılları sınırlanmıştır.

2014-2023 yılları arasında uygulanan gelir vergisi tarifelerinin ilk dilimi Tablo 2’de gösterilmiştir. 2014 yılını baz alarak, resmi olarak ilan edilen yeniden değerlendirme oranları yardımıyla gelir vergisi tarifelerinin ilk dilimi yeniden hesaplanmıştır. Yapılan karşılaştırma sonrası yeniden değerlendirme oranına göre hesaplanan tutar ile uygulanan tutar arasındaki sapmalar gözlenmiştir. Bu sapmaların sebebinin; sonraki yıl için yeniden değerlendirme oranı uygulanan tutar üzerinde yapılan aşağı yönlü düzeltmeler olduğu tespit edilmiştir.

Gelir dilimi sürüklenmesi, ücretli çalışan kişilerin daha kısa süre içerisinde birinci vergi diliminden çıkarak daha yüksek oranda vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu da vergilemede adaleti zedelemektedir. Tablo 2’deki hesaplamalar incelendiğinde; yıl içerisindeki aşağı yönlü tutar düzeltmeleri ya da sapmalar düşük oranda gözükse de kümülatif olarak toplanıp hesaplandığında sadece son 10 yıllık sapma %8.3’ü geçmiştir. Bu da gizli bir reel vergi artışı anlamına gelmektedir.

Tablo 2: Gelir Vergisi İlk Diliminin Yeniden Değerleme Oranına Göre Yeniden Hesaplanması (2014-2023)

Yıl	Yeniden Değerleme Oranı	Yıl	Hesaplanan Gelir Vergisi Tarifesi İlk Dilimi	Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi İlk Dilimi	Sapma Oranı(%)
2013	-	2014	-	11.000 TL	-
2014	% 10,11	2015	12.112 TL	12.000 TL	-0.92
2015	% 5,58	2016	12.787 TL	12.600 TL	-1.42
2016	% 3,83	2017	13.276 TL	13.000 TL	-2.07
2017	% 14,47	2018	15.197 TL	14.800 TL	-2.61
2018	% 23,73	2019	18.803 TL	18.000 TL	-4.27
2019	% 22,58	2020	23.048 TL	22.000 TL	-4.54
2020	% 9,11	2021	25.147 TL	24.000 TL	-4.56
2021	% 36,20	2022	34.250 TL	32.000 TL	-6.56
2022	% 122,93	2023	76.353 TL	70.000 TL	-8.32

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verileri kullanılarak yazarlar tarafından hesaplanmıştır.

Yüksek enflasyon ortamının sürmesiyle birlikte yeniden değerlendirme oranının güncellenmesi de kişilerin reel gelirlerinin korunmasında yetersiz kalmıştır. Yüksek enflasyon sebebiyle gelir vergisi dilimlerinde tarife kayması meydana gelmeye devam etmektedir. Bu durum toplumdaki vergi adaletini zedelemektedir. Literatürde gelir vergisi tarifelerini iyileştirmeyi amaçlayan iki farklı endeks önerisi bulunmaktadır.

Bu iki endeks kapsamında gelir vergisi hesaplamalarının yapıldığı (Şanver, 2019) son çalışmada 2008-2019 dönemi değerlendirilmiştir. Bu çalışmadan farklı olarak özellikle Covid-19 pandemisiyle birlikte dünyada etkisini arttıran yüksek enflasyonun 2019-2023 yılları arasında yarattığı etkiyi görmek açısından güncel bir hesaplama yapılacaktır. Ayrıca mevcut vergi dilimleriyle hesaplanan vergi dilimleri arasındaki sapmalar da ortaya konacaktır.

Literatürde gelir vergisi artışlarını hesaplamak için önerilen endekslerden ilkinde göre (Eğilmez, 2016) gelir vergisi tarifelerinin her yıl enflasyon oranında artırılması önerilmiştir. Bu endeksin formülü ve hesaplaması şu şekildedir:

ENDEKS I

Formül: *Bir Sonraki Yıl Gelir Vergisi Tarifesi İlk Basamağı Olması Gereken Tutar = (Mevcut Yıl Gelir Vergisi Tarifesi İlk Basamağı x Enflasyon Oranı) + Mevcut Yıl Gelir Vergisi Tarifesi İlk Basamağı*

Tablo 3: Endeks I'e Göre Gelir Vergisi İlk Diliminin Yeniden Değerleme Oranına Göre Yeniden Hesaplanması (2014-2023)

