

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Azerbaycan Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vüsal HASANOV

2501060909

Tez Danışmanı

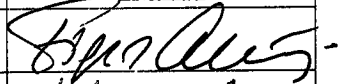
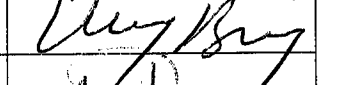

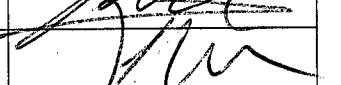
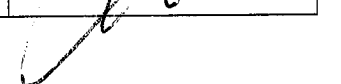
Prof. Dr. Figen ALTUĞ

İstanbul 2009

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz MALİYE Anabilim Dalında 2501060909 numaralı VÜSAL HASANOV'UN hazırladığı "AZERBAJYAN VERGİ SİSTEMİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 28/10/2009 ÇARŞAMBA günü Saat: 11:00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezininKABUL.....'ne* OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.FİGEN ALTUĞ	KABUL	
DOÇ.DR.UFUK BAKKAL	Kabul	
DOÇ.DR.NAGEHAN OKTAYER	Kabul	
DOÇ.DR.MURAT ÇAK	Kabul	
DOÇ.DR.SEYHUN DOĞAN	Kabul	

ÖZ

Devlet, faaliyetini yürütebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelirleri çeşitli şekillerde sağlamaktadır. Bu anlamda vergiler kamu gelir türlerinin en başta gelenidir. Devletin vergi yoluyla topladığı gelirin, toplam kamu gelirleri içerisindeki payı birçok ülkede %70–80 civarındadır. Çalışmamızın merkezinde yer alan ve vergi gelirlerinin kamu bütçesinin finansmanında önemli rol oynadığı Azerbaycan’da ise bu oran, daha düşük düzeydedir.

Bu çalışmamızın ana konusu Azerbaycan kamu bütçesinin oluşmasında vergi gelirlerinin analiz edilmesi ve piyasa ekonomisinin taleplerine uygun bir vergi sisteminin oluşturulması amacı doğrultusunda ortaya çıkan sorunlar konusunda çözüm önerilerini sunmaktır.

Tezimiz üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi ile ilgili teorik bilgilere değinilmiş; vergilerin ayırımı, çeşitleri ve vergileme ilkeleri gibi konular ele alınmıştır. İkinci bölümde, Azerbaycan vergi sisteminin tarihi gelişimi, vergi sisteminde uygulanan vergiler ve ülkenin kamu bütçesinin oluşmasında vergi gelirlerinin durumu incelenmiştir. Üçüncü bölüm ise, vergi ilkeleri açısından Azerbaycan vergi sisteminin değerlendirilmesi, Azerbaycan vergi sisteminde ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunların çözümü konusunda düşünülen önerilerden oluşmaktadır.

Sonuç olarak, Azerbaycan kamu bütçesinin oluşmasında vergi gelirlerinin önemli yere sahip olmasına rağmen, kayıt dışı ekonominin genişliği, vergi denetim mekanizmasının yetersizliği, vergi tabanının dar olması, vergi sisteminde adaletsizliğin daha belirgin bir düzeyde olması ve vergi kültürü ve bilincinin oluşmaması gibi sorunlardan dolayı vergi gelirlerinin olması gereken düzeyin çok altında gerçekleştiği ortaya konulmuştur.

ABSTRACT

State provides the income it requires for its activities in various ways. In this context taxes lead among the types of public revenues. In many countries tax revenues account for 70 to 80% of the total public revenues. In our focal country Azerbaijan, where taxes are an important actor in financing of budget, this rate is lower.

The main subject of our study aims to analyze tax incomes in the public budget in Azerbaijan and to provide solutions to some problems arising from establishing a tax system that answers the demands of the market economy.

The thesis consists of three chapters. First chapter examines theoretical aspects of taxes, differentiating taxes, tax types and principals of taxation. Second chapter studies historical development of Azerbaijan tax system, taxes utilized in the tax system and the position of tax revenues in the national government budget. The last chapter consists of evaluating tax system of Azerbaijan according to taxation principals, problems arising within the tax system and recommendations on these issues.

In Conclusion, although tax revenues has a significant place in the formation of the Azerbaijani public budget, it has been come across that tax revenues was less than it had to be because of size of shadow economy, insufficiency of tax audit mechanism, shortness of tax base, injustice in the tax system, lack of tax consciousness and tax paying habit.

ÖNSÖZ

Vergiler, maliye sisteminin önemli bir ögesi olmakla iktisadi siyasetin en esas aracıdır. Ekonominin gelişim dinamiğini yansıtan vergiler, piyasa ekonomisi mevcut olan ülkelerde devlet bütçesinin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Bu açıdan çalışmada Azerbaycan kamu bütçesinin oluşumunda vergilerin öneminin araştırılması amaçlanmıştır.

Vergilerle ilgili temel kavramlara da değinilen bu çalışmada, ayrıca 19. yy.dan günümüze kadar Azerbaycan vergi sisteminin tarihi gelişim süreci detaylı olarak incelenmiştir. Ayrıca vergilendirme ilkleri açısından Azerbaycan vergi sisteminin değerlendirilerek ortaya çıkan sorunların çözümü yolları ve önerilerin de yer aldığı çalışmamızda Azerbaycan'da uygulanan vergilere ve kamu bütçesinin oluşmasında vergilerin taşıdığı öneme de değinilmiştir.

Çalışmamızın her aşamasında engin bilgileri ile beni yönlendiren, her görüşmemizde değerli zamanını ayırarak beni sonuna kadar dinleyen ve hiçbir sorumu yanıtızsız bırakmayan tez danışmanım Prof. Dr. Figen ALTUĞ'a destek ve yardımlarından dolayı teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca, bana eğitim vermiş tüm saygıdeğer hocalarıma, tezimin hazırlanması sürecinde doğrudan veya dolaylı katkısı olan herkese ve her zaman olduğu gibi bu süreçte de maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ KAVRAMI VE VERGİLEME İLKELERİ

1.1. Vergi Kavramı.....	3
1.1.1. Verginin Tanımı.....	3
1.1.2. Verginin Amaçları.....	5
1.1.3. Vergilerin Ayırımı.....	7
1.1.3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler.....	7
1.1.3.1.1. Dolaylı ve Dolaysız Ayırımında Kullanılan Kıstaslar.....	8
1.1.3.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yarar ve Sakıncaları.....	9
1.1.3.2. Ad Valorem ve Spesifik Vergiler.....	10
1.1.3.3. Sübjektif ve Objektif Vergiler.....	11
1.1.3.4. Genel ve Özel Vergiler.....	12
1.1.3.5. Ödeme Gücüne Göre Vergiler.....	13
1.1.4. Vergi Çeşitleri.....	13
1.1.4.1. Gelir Vergileri.....	14
1.1.4.1.1. Gelir Vergisi.....	14
1.1.4.1.1.1. Gelir Kavramı.....	14
1.1.4.1.1.2. Gelir Vergisinin Çeşitleri.....	16
1.1.4.1.2. Kurumlar Vergisi.....	17

1.1.4.2. Servet Vergileri.....	18
1.1.4.3. Harcama Vergileri.....	20
1.1.4.3.1. Gider Vergilerinin Çeşitleri.....	20
1.1.4.3.1.1. Yayılı Muamele Vergileri.....	20
1.1.4.3.1.2. Toplu Muamele Vergileri.....	21
1.1.4.3.1.3. Katma Değer Vergisi.....	21
1.1.4.3.1.3.1. Katma Değer Vergisinin Türleri.....	21
1.1.4.3.1.3.2. Katma Değer Vergisinde Menşe ve Varış İlkeleri.....	22
1.2. Vergileme İlkeleri.....	23
1.2.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri.....	24
1.2.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri.....	25
1.2.3. Verginin Amaçlarına ve Vergi Yönetimine Yönelik İlkeler.....	26
1.2.3.1. Mali Vergileme İlkeleri.....	26
1.2.3.1.1. Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi.....	27
1.2.3.1.2. Vergilemede Esneklik İlkesi.....	28
1.2.3.2. İktisadi Vergileme İlkeleri.....	28
1.2.3.2.1. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi.....	29
1.2.3.2.2. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi.....	29
1.2.3.3. Sosyal Vergileme İlkeleri.....	30
1.2.3.3.1. Vergilemede Adalet İlkesi.....	30
1.2.3.3.2. Vergilemede Genellik İlkesi.....	31
1.2.3.3.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi.....	32
1.2.3.3.4. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi.....	33
1.2.3.3.5. Vergilemede Fayda İlkesi.....	34
1.2.3.4. İdari Vergileme İlkeleri.....	35
1.2.3.4.1. Vergilemede Belirlilik İlkesi.....	35
1.2.3.4.2. Vergilemede Tasarruf İlkesi.....	36
1.2.3.4.3. Vergilemede Kolaylık İlkesi.....	36
1.2.3.4.4. Vergilemede Açıklık İlkesi.....	36
1.2.3.4.5. Vergilemede Kanunilik İlkesi.....	37
1.2.3.4.6. Vergilemede İstikrarlılık İlkesi.....	37

1.3. Vergi Sistemleri.....	38
1.3.1. Tek Vergi Sistemi.....	39
1.3.2. Çok Vergili Sistemler.....	44

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİ

2.1. Azerbaycan Vergi Sisteminin Tarihi Gelişimi.....	46
2.1.1. XIX Asrın Sonu XX Asrın Başlarındaki Vergiler.....	46
2.1.2. Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti Zamanındaki Vergiler.....	48
2.1.3. Sovyet Hâkimiyeti Dönemindeki Vergi Sistemi.....	50
2.1.4. Bağımsızlıktan Sonra Azerbaycan'da Vergi Sistemi.....	52
2.2. Azerbaycan Vergi Sisteminde Uygulanan Vergiler.....	56
2.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	56
2.2.1.1. Gerçek Kişilerin Gelir Vergisi ve Gelir Vergisinin Bütçedeki Payı.....	56
2.2.1.1.1. Gerçek Kişilerin Gelir Vergisi.....	56
2.2.1.1.2. Gelir Vergisinin Bütçedeki Payı.....	62
2.2.1.2. Tüzel Kişilerin Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Bütçedeki Payı.....	65
2.2.1.2.1. Tüzel Kişilerin Kurumlar Vergisi.....	65
2.2.1.2.2. Kurumlar Vergisinin Bütçedeki Payı.....	69
2.2.1.3. Sadeleştirilmiş Vergi ve Sadeleştirilmiş Verginin Bütçedeki Payı.....	72
2.2.1.3.1. Sadeleştirilmiş Vergi.....	72
2.2.1.3.2. Sadeleştirilmiş Verginin Bütçedeki Payı.....	73
2.2.2. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler.....	75
2.2.2.1. Katma Değer Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Bütçedeki Payı.....	75
2.2.2.1.1. Katma Değer Vergisi.....	75
2.2.2.1.2. Katma Değer Vergisinin Bütçedeki Payı.....	79
2.2.2.2. Aksiz (Tüketim) Vergisi ve Aksiz Vergisinin Bütçedeki Payı.....	81
2.2.2.2.1. Aksiz Vergisi.....	81
2.2.2.2.2. Aksiz Vergisinin Bütçedeki Payı.....	84

2.2.2.3. Yol Vergisi ve Yol Vergisinin Bütçedeki Payı.....	85
2.2.2.3.1. Yol Vergisi.....	85
2.2.2.3.2. Yol Vergisinin Bütçedeki Payı.....	86
2.2.2.4. Maden Vergisi ve Maden Vergisinin Bütçedeki Payı.....	87
2.2.2.4.1. Maden Vergisi.....	87
2.2.2.4.2. Maden Vergisinin Bütçedeki Payı.....	88
2.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	90
2.2.3.1. Tüzel Kişilerin Emlak Vergisi ve Emlak Vergisinin Bütçedeki Payı.....	90
2.2.3.1.1. Tüzel Kişilerin Emlak Vergisi.....	90
2.2.3.1.2. Emlak Vergisinin Bütçedeki Payı.....	94
2.2.3.2. Tüzel Kişilerin Toprak Vergisi ve Toprak Vergisinin Bütçedeki Payı.....	95
2.2.3.2.1. Tüzel Kişilerin Toprak Vergisi.....	95
2.2.3.2.2. Toprak Vergisinin Bütçedeki Payı.....	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ, VERGİLEME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Mali Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi.....	99
3.2. İktisadi Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi.....	102
3.3. Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi.....	104
3.4. İdari Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi.....	110
3.5. Azerbaycan'da Vergi Politikasına İlişkin Sorunlar.....	113
3.5.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	113

3.5.1.1. Gelir Vergisinin Sorunları.....	113
3.5.1.2. Kurumlar Vergisi.....	114
3.5.1.3. Sadeleştirilmiş Vergi.....	115
3.5.2. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler.....	116
3.5.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	117
3.6. Azerbaycan'da Vergileme Sorunları.....	117
3.6.1. Vergi Tabanının Dar Olması.....	117
3.6.2. Denetim Mekanizmasının Yetersizliği.....	118
3.6.3. Vergi Bilinci ve Kültürünün Oluşmaması.....	120
3.6.4. Kayıt Dışı Ekonominin Genişliği.....	121
3.7. Azerbaycan'da Vergiler ve Vergileme Sorunlarına İlişkin Çözüm Yolları ve Öneriler.....	122
SONUÇ.....	126
KAYNAKÇA.....	129
EK 1.....	142
EK 2.....	143
EK 3.....	144

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Azerbaycan Devlet Bütçesinde Vergi Gelirlerinin Payı (%).....	51
Tablo 2. Aylık ve Yıllık Gelir Vergisi Tarifesi.....	58
Tablo 3. 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Gelir Vergisi Gelirleri (milyon Manat).....	62
Tablo 4. Gerçek Kişilerin Gelir Vergisinin Terkibi.....	63
Tablo 5. 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Kurumlar Vergisi Gelirleri (milyon Manat).....	68
Tablo 6. 2001–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Sadeleştirilmiş Vergi Gelirleri (milyon Manat).....	72
Tablo 7. 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve KDV Gelirleri (milyon Manat).....	78
Tablo 8. 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Aksiz Vergisi Gelirleri (milyon Manat).....	83
Tablo 9. Otobüsler İçin Koltuk Sayından ve Azerbaycan Cumhuriyetinde Kaldığı Süreden Tutulan Yol Vergi (2008).....	84
Tablo 10. 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Yol Vergisi Gelirleri (milyon Manat).....	85
Tablo 11. Maden Vergisinin Dereceleri.....	86
Tablo 12. 1996-2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Emlak Vergisi Gelirleri (milyon Manat).....	92

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Sistemi	54
Şekil 2. Gelir Vergisinin Oluşum Şeması	60
Şekil 3. Kurumlar Vergisinin Oluşum Şeması.....	66
Şekil 4. KDV'nin Oluşum Şeması	76
Şekil 5. Aksız Vergisinin Oluşum Şeması.....	81
Şekil 6. Tüzel Kişilerin Emlak Vergisinin Şeması	90

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Gerçek Kişilerin Gelir Vergisinin Bütçedeki Payı (%).....	61
Grafik 2. Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%).....	67
Grafik 3. Katma Değer Vergisinin Bütçedeki Payı (%).....	77
Grafik 4. Aksiz Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%).....	82
Grafik 5. Maden Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%).....	87
Grafik 6. Emlak Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%).....	91
Grafik 7. Toprak Vergisinin Bütçedeki Payı (%).....	94

KISALTMALAR

A.e.	:	Aynı eser
a.g.e.	:	Adı geçen eser
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
Bkz	:	Bakınız
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH	:	Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GTKDV	:	Gelir Tipi Katma Değer Vergisi
IMF	:	Uluslararası Para Fonu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
Ö.C.	:	Özerk Cumhuriyet
s.	:	Sayfa
SSCB	:	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TTKDV	:	Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi
y.y.	:	Basım yeri yok

GİRİŞ

Devlet faaliyetlerini yürütebilmesi için ihtiyaç duyduğu kaynakları çeşitli şekillerde sağlayabilmektedir. Bu kaynakların başında devletin egemenlik hakkına dayanarak fert veya kurumlardan aldığı vergiler gelmektedir. Kamu harcamalarının karşılanmasında devletin borçlanma ve mülkiyet gelirlerinin ise ikinci derece rol oynadığı ileri sürülebilir.

Vergilerin temel görevi kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli kaynağın sağlanmasıdır. Zamanla ekonomik büyümenin teşviki, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması, gelir dağılımının düzeltilmesi gibi ekonomik ve sosyal amaçlar da vergi sisteminin görevleri arasına girmiştir.

Son yıllarda dünyada küreselleşmenin etkisinin artmasıyla birlikte birçok ülke vergi sistemlerini yeni ekonomik gelişmelere uyum, adaleti sağlