



LİBERAL PERSPEKTİF ANALİZ

SAYI: 44 • AĞUSTOS 2025



VERGİDE ADALET TALEBİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Dr. Hasan Basri Çifci



FRIEDRICH NAUMANN
FOUNDATION For Freedom.

Türkiye



LIBERAL PERSPEKTİF ANALİZ

Sayı: 44 • Ağustos 2025

VERGİDE ADALET TALEBİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Dr. Hasan Basri Çifci

© Özgürlük Araştırmaları Derneği, 2025

Bu çalışma, FNF Türkiye'nin katkılarıyla hazırlanmıştır. Burada yer alan görüşler yalnızca yazara aittir ve FNF Türkiye ile Özgürlük Araştırmaları Derneği'nin kurumsal görüşlerini yansıtmamaktadır.

Özgürlük Araştırmaları Derneği

Çankaya Mah., Atatürk Bul., No: 160 D: 10 Çankaya, Ankara

(312) 213 24 00 www.oad.org.tr info@oad.org.tr

[f](https://www.facebook.com/ozgurlukarastirmalari) [ozgurlukarastirmalari](https://www.facebook.com/ozgurlukarastirmalari) [ozgurlukar](https://www.twitter.com/ozgurlukar)



Dr. Hasan Basri Çifci

Lisans eğitimini Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesinde hukuk bölümünde ve İnsani Bilimler ve Edebiyat Fakültesinde sosyoloji bölümünde burslu olarak tamamladı. Koç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde özel hukuk alanında ve Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsünde insan hakları alanında yüksek lisans yaptı. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde kamu hukuku alanında doktora yaptı ve “*Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi*” konulu teziyle doktor unvanını aldı. “*Devlet Garantileri: Kavramlar, İşleyiş ve Sorunlar*” ve “*Temsilsiz Vergi Olmaz: Modern Demokrasinin Temel İlkesine Yeni Bir Ziyaret*” başlıklı kitapları On İki Levha Yayıncılık tarafından yayımlandı. Donald Black’ın eserinden yaptığı “*Hukukun Hareket Tarzı*” başlıklı çevirisi Pinhan Yayıncılık tarafından yayımlandı. “*Bireysel Başvuru Harcının Artırılması Tartışması: Bireysel Başvuru Ne Kadar Bireysel?*” başlıklı çalışması İstanbul Barosu tarafından ödüle lâyık görüldü. Cardiff Üniversitesi Hukuk ve Toplum Merkezinde ve Max Planck Vergi Hukuku ve Kamu Maliyesi Enstitüsünde misafir araştırmacı olarak çalışmalar yürüttü. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesinde araştırma görevlisi olarak çalıştı. İstanbul Ticaret Üniversitesi İnsan ve Toplum Bilimleri Fakültesinde Siyaset Bilimi ve Uluslararası İlişkiler bölümünde hukuk dersleri verdi. Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesinde öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır.

İÇİNDEKİLER

Özet.....	5
Giriş.....	6
1. Özel Tüketim Vergisinin Genel Yapısı.....	6
2. Vergide Adalet: Nedir Acaba?.....	8
3. Karşılaştırma Ölçütlerinin Özel Tüketim Vergisine Uygulanması.....	11
Değerlendirme.....	16
Kaynakça.....	18

ÖZET

Özel tüketim vergisi, vergide adaletin iki temel ölçütü olan paydaşlığın yükümlülüğe dönüşmesinde ve yükümlülüğün getirdiği fedakârlıkta aynılık açısından sorunlar içermektedir. Özel tüketim vergisi, dolaylı bir vergi olduğundan, verginin taşıyıcısı olan tüketici, toplumsal sözleşmeci teorik bağın getirdiklerine bakılmaksızın bu yükü üstlenir. Bu durumda, paydaşlık durumu gözetilmeden, herkes aynı şekilde vergilendirilir. Sonra, özel tüketim vergisinin oranı malın tüketicisine göre değişmediğinden, malî gücü düşük olan kişiler aynı harcama için daha fazla fedakârlıkta bulunmuş olur. Bu da pratikte tersine artan oranlı bir vergi tasarımı işaret eder. Türkiye’de harcama vergilerinden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki ve özel tüketim vergisinin harcama vergileri içindeki yüksek payı dikkate alındığında, bu sorunların vergi sisteminin bütünselliğinde telâfi edilmesine ihtiyaç duyulduğu görülür.

Özel tüketim vergisi bu malların ithali, teslimi, müzayede yoluyla satışı veya ilk iktisabından bir kereye mahsus olmak üzere alınır.

GİRİŞ

Türkiye, vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin süreç bakımından meşruiyetini sağlamayan bir parlamento düzeninde, özel tüketim vergisini tartışmayı sürdürüyor. Tartışmaların merkezinde, yüzyıllardır dünyanın dört bir yanında çok çeşitli vesilelerle dile getirilmeye devam eden vergide adalet talebi yer alıyor. Konuya farklı perspektiflerden yaklaşan kişiler bile, savundukları görüşlerini bu evrensel talebe dayandırıyor. Özel tüketim vergisini yeniden ele alan yasa değişiklikleri, bu talebi daha iyi karşıladığı iddiasıyla gerekçelendiriliyor. Bunlara itirazlarsa bu talebin yeterince iyi karşılanmadığı temelinde dile getiriliyor. Bu koşullarda, herkesin dilindeki vergide adalet, giderek içeriği belirsiz bir özleme dönüşebiliyor ve kimi zaman siyaset dilinin içinde anlamını yitirmiş bir temenniden ibaret kalabiliyor.

Bu kısa raporun amacı, Türkiye'deki özel tüketim vergisini vergide adalet talebiyle ilgisinde değerlendirmektir. Bu amaç doğrultusunda, önce özel tüketim vergisinin genel yapısından kısaca söz edilecek (1); sonra, vergide adalet, bir özlem veya temenniden ibaret değil, belirli adaletsizlik durumlarıyla ilişkilendirilebilen bilgisel bir talep olarak tartışmaya açılacaktır (2). Ardından, özel tüketim vergisi önceki aşamada çizilen bu çerçeve temelinde irdelenecektir (3). İzlenecek bu yolun, vergide adaletin özel tüketim vergisi bakımından neye karşılık geldiğinin görülmesine ve muğlak bir arzudan çok, gerekçelendirilebilir bir talebe dönüşmesine yardımcı olacağı umulmaktadır.

1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN GENEL YAPISI

Yükümlülüğün konusu. Bir malî yükümlülüğün konusu, bu yükümlülüğün ne üzerinden alındığını ifade eder. Özel tüketim vergisinin konusu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli dört listede yer alan ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tarif edilen malların ithali, teslimi, müzayade yoluyla satışı veya ilk iktisabıdır. Özel tüketim vergisi, talebin fiyat esnekliğinin çok düşük olduğu, yani fiyat artsa bile talebin etkilenmediği tüketim mallarına uygulanan bir vergidir. Bu tanıma uyduğu düşünülen mallar, 4760 sayılı Kanuna ekli dört listede sıralanır. I sayılı listede petrol ürünleri, II sayılı listede motorlu araçlar, III sayılı listede tütün, alkol ve kolalı içecekler ile IV sayılı listede kozmetikler, kıymetli taşlar, mutfak ve büro eşyaları ve elektrikli aletler yer alır. Özel tüketim vergisi bu malların ithali, teslimi, müzayade yoluyla satışı veya ilk iktisabından bir kereye mahsus olmak üzere alınır.

Yükümlülüğü doğuran olay. Bir malî yükümlülüğü doğuran olay, yükümlü tutulacak kişiyle devlet arasında somut bir ilişkinin başlamasını sağlayan sebebi ifade eder. 4760 sayılı Kanunda özel tüketim vergisinin doğması malların ithali, teslimi, müzayede yoluyla satışı veya ilk iktisabına bağlanmıştır. Teslim, yukarıda sayılan malların üstündeki tasarruf yetkilerinin devredilmesi anlamına gelir. İlk iktisapsa, tescil edilmemiş motorlu araçların kullanılmak üzere ithalini veya ilk kez tescil edilerek kullanılmasını kapsar.

Yükümlü. Bir malî yükümlülüğün yükümlüsü, yükümlülüğü doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve bundan kaynaklanan borcu kendi malvarlığından karşılayan kişiyi ifade eder. Özel tüketim vergisinin yükümlüsü, yukarıda sayılan malları imal, inşa veya ithal edenler veya müzayedeye satışını yapanlardır. Bununla birlikte, aşağıda detaylı görüleceği üzere, özel tüketim vergisinin yükümlüsü, ekonomik koşullar ve piyasadaki dinamikler elverdiği ölçüde, vergi yükünü başkalarına, yani tüketicilere veya diğer ekonomik aktörlere yansıtabilir. Sözgelimi, özel tüketim vergisi ödeyen bir ithalatçı, bu vergiyi ithal ettiği malın yurtiçindeki satış fiyatına dâhil ederek tüketiciye aktarabilir. Böyle bir durumda, vergi yükümlüsü ithalatçı olsa bile, gerçek vergi taşıyıcısı tüketici olacaktır.

Matrah ve oran. Bir malî yükümlülüğün matrahı, yükümlülüğün konusunun yükümlünün borcunu hesaplamak için kullanılan ekonomik değeridir. Oran, bu ekonomik değer belirlir bir kısmını ifade eder. Özel tüketim vergisinin matrahı, başka bir harcama vergisi olan katma değer vergisinin matrahını oluşturan unsurlarla aynıdır. Katma değer vergisinin matrahıysa, bir malın tesliminin veya bir hizmetin ifasının karşılığını oluşturan bedeldir. 4760 sayılı Kanuna ekli I sayılı listedeki petrol ürünleri için özel tüketim vergisi spesifik matrahlıdır. Yani, belirli bir oran üzerinden değil, sabit bir bedel üzerinden hesaplanır. II sayılı listedeki motorlu araçlar, III sayılı listedeki tütün, alkol ve kolalı içecekler ve IV sayılı listedeki kozmetikler, kıymetli taşlar, mutfak ve büro eşyaları ve elektrikli aletler içinse %1 ile %80 arasında değişen vergi oranları söz konusudur.

Toplanma Usûlü. Özel tüketim vergisinde beyan esası geçerlidir. 4760 sayılı Kanuna ekli I sayılı listedeki mallar için on beş günlük bir hesap dönemi vardır. Bu dönemi izleyen on gün içinde vergi idaresine beyanname verilir ve vergi aynı sürede ödenir. Diğer mallar içinse hesap dönemi bir aydır. Ertesi ayın on beşinci gününün akşamına kadar vergi idaresine beyanname verilir ve vergi aynı sürede ödenir.

2. VERGİDE ADALET: NEDİR ACABA?

Adalet bir fikirdir, yani insan düşüncesinin bir tasarımıdır. Bu özelliği sebebiyle adaletin, kendi kavramından bağımsız bir nesnesi yoktur. Diğer bir ifadeyle, dışdünyada gidilip bulunacağı tekil bir başvuru noktası, doğrulanıp yanlışlanacağı bir tarafı yoktur. Bu söylenenlerle ne kastedildiğini anlaşılar kılmak için Aristoteles’in varlık modalitelerine ilişkin açıklamalarına bakmak iyi bir yol olabilir: Aristoteles, varolanların varolma tarzlarından birini *entelekheia*, yani amacını kendi içinde taşıyarak varolma olarak açıklar. *Eidos*’lar –yani idealar, biçimler, türler ve nelikler– bu şekilde varolur. Bir fikir olarak adaletin işte bu tarzda bir varolması söz konusudur. Bu sebeple, adaletin ne olduğuyla ilgili bir soru, bir *eidos*’un ne olduğuyla ilgilidir.

Bu özelliği sebebiyle adaletin, çok farklı şekillerde açıklandığı görülür. Bu açıklamalar kimi zaman bir dünya görüşünü, kimi zaman adalet talep eden kişinin sempati veya antipati duyduğu bir şeyi ve kimi zaman da içeriği belirsiz bir özlemi yansıtır. Fakat tam da bu sebeple, yani bir fikir olduğu için, adaletin kavramlaştırılması mümkün olur. Bir fikrin nasıl kavramlaştırılacağı sorusuna yanıt aramak için yine Aristoteles’in söylediklerine bakmak iyi bir yol olabilir. Aristoteles’e göre adaletin ne olduğu sorusuna onu kavramlaştırarak yanıt vermek için dil bağlamı bir kalkış noktası oluşturabilir. *Nikomakhos’a Etik*’in adaleti konu alan beşinci kitabının başında Aristoteles bunu şu şekilde yapar:

“[...] herkes insanların, adil olanı yapan insanlar olmalarını, adil eylemde bulunmalarını ve adil şeyler istemelerini sağlayan huya ‘adalet’; aynı şekilde insanları haksızlık yapmaya ve haksız şeyler istemeye götüren huya da ‘adaletsizlik’ demek istiyor.”

Dil bağlamından hareketle benzer bir kavramlaştırmayı Kuçuradi yapar. Kuçuradi’ye göre, insanlar genel olarak adaletten söz ettiklerinde, büyük ölçüde içeriği belirsiz bir özlemi dile getirirler; ama belirli tek bir durumda adaletten söz ettiklerinde kendilerine verilmesi gereken bir şeyi kastederler ve bir adaletsizlik durumunu işaret ederler.

Kuçuradi’nin bu saptaması şunu gösterir: İnsanlar, içeriği belirsiz bir özlem olarak değil, belirli tek bir durumla ilgisinde öne sürdükleri bir talep olarak adaletten söz ettiklerinde, gerçekte adaletsizlik durumu olarak nitelendirilebilecek bir durumdan yola çıkarlar. Bu, belirli bir adaletsizlik durumunun bilgisine dayanır ve bu durumdan hareketle adalet talep edildiğinde, adalet ile ne kastedildiğinin bilgisine ulaşmak mümkündür:

“Tek tek durumlarda bu bakışımızı izlediğimizde, iki farklı şeye baktığımızı ve onları üçüncü (orta) bir terim aracılığıyla karşılaştırdığımızı görüyoruz: a) bir kişinin belirli bir anda sahip olduğu şeylere, b) başka birinin, aynı anda yine sahip olduğu şeylere bakıyor ve bunları c) değer verdiğimiz üçüncü bir şey açısından karşılaştırdığımızı görüyoruz.”

Böylece, bir adalet talebinin neyi içerdiğini anlamak bakımından, kimi zaman bir dünya görüşünü, kimi zaman adalet isteyen kişinin sempati veya antipati duyduğu bir şeyi ve bazen de içeriği belirsiz bir özlemi yansıtan cevaplardan değil, adaletsizlik durumlarından hareket etmek daha uygun bir yoldur.

Bu açıklamalar doğrultusunda, vergide adaletten söz edildiğinde, devletin vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalesine ilişkin bir talepten bahsedildiği görülür. Yine dil bağlamına dönüldüğünde, vergide adalet talebinin eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı gibi kavramlarla yan yana, birbirini hatırlatırcasına bir arada kullanıldığı görülür. Hatta anılan bu kavramların birbirlerinden keskin sınırlarla ayrılamadığı söylenir. Yine de, bir verginin adil olmadığını dile getiren bir kişinin tam olarak ne kastettiğinin anlaşılması güçtür. Vergilendirilen bir kişi, kendisini daha fazla vergi ödemek durumunda bırakan bir yasanın adaletsiz olduğunu söylemekten çekinmediği gibi, bunun tersinden, yani daha az vergi ödemesini sağlayan bir yasanın adil olduğundan dem vurmakta da sorun görmeyebilir.

Vergide adalet talebinin, normatif düzeyde ele alındığı yer anayasadır. 1982 Anayasasının başlangıcında bütün vatandaşların temel hak ve özgürlüklerden eşit şekilde ve sosyal adaletin gereklerine uygun olarak yararlanacağı söylenir. Anayasanın ikinci maddesi Türkiye Cumhuriyetinin sosyal bir hukuk devleti olduğunu söylerken, onuncu maddesi herkesin kanun önünde eşit olduğunu dile getirir. Anayasanın 73. maddesi vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacını oluşturduğunu açıklar. Fakat bütün bu normatif belirlemeler, vergide adalet talebini kendi başlarına –pratik izdüşümlerinden bağımsız şekilde– karşılayamazlar. Bunların pratiğe nasıl döküldüğünü görmek için, anayasa yargısının yürüttüğü yorum faaliyetinden faydalanılabilir. Anayasa Mahkemesi, vergide adaleti herkesin tamamen aynı ve eşit kurallara tabi olması gerektiği şeklinde yorumlamaz. Bununla birlikte, onuncu maddede yer alan dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, din ve mezhep ayrılığı gibi sebeplerle eşitsizliğe yol açılmasının tamamen yasaklanmış olduğunu kabul eder.

Yukarıdaki normatif belirlemelerin ve yorumsal çerçevenin –büyük olasılıkla bu yönde bilinçli bir seçimin sonucunda– vergide adaletin sınırlarını

Anayasanın 73. maddesi vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacını oluşturduğunu açıklar.

belirlediği söylenemez. Öyleyse, bu talebin içeriklendirilebilmesi için, vergide adaletsizlik durumlarını saptamakta ve vergide adaletin o belirli durumlarda ne anlama geldiğinin bilgisine ulaşmakta fayda vardır. Diğer bir ifadeyle, vergide adalet, her bir adaletsizlik durumunun tespitiyle, ayrı ayrı ortaya konduğunda anlaşılır bir talep olarak ele alınabilir. Bunun içinse, Kuçuradi'nin açıkladığı türden bir karşılaştırma yapmak gerekir. Yani, belirli bir kişinin belirli bir anda içinde bulunduğu vergisel bir durumla, başka bir kişinin aynı anda içinde bulunduğu vergisel bir durumu belirli bir ölçüte göre karşılaştırmak gerekir. Elbette, iki vergisel durum arasındaki denge- nin bozulduğuna ilişkin karşılaştırma yapılabilmesinin ön koşulu, bu durumların birbirine benzer olmasıdır. Başta bu şart karşılandıktan sonra, bu kez, vergide adalet talebini açık kılmak için, iki vergisel durumu karşılaştı- rırken neyin veya nelerin ölçüt alınması gerektiği sorusu yanıtlanmalıdır.

Vergi, özünde bir insan topluluğuna dâhil olmayla ilgili ve bu sebeple devletten de eski bir paydaşlık ilişkisine dayanır. Bugün olduğu gibi, tarih öncesinde insan temel ihtiyaçlarına ulaşmak ve dışarıdan gelecek tehditler karşısında korunmak için diğer insanlarla birlikte yaşar. Büyük ölçüde zorun- lu olan bu birlikte yaşama pratiği, temeldeki paydaşlık ilişkisinden kaynak- lanan birtakım ortak hedefleri ve ihtiyaçları içerir. Verginin ortaya çıkışı bu ortak hedefler ve ihtiyaçlarla ilgilidir. Bunların gerçekleşebilmesi için ge- reken koşulların yerine getirilmesi, herkesin –başta gönüllü olarak gelişen ve daha sonra zorunluluk karakteri kazanan– katkısını gerektirir. Verginin dayandığı bu temel bakımından bütün paydaşlar eşittir ve eşit olmalıdır.

Bununla birlikte, yukarıdaki açıklamalar vergi teorisinin gelişim çizgisin- de erken bir aşama olan yararlanma prensibine karşılık gelir. Yararlanma prensibi, devleti oluşturan kişiler arasında karşılıklı bir yükümlülük varsayı- mına dayanır ve devletin sunduğu bazı temel nitelikteki kamu hizmetlerin- den görülen faydanın maliyetine katlanmayı ifade eder. Fakat bu varsayım, on altıncı yüzyıldan on sekizinci yüzyıla kadar yaşanan teorik gelişmelerle farklı bir karakter kazanmaya başlar. Özellikle Locke'un *Yönetim Üzerine İkinci İnceleme*'de ortaya koyduğu düşüncenin bunda etkili olduğu görü- lür. Locke'a göre, mülkiyetin korunması ve bu durumun sürdürülmesi için, devletin, mülk sahiplerinin rızasına dayanan bir vergilendirmeye destek- lenmesi gerekir. Dolayısıyla, paydaşın korunmasından ziyade, mülkiyetinin korunması söz konusu olur. Bu durum, modern vergi teorisinde, yararlanma prensibinin yerini, bireysel faydayı mülkiyet ölçüsüyle sınırlı olarak ele alan ve herkesin ancak mülkiyeti kadar katkıda bulunmasını öngören malî güç prensibinin almasına temel oluşturur. Böylece, başta neden vergi verildiği

sorusuyla başlayan teorik gelişim çizgisi, bugün yerini nasıl vergi verildiği sorusuna bırakır ve vergide adalet talebinin içeriği bu marjinal fedakârlık düşüncesiyle doldurulur.

Öyleyse, iki kişinin içinde bulunduğu iki ayrı vergisel durumu birbiriyle karşılaştırırken, vergide adalet talebi açısından iki ölçüt var gibi görünüyor: Birincisi, bu kişilerin paydaşlığı yükümlülüğe eşit şekilde dönüşebilmiş mi? İkisi de paydaş olduğu hâlde yalnızca biri yükümlüyse, diğeri bedavacı (*free-rider*) durumunda olacağından bir adaletsizlik durumu söz konusu olacaktır ve vergide adalet talebi her ikisinin de yükümlendirilmesini içerecektir. İkincisi, bu kişilerin mülkiyetlerinden fedakârlığı, malî güçlerini yansıtır mı? İkisi farklı malî güçlere sahip olduğu hâlde aynı şekilde yükümlendiriliyorsa, eşit bir fedakârlıktan söz edilemeyecektir. Ödenen belirli bir miktarın, malî güçleri farklı olan kişiler üstündeki etkisi de farklıdır. Bir kişinin on bin birim kazandığı, diğeri kişinin beş bin birim kazandığı bir yerde, her ikisinin de biner birim vergi ödemesi durumunda, efektif vergi oranı ilki için yüzde onken, diğeri için yüzde yirmi olur. Bu farklılığın eşit bir fedakârlığı karşıladığı söylenemeyeceğinden, böyle bir durumda vergide adalet talebi, bu kez fedakârlıkların eşitlenmesini içerecektir.

İkisi farklı malî güçlere sahip olduğu hâlde aynı şekilde yükümlendiriliyorsa, eşit bir fedakârlıktan söz edilemeyecektir.

3. KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTLERİNİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE UYGULANMASI

Yanıtlanması gereken ilk soru şudur: Özel tüketim vergisi, kişilerin vergilendirilmesinde paydaşlığın yükümlülüğe dönüşmesi bakımından bir farklılık getirir mi? Burada, özel tüketim vergisinin, diğeri harcama vergileriyle benzeyen, fakat gelirden ve servetten alınan vergilerden ayrılan bir özelliğini incelemek gerekir. Yukarıda zikredildiği üzere, devletin vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalesinde, vergi yükü her zaman, vergiyi ödemekle yükümlü olan kişinin üstünde kalmaz. Yükümlü, ekonomik koşullar ve piyasadaki dinamikler elverdiği ölçüde, vergi yükünü başkalarına, yani tüketicilere veya diğeri ekonomik aktörlere yansıtabilir (*tax incidence*).

Verginin taşıyıcısı, verginin pratikteki yükünü kendi üstünde taşıyan kişidir. Eğer vergi yükümlüsü aynı zamanda verginin taşıyıcısı ise, bu durumda vergi, doğrudan vergi (*direct tax*) olarak nitelendirilir. Diğeri bir deyişle, doğrudan vergide, verginin pratikteki yükünü üstlenen kişi ve vergi yükümlüsü aynı kişidir. Bu vergiler genellikle kişinin servetine veya gelirin dayalı olarak belirlenir. Emlak vergisi servete dayalı olarak belirlenen doğrudan vergilere, gelir vergisi ve kurumlar vergisiyse gelire dayalı olarak

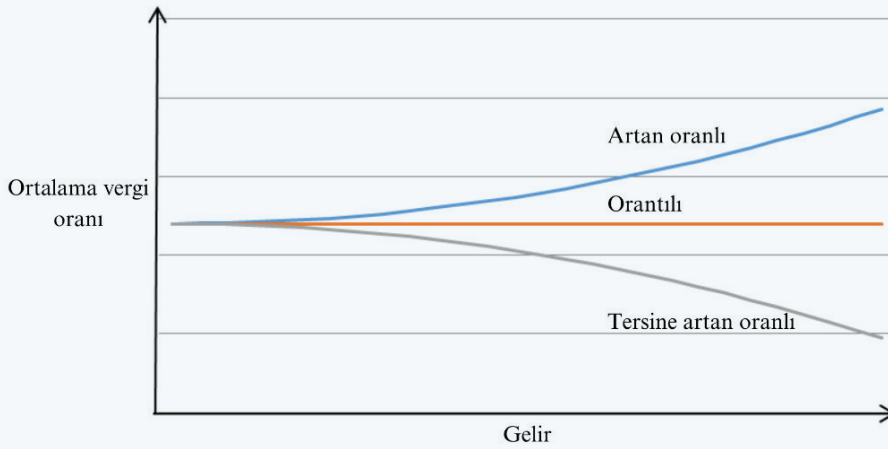
belirlenen doğrudan vergilere örnek verilebilir. Eğer bu yük başka bir kişiye aktarılabiliriyorsa, bu durumda vergi, dolaylı vergi (*indirect tax*) olarak nitelendirilir. Başka bir ifadeyle, dolaylı vergide, verginin pratikteki yükünü üstlenen kişi ve vergi yükümlüsü farklı kişilerdir. Özel tüketim vergisi bu grupta yer alır. İlk bölümde açıklandığı üzere, özel tüketim vergisinin yükümlüsü ve taşıyıcısı aynı kişiler değildir. Belirli malları imal, inşa veya ithal eden ve müzayedeye satışını yapan kişiler yükümlüdür; fakat bu yük tüketiciye yansıtıldığından verginin taşıyıcısı tüketicidir.

Özel tüketim vergisinde, paydaşlığın yükümlülüğe dönüşmesi bakımından bir farklılık görülmez. Belirli malları imal, inşa veya ithal eden ve müzayedeye satışını yapan herkes yükümlü olarak değerlendirilir. Fakat verginin taşıyıcısı tüketici olduğundan, paydaşlıkla yükümlülük arasında kurulan bu teorik bağ pratikte boşa düşer. Belirli bir malı satın alan herhangi bir kişi, paydaşlık durumuna bakılmaksızın, bu yükü üstlenmiş olur. Dolayısıyla, bir arada yaşamının getirdiği ihtiyaç ve hedefler önemini yitirir. Verginin taşıyıcısının toplum içindeki diğer kişilerle kurduğu bağlar ârizî, rastlantısal ve paydaşlık ilişkisinin getirdiklerinden daha zayıf olsa bile bu vergi ödenir. Bununla birlikte, verginin yansımaları, adalet talebinin kaynağında yer alan bu toplumsal sözleşmecî düşüncüyü anlamsız kılmaya elverişli olsa da, tek başına bir adaletsizlik durumu yaratmaz.

İkinci olarak yanıtlanması gereken soruysa şudur: Özel tüketim vergisi, yükümlülüğün getirdiği fedakârlık bakımından verginin taşıyıcısı olan tüketiciler için bir farklılaşmaya sebep olur mu? Dolaylı vergilere en sık yöneltilen eleştirilerden biri, bu türden vergilerde, vergi yükünü üstlenen kişilerin malî güçleri bakımından farklılıkların gözetilmesine doğrudan vergilerdeki kadar açık olunmamasıdır.¹ Gerçekten de, doğrudan vergilerde, geniş bir yükümlü kitlesini bu kitleyi oluşturan kişilerin özelliklerini dikkate alarak yükümlendirmek teknik açıdan daha kolaydır. Bunun için benimsenen temel araçlardan biri, malî gücü fazla olanın daha fazla vergi ödemesini sağlayacak şekilde, verginin artan oranlı (*progressive*) tasarlanmasıdır. Artan oranlı bir vergi, vergi yükünü üstlenen kişinin geliri arttıkça ortalama vergi oranının (*average tax rate*) arttığı bir vergidir.² Ortalama vergi oranı, gelirin yüzdesi olarak öde-

¹ Örneğin bkz. Saliha Turan-Cihangir, *Vergi Adaleti ve Vergi Gelirleri Yönüyle Türkiye'deki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Değerlendirilmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023, s. 9.

² Stewart, *op. cit.*, s. 26.

Şekil 1: Artan Oranlı, Orantılı ve Tersine Artan Oranlı Vergiler

Kaynak: Peter Varela, "What are Progressive and Regressive Taxes?", Tax and Transfer Policy Institute Policy Brief, 2016.

nen toplam vergi miktarını ifade eder.³ Şekil 1’de görüldüğü üzere, bu oran, artan oranlı vergilerde gelirin artmasıyla yukarı yönlü seyreder.

Teorik açıdan, harcama vergilerinin de artan oranlı tasarlanması mümkündür.⁴ Bunun içinse, belirli bir mala uygulanacak vergi oranının verginin taşıyıcısı olan tüketicinin gelirine göre değişmesi gerekir.⁵ Böylece, aynı mal açısından, malî gücü daha yüksek olan kişiler daha fazla vergi öderken, malî gücü daha düşük olan kişiler daha az vergi ödeyebilir. Bununla birlikte, böyle bir yapının işlemesi, her ne kadar teorik açıdan mümkün olsa da, teknik açıdan güçtür ve pratiğe dökülmesi neredeyse olanaksızdır. Bu pratik zorluğun, gelir yerine tüketim kalıbına dayanan şöyle bir tasarımla aşılmaya çalışıldığı görülür: Ağırlıklı olarak düşük gelir grubuna mensup olan kişiler tarafından tüketilen mallar için daha düşük bir oran belirlenirken, ağırlıklı olarak yüksek gelir grubuna mensup olan kişiler tarafından tüketilen mallar için daha yüksek bir oran benimsenir.⁶ Fakat böyle bir çözüm, farklı ölçüde fedakârlık gösteren benzer durumdaki kişiler için vergide adalet talebini karşılamaya yetmez. Çünkü mallar arasındaki bir ayrıştırmayla durum düzeltilmeye çalışılsa da, herkes her şeyi tüketebilir ve aynı malı tüketen kişiler aynı vergiyi ödemeye devam ederler. Dolayısıyla, artan oranlı bir tasarım pratik

³ *ibid.*

⁴ van Brederode, *op. cit.*, s. 33.

⁵ *ibid.*

⁶ *ibid.*, s. 34.

Herkes tam olarak aynı miktarda vergi ödediğinde bile, gelir arttıkça gelirin yüzdesi olarak ödenen vergi miktarı azaldığından, tersine artan oranlı bir vergi söz konusu olur.

Tablo 1: Aynı Harcama Düzeyindeki Farklı Gelir Grupları Bakımından Azalan Oranlılık

Vergi oranı = %6 sabit

Gelir grubu	Harcanabilir Gelir	Harcama	Tasarruf	Vergi	Vergi Yüğü
Düşük	22.000	22.000	0	1.320	%6
Orta	40.000	22.000	18.000	1.320	%3,3
Yüksek	110.000	22.000	88.000	1.320	%1,2

Kaynak: van Brederode, *op. cit.*, s. 41, Tablo 4.

elverişsizliği nedeniyle tercih edilemezken, bunu aşmaya çalışmak için öne sürülen çözümün de yeterli olduğundan söz edilemez.

Bu sebeple, harcama vergilerinde genellikle bunun tersiyle, yani tersine artan oranlı (*regressive*) vergi tasarımıyla karşılaşılır. Tersine artan oranlı bir vergi, vergi yükünü üstlenen kişinin geliri arttıkça, ortalama vergi oranının, yani gelirin yüzdesi olarak ödenen toplam vergi miktarının azaldığı bir vergidir.⁷ Şekil 1’de görüldüğü üzere, bu oran, tersine artan oranlı vergilerde gelirin artmasıyla aşağı yönlü seyreder. Herkes tam olarak aynı miktarda vergi ödediğinde bile, gelir arttıkça gelirin yüzdesi olarak ödenen vergi miktarı azaldığından, tersine artan oranlı bir vergi söz konusu olur.⁸ Harcama vergilerinde ve dolayısıyla özel tüketim vergisinde karşılaşılan temel tartışmalardan biri bu noktada düşümlenir. Tablo 1’de görüldüğü üzere, vergi oranı sabitken, gelirin harcamaya oranı azaldıkça vergi yükü de azalır. Düşük gelir grubundaki bir kişi için ortalama vergi oranı %6 iken, orta gelir grubundaki bir kişi için bu oran %3,3’e ve yüksek gelir grubundaki bir kişi için bu oran %1,2’ye geriler. Bu yapı, vergi oranı sabit olsa da, azalan oranlı bir etki yaratır. Gelir düzeyi farklı olan kişilerin, aynı harcama seviyesinde kaldıklarında, taşıdıkları vergi yükü belirgin bir şekilde azalır. Harcanabilir gelirin yüzdesi bakımından vergi yükü düşük gelir grubunda açık ara en yüksek seviyededir ve gerileme fazlasıyla diktir.⁹

Harcama vergilerinin geneline ilişkin bu saptamalar özel tüketim vergisi açısından tekrar edildiğinde, belirli bir mala uygulanan vergi oranının, o

⁷ Stewart, *op. cit.*, s. 26.

⁸ *ibid.*

⁹ van Brederode, *op. cit.*, s. 41.

malın tüketicisi kim olursa olsun değişmediği görülür. Bu durum, farklı gelir düzeyindeki tüketiciler üstünde farklı etkiler yaratır. Düşük gelir grubundaki bir tüketicinin, benzin, sigara veya alkollü içki gibi özel tüketim vergisine tabi bir mal satın aldığı anda ödediği vergi, toplam geliri içinde daha yüksek bir paya sahiptir. Aynı malı yüksek gelir grubundaki bir tüketici satın aldığı anda, aynı miktarda vergi ödemesine rağmen, toplam geliri içinde bu tutarın payı daha düşüktür. Böylelikle, özel tüketim vergisi, yüksek gelir grubundaki tüketicilere oransal olarak daha düşük bir yük getirirken, düşük gelir grubundaki tüketiciler için oransal olarak daha ağır bir maliyet üstlenimine neden olur. Aynı malı satın alan iki farklı tüketici birbirleriyle benzer durumdadır ve karşılaştırılabilir. Bu tabloya geniş açıdan bakıldığında, düşük gelir grubundaki tüketicinin yüksek gelir grubundaki tüketiciden daha fazla fedakârlıkta bulunduğu görülür. Dolayısıyla, özel tüketim vergisi, yükümlülüğün getirdiği fedakârlık bakımından verginin taşıyıcısı olan tüketiciler için bir farklılaşmaya neden olur. Bu farklılaşmanın aynı malı satın alan iki farklı tüketici arasında bir adaletsizlik yarattığı savunulabilir.

Tersine artan oranlı bir vergi tasarımının bu gibi adaletsizlik durumlarına sebep olduğu tespitine getirilen eleştirilerden biri, vergide adalet talebinin bir ülkenin vergi sisteminde yer alan vergiler için ayrı ayrı değil, vergi sisteminin bütününe bakılarak şekillendirilmesi gerektiği yönündedir.¹⁰ Diğer bir ifadeyle, adil veya adaletsiz bir vergilendirmeden söz edebilmek için, vergi sisteminin bütününe bakılmalıdır. Bu yaklaşıma göre, bir devletteki bütün vergiler bir arada yükümlüler arasında eşit bir fedakârlığı temin ediyorsa, tek bir verginin bunu sağlamıyor olması önem taşımayacaktır.¹¹ Bu eleştiri haklı kabul edildiğinde, özel tüketim vergisinin ikinci soru bakımından adaletsizlik durumlarına yol açtığını söylemeye devam edebilmek için, tersine artan oranlı vergilerin vergi gelirleri içindeki payına ve özel tüketim vergisinin de bu vergiler arasındaki ağırlığına bakmak iyi bir yol olabilir. Eğer vergi gelirleri büyük ölçüde bu tarz vergilerden elde ediliyorsa, diğer vergilerin böyle bir denge işlevi görmesi zorlaşacaktır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (*Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD*) 2024 yılındaki eğilimleri incelediği raporuna göre, harcama vergilerinden elde edilen gelirler Türkiye'deki toplam vergi gelirlerinin yüzde kırkıdan fazlasını oluşturmaktadır.¹² Buna

Özel tüketim vergisi, yüksek gelir grubundaki tüketicilere oransal olarak daha düşük bir yük getirirken, düşük gelir grubundaki tüketiciler için oransal olarak daha ağır bir maliyet üstlenimine neden olur.

¹⁰ *ibid.*, s. 40.

¹¹ *ibid.*

¹² OECD, *Consumption Tax Trends 2024 – VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, 2024, s. 12.

karşılık, Japonya, İsviçre ve Amerika Birleşik Devletleri'nde bu oran yüzde yirmiden daha azdır.¹³ Türkiye'deki mevcut oran, ders kitaplarında en yüksek seviyelere örnek gösterilmektedir.¹⁴ Dolayısıyla, Türkiye'de harcama vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının çok yüksek olması, vergide adalet talebinin sistemin genelinde sağlanabileceği savına karşı güçlü bir itiraz noktası oluşturur. 2025 yılı merkezi yönetim bütçesinde özel tüketim vergisinden beklenen gelirlerin, harcama vergilerinin tamamından beklenen gelirlerin yüzde otuz yedisinden fazla olduğu¹⁵ da düşünüldüğünde, özel tüketim vergisinin ve benzer vergilerin, Türkiye'deki vergi sisteminde oldukça baskın durumda olduğu kolaylıkla görülebilir.

DEĞERLENDİRME

Vergide adalet talebinin, içeriği belirsiz bir özleme dönüşmesi veya siyaset dilinin içinde anlamını yitirmiş bir temenniye indirgenmesi tehlikelerinden kaçınmak için, öncelikle bu talebi belirli adaletsizlik durumlarıyla ilişkilendirilebilen bilgisel bir temele oturtmak gerekir. Bu sayede, belirli adaletsizlik durumları karşısında vergide adaletin neyi gerektirdiği somut bir şekilde ortaya konabilir. İki kişinin içinde bulunduğu iki ayrı vergisel durumu birbiriyle karşılaştırırken, vergide adalet talebi açısından iki ölçüt önem taşır: Paydaşlığın yükümlülüğe dönüşmesinde ve yükümlülüğün getirdiği fedakârlıkta aynılık. Bunlarda farklılık olması hâlinde, tersini, yani aynılığı isteme şeklinde içeriklendirilen talepler, vergide adaletin anlamını somutlaştırmaya yardımcı olur.

Bu çerçevede, özel tüketim vergisinin değerlendirilmesi bu kısa raporda şu iki soruyu beraberinde getirmiştir: Özel tüketim vergisi, paydaşlığın yükümlülüğe dönüşmesi bakımından bir farklılığa neden olur mu? Dolaylı bir vergi olan özel tüketim vergisinin taşıyıcısı tüketici olduğundan, bu sorunun dayandığı toplumsal sözleşmecî teorik bağ pratikte boşa düşer. 4760 sayılı Kanuna ekli dört listede yer alan bir malı satın alan herhangi bir kişi, paydaşlık durumuna bakılmaksızın, bu yükü üstlenmiş olur. Verginin taşıyıcısının toplum içindeki diğer kişilerle kurduğu bağlar ârizî, rastlantısal ve paydaşlık ilişkisinin getirdiklerinden daha zayıf olsa bile bu vergi ödenir.

İkincisi, özel tüketim vergisi, yükümlülüğün getirdiği fedakârlık bakımından verginin taşıyıcısı olan tüketiciler için bir farklılığa neden olur mu? Dolaylı

¹³ *ibid.*

¹⁴ Örneğin bkz. Stewart, *op. cit.*, s. 24.

¹⁵ Bkz. 21.12.2024 tarihli ve 7335 sayılı 2025 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, 31.12.2024 tarihli ve 32769 sayılı Resmî Gazete.

vergilerde, geniş bir yükümlü kitlesini bu kitleyi oluşturan kişilerin farklı malî özelliklerini dikkate alarak yükümlendirmek teorik açıdan mümkün olsa da, teknik açıdan zordur. Özel tüketim vergisinde belirli bir mala uygulanan vergi oranı o malın tüketicisi kim olursa olsun değişmez. Pratikte genellikle tersine artan oranlı vergi tasarımıyla karşılaşılır ve harcanabilir gelirin yüzdesi bakımından vergi yükü düşük gelir grubunda daha yüksek seviyede seyrederek. Diğer bir ifadeyle, malî gücü daha düşük olan bir tüketici, daha yüksek olan bir tüketiciye kıyasla, aynı harcama için daha fazla fedakârlıkta bulunmuş olur.

Vergide adalet talebinin bir ülkenin vergi sisteminde yer alan her bir vergi için ayrı ayrı değil, vergi sisteminin bütününe bakılarak şekillendirilmesi gerektiği itirazı değerlendirildiğinde şu görülür: Türkiye’de vergi gelirleri arasında harcama vergilerinden elde edilen gelirler OECD ülkeleri arasında en yüksek sıralardadır ve bunlar içinde özel tüketim vergisinin payı çok yüksektir. Bu durumda, teorik olarak vergide adaletin vergi sisteminin bütünselliğinde ele alınması gerektiği eleştirisi Türkiye’de sağlam bir temele oturamaz. Çünkü özel tüketim vergisi başta olmak üzere, sistemin önemli bir kısmını oluşturan vergiler zaten yukarıda açıklanan türden adaletsizlik durumlarına yol açabilirler.

Sonuçta şu üç hususun değerlendirilmesi önerilir: (i) Paydaşlığın yükümlülüğe dönüşmesinde aynılık ölçütü bakımından, toplumsal sözleşmecî teorik bağın boşa düşmesini telâfi edecek önlemler aranmalıdır. Bunlar özel tüketim vergisinin kendi yapısı içinde olabileceği gibi, dolaylı vergilerin bu özelliklerini vergi sisteminin bütünselliğinde dengeleyecek başka önlemlere de başvurulması mümkündür. (ii) Yükümlülüğün getirdiği fedakârlıkta aynılık ölçütü bakımından, tersine artan oranlı tasarımın neden olabileceği adaletsizlik durumlarını engelleyecek veya sağaltacak önlemler aranmalıdır. Burada, yine vergi sisteminin bütünselliği içinde telâfi imkânları bulmak elverişli bir yol olabilir. Bu yolun ilk durağıysa, harcama vergilerinden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki yüksek payının düşürülmesi için çalışılması olmalıdır. (iii) Bütün bu açıklamaların bir anlam ifade etmesiye, vergide adaletin bir özlem veya temenniden ibaret değil, belirli adaletsizlik durumlarıyla ilişkilendirilebilen bilgisel bir talep olarak ele alınmasına bağlıdır.

Pratikte genellikle tersine artan oranlı vergi tasarımıyla karşılaşılır ve harcanabilir gelirin yüzdesi bakımından vergi yükü düşük gelir grubunda daha yüksek seviyede seyrederek.

KAYNAKÇA

- Aristoteles, *Nikomakhos’a Etik*, Çev. Saffet Babür, 6. Baskı, BilgeSu Yayıncılık, Ankara, 2015.
- Çifci, Hasan Basri, “Temsilcisz Temsil: Can Atalay’ın olmadığı bir Meclis vergi koyabilir mi?”, 14.10.2024, <https://t24.com.tr/yazarlar/hasan-basri-cifci/temsilcisz-temsil-can-atalay-in-olmadigi-bir-meclis-vergi-koyabilir-mi,46761>, Erişim: 15.6.2025.
- Garavan, Charles, “The Membership Theory of Taxation”, *Intertax*, 51/4, 2023, s. 290-308.
- Gümüşkaya, Gamze, “Ayrımcı Vergisel Müdahaleler Sorunu”, *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I – Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, Ed. H. Burak Gemalmaz ve Gülay Arslan Öncü, Beta Yayıncılık, İstanbul, 202, s. 243-259.
- Güneş, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, On İki Levha, İstanbul, 2011.
- Güriz, Adnan, *Adalet Kavramı*, 3. Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara, 2013.
- Kaneti, Selim; Ekmekci, Esra; Güneş, Gülsen ve Kaşıkçı, Mahmut, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021.
- Kuçuradi, İoanna, *Çağın Olayları Arasında*, 5. Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara, 2016.
- Kuçuradi, İoanna, *İnsan Hakları: Kavramları ve Sorunları*, 4. Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara, 2018.
- Locke, John, *The Second Treatise of Government and a Letter Concerning Toleration*, Dover Publications, New York, 2002.
- OECD, *Consumption Tax Trends 2024 – VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, 2024.
- Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.
- Öncel, Muâlla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami ve Göker, Cenker, *Vergi Hukuku*, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020.
- Stewart, Miranda, *Tax and Government in the 21st Century*, Cambridge University Press, Cambridge, 2022.

Szilovics, Csaba, *On the Origins of Taxation – Ancient Roots of Tax Systems*, McGraw-Hill, 2022.

Turan-Cihangir, Saliha, *Vergi Adaleti ve Vergi Gelirleri Yönüyle Türkiye’deki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023.

Turhan, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020.

van Brederode, Robert F., *Systems of General Sales Taxation – Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2009.

Varela, Peter, “What are Progressive and Regressive Taxes?”, *Tax and Transfer Policy Institute Policy Brief*, 2016.

Yaltı-Soydan, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *Vergi Sorunları*, 119, 1998, s. 98-118.

LİBERAL PERSPEKTİF ANALİZ

Sayı: 44 • Ağustos 2025

VERGİDE ADALET TALEBİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Dr. Hasan Basri Çifci



Çankaya Mahallesi Atatürk Bulvarı No: 160 D: 10, Çankaya, Ankara

(312) 213 24 00 www.oad.org.tr info@oad.org.tr

[f](https://www.facebook.com/ozgurlukarastirmalari) [ozgurlukarastirmalari](https://www.facebook.com/ozgurlukarastirmalari) [ozgurlukar](https://twitter.com/ozgurlukar)