Yıl	Enflasyon Oranı (TÜFE)	Yıl	Hesaplanan Gelir Vergisi Tarifesi İlk Dilimi	Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi İlk Dilimi	Sapma Oranı(%)
2013	-	2014	-	11.000 TL	-
2014	% 8.9	2015	11.979 TL	12.000 TL	0.17
2015	% 7.7	2016	12.901 TL	12.600 TL	-2.33
2016	% 7.8	2017	13.907 TL	13.000 TL	-6.52
2017	% 11.1	2018	15.450 TL	14.800 TL	-4.20
2018	% 16.3	2019	17.968 TL	18.000 TL	0.17
2019	% 15.2	2020	20.699 TL	22.000 TL	6.28
2020	% 12.3	2021	23.211 TL	24.000 TL	3.39
2021	% 19.6	2022	27.760 TL	32.000 TL	15.27
2022	% 72.3	2023	47.830 TL	70.000 TL	46.35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Dünya Bankası (data.worldbank.org) verileri kullanılarak yazarlar tarafından hesaplanmıştır.

Tablo 3'te mevcut veriler ışığında Endeks I'e göre gelir vergisi tarifesinin ilk dilimleri yeniden hesaplanmıştır. Bu hesaplama sonucunda, enflasyonun düşük olduğu yıllarda, hesaplanan ve önerilen gelir vergisi tarifeleri arasında sapma gözükmemektedir. Endeks I kapsamında düşük enflasyon ortamında önerilen gelir vergisi tarifesi artışı yeterlidir. Buna rağmen enflasyon oranının yüksek olduğu son 5 yılda Endeks I'e göre hesaplanan gelir vergisi tarifesi artışı mevcut tarife artışına göre düşük kalmıştır. Bu yönüyle eldeki veriler ışığında ilgili endeksin yüksek enflasyon dönemlerindeki duyarlılığı zayıf kalmaktadır. Bundan dolayı da Endeks I'in vergilemede adaleti sağlamaktan uzak olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürdeki bir başka endeks (Akalin, 1987) incelendiğinde; vergi dilimindeki artışlar hesaplanırken ilgili denkleme enflasyon oranına ek olarak kişi başına düşen milli gelirin artış hızının da dâhil edilmesi önerilmiştir. Bu sayede vergi tarifesindeki artışların meydana getirdiği

refah kayıplarının önlenmesi planlanmıştır. Mevcut endeksin formülü ve hesaplaması şu şekildedir:

ENDEKS II

Formül: *Bir Sonraki Yıl Gelir Vergisi Tarifesi İlk Basamağı Olması Gereken Tutar = [Mevcut Yıl Gelir Vergisi Tarifesi İlk Basamağı x (Enflasyon Oranı + Kişi Başına Milli Gelir Artış Hızı)] + Mevcut Yıl Gelir Vergisi Tarifesi İlk Basamağı*

Tablo 4: Endeks II’e Göre Gelir Vergisi İlk Diliminin Yeniden Değerleme Oranına Göre Yeniden Hesaplanması (2014- 2023)

Yıl	Enflasyon Oranı (TÜFE)	Kişi Başına Milli Gelirin Artış Hızı	Yıl	Hesaplanan Gelir Vergisi Tarifesi İlk Dilimi	Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi İlk Dilimi	Sapma Oranı(%)
2013	-	-	2014	-	11.000 TL	-
2014	% 8.9	%2.9	2015	12.298 TL	12.000 TL	-2.42
2015	% 7.7	%4	2016	13.736 TL	12.600 TL	-8.27
2016	% 7.8	%1.6	2017	15.077 TL	13.000 TL	-13.77
2017	% 11.1	%6.1	2018	17.670 TL	14.800 TL	-16.24
2018	% 16.3	%2.1	2019	20.921 TL	18.000 TL	-13.96
2019	% 15.2	0	2020	24.100 TL	22.000 TL	-8.71
2020	% 12.3	%1.1	2021	27.305 TL	24.000 TL	-12.10
2021	% 19.6	%10.5	2022	35.523 TL	32.000 TL	-9.91
2022	% 72.3	%4.9	2023	62.946 TL	70.000 TL	11.20

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Dünya Bankası (data.worldbank.org) verileri kullanılarak yazarlar tarafından hesaplanmıştır.

Tablo 4’e göre, enflasyon oranına ek olarak kişi başı gelirin artış hızının da eklenmesiyle oluşan yeni hesaplama göre, 2023 yılı dışında incelenen diğer 9 yılda hesaplanan vergi dilimi artışlarının uygulanan vergi dilimi artışlarından büyük olduğu tespit edilmiştir. Başka bir deyişle kişilerin elde ettiği gelirler bir üst dilime daha hızlı taşınmaktadır. Bu haliyle Endeks II’ye göre hesaplanan gelir vergisi tarife artışları enflasyon etkisine karşı duyarlı gözükmemektedir. Ancak burada enflasyonun şiddeti ve büyüklüğü de oldukça önemlidir. 2014-2021 yılları arasında yüzde 20 seviyesini aşmayan enflasyon ortamında Endeks II tutarlı

sonuçlar vermektedir. Fakat 2022 yılında yüzde 72 düzeyini aşan enflasyon ortamında bu endeks de yeterli olmamıştır. Kişilerin yüksek enflasyon dönemlerinde harcanabilir gelirini korumak ve adil bir vergileme sürecini sağlamak için ek tedbirler alınması gerekmektedir.

SONUÇ

Ücretli çalışanlar gelir vergisine göre vergilendirilirken vergi adaletiyle ilgili olarak bazı sorunlar yaşamaktadırlar. Bu sorunlardan birisi de gelir vergisi diliminin enflasyon sebebiyle sürüklenmesidir. Özellikle yüksek enflasyon ortamlarında bu sürüklenme daha belirgin bir şekilde kendisini hissettirmektedir. Çalışmada gelir vergisinin birinci dilimi incelenmiştir. İlk olarak son 10 yıl itibarıyla yeniden değerlendirme oranı ile hesaplanmış vergi dilimleri ve uygulanan vergi dilimleri arasında karşılaştırma yapılmıştır. Çıkan sonuca göre uygulanan vergi dilimi negatif sapmalar içermektedir. Daha sonra literatürde yer alan vergi dilimi güncellemelerini içeren iki endeks yoluyla yeni hesaplamalar ve karşılaştırmalar yapılmıştır. Vergi dilimi artışı hesaplarına enflasyon oranlarının dâhil edilmesini öneren ilk endekse göre yüksek enflasyon dönemlerinde dilim sürüklenmesi artmaktadır. Vergi dilimi artışı hesaplarına enflasyon oranlarına ek olarak kişi başına düşen milli gelir hızını eklemeyi öneren ikinci endekse göre dilim sürüklenmesi ortadan kalkmıştır.

Yapılan hesaplamalar ve karşılaştırmalar değerlendirildiğinde ücretliler açısından vergi adaletinin tesisi için bazı öneriler sunulacaktır:

- Vergilendirmede adaleti sağlamak açısından, vergilerini kaynakta tevkifata tabi olarak ödeyen ücretlilere ayırma ilkesi kapsamında daha düşük oranda vergilendirilme imkânı tanınmalıdır,
- Ücretlilere giderlerini belgelemek şartıyla gelir vergisi matrahından indirilmesi imkânının sağlanması ücretlilerin vergi yükünü azaltarak vergilemede adaleti sağlamaya da yardımcı olacaktır (Yeniçeri, 2014: 84),
- Yeniden değerlendirme oranları vergi dilimlerine uygulanırken titizlikle hareket edilmeli ve küsuratlar aşağı yönlü yuvarlanmamalıdır,
- Yüksek enflasyon ortamında yeniden değerlendirme oranları kişi başına düşen milli gelir artışını da öngören bir metotla hesaplanmalıdır,

- Cumhurbaşkanı yeniden değerlendirme oranını %50’sine kadar artırma yetkisine sahiptir, ihtiyaç duyulduğunda bu yetki sınırlarında vergi dilimi artışlarına pozitif müdahale mümkündür.
- Belirlenen yoksulluk sınırından daha düşük olan maaş ve ücretler birinci vergi dilimine sabitlenmelidir, yoksulluk sınırını geçene kadar bir üst vergi dilimine geçmemelidir.
- Gelir vergisinin ilk diliminin %15’ten %10’a düşürülmesi ve dilim sayısının artırılması vergilemede adaleti sağlamak açısından önemlidir.

EXTENDED SUMMARY

Some problems occur when taxing wage income. These problems often disturb the fairness in taxation. Due to the use of the withholding tax method in wage taxation, the tax burden of wage earners increases during periods of high inflation. This injustice deepens in tax systems that are not compatible with price changes. As the real earnings of individuals increase during high inflation periods, especially in economies where progressive income tax is used, individuals are quickly taxed in the upper bracket due to the effect of inflation. This is another factor that creates injustice in taxation.

In the Turkish tax system, reappraisal is used as one of the tools to provide fairness in taxation. Through this reappraisal rate determined for each year, the steps of income tax tariffs are recalculated. In this study, the first step of the income tax tariff is analyzed for the period covering 2014-2023. Starting from 2014, deviations were identified between the first bracket of income tax calculated if the reappraisal rate is applied directly and the first bracket of income tax applied. At the end of 2023, the cumulative deviation rate was found to be -8.32%. This situation undermines tax justice in society.

There are two different index proposals in the literature that aim to improve the income tax tariff. According to the first of the indices proposed in the literature to calculate income tax increases (Eğilmez, 2016), it is proposed to increase the income tax tariff by the inflation rate every year. As a result of this calculation, the index suggests a higher increase compared to the current income tax tariff increase in years with low inflation. However, in the last 5 years, when the inflation rate was high, the calculated income tax tariff increase was lower than the current tariff increase. Another index in the literature (Akalin, 1987) suggests including the rate of increase in per capita national income in addition to the inflation rate in the equation when

calculating tax bracket increases. According to the new calculation, which is formed by adding the rate of increase in per capita income in addition to the inflation rate, it is determined that the tax bracket increases calculated in the other 9 years analyzed, except for the year 2023, are larger than the tax bracket increases applied.

When the calculations and comparisons are evaluated, some suggestions are presented for the establishment of tax justice for wage earners. In particular, the adjustments made in the application of the revaluation rate should not be downward. In addition, it is very important to prepare this rate very carefully. In this way, it will be possible to create a fairer tax system for wage earners. This study is planned to fill the gap in the literature by examining the relationship between the effect of inflation, which is a current problem in the world and Turkey, and tax justice and to provide some suggestions to policymakers.

KAYNAKÇA

- Akalın G. (1987). “Maliye Politikamızın Değerlendirilmesi ve Yeniden Düzenlenmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 42(1), 115-128.
- Aksoy Ş. (1996). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ay H.M. & Talaşlı E. (2008) “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki” , *Maliye Dergisi*, 154, ss.135-155.
- Baert P. (2022). “Taxation in times of high inflation”, *European Parliamentary Research Service*.
- Bay H. & İnneci A. (2017). “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, 2(2), 2017, 196–219.
- Beer S, Griffiths M & Klemm A. (2023). “Tax Distortions from Inflation: What are they and How to Deal with them?,” *IMF Working Papers 23/18*.
- Bilici N. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 31. B., Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Biyan Ö. & Yılmaz G. (2012). “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, *Maliye Dergisi*, 162, 184-218.

- Cardoso E. (1998). “Virtual Deficits and the Patinkin Effect”, *IMF Staff Papers*, 45(4), 1-28.
- Carling R. & Potter M. (2015), “The Stealth Tax: Policy: “Exposing the Bracket Creep Rip-off”, *Centre for Independent Studies (Australia)*, Research Report No:8, 1-27.
- Edizdoğan N., Çetinkaya Ö. & Gümüş E. (2019). *Kamu Maliyesi*, 10.Baskı, Bursa: Ekin Yayın.
- Eğilmez M. (2016). “Mali Sürüklenme ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.mahfielgilmez.com/2016/01/mali-suruklenme-ve-turkiye-uygulamas.html>, (Erişim Tarihi: 23.10.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 29.09.2023).
- Kızılot Ş, Taş M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 5.Baskı., Ankara: Gazi Kitabevi.
- Laidler D.E.W. & Parkin J.M. (1977). *Inflation: A Survey . In: Surveys of Applied Economics*, Palgrave Macmillan, London.
- Nacar B., Karabacak Y. & İçmen M. (2021). “Düşük Enflasyon Döneminde Gelir Vergisi Dilim Sürüklenmesi: Türkiye Üzerine Bir İnceleme (2006-2019)”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2) , ss. 984-1007.
- OECD (2022). Taxing Wages - Comparative Tables, stats.oecd.org.
- Öner E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk İ. & Ozansoy A. (2011). “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, *Maliye Dergisi*, 161, ss.197-214.
- Sönmez S. (2023). “Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Sosyal Adalet Eksenli Vergi Adaleti Kapsamında İncelenmesi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, ss.115-163.
- Susam N. (2020). *Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar*, 4.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Şanver C. & Saygı H.E. (2019). “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinin Mali Sürüklenme Açısından İncelenmesi: 2009-2019 Dönemi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 15(4), ss.1062-1082.
- Şenyüz D., Yüce M. & Gerçek A. (2023). *Türk Vergi Sistemi*, 20.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.

Tanzi V. (1978). “Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina,” *Staff Papers*, International Monetary Fund, 25(3), pp. 417–451.

Türk Dil Kurumu, sozluk.gov.tr, 05.12.2023.

Viner J. (1923) “Taxation and Changes in Price Levels”, *Journal of Political Economy*, 31(4), pp. 494- 520.

World Bank, “Taxation in Times of High Inflation”, www.worldbank.org/en/events/2022/09/14/taxation-in-times-of-high-inflation, (05.12.2023)

Yeniçeri H. (2014). “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), ss.77-85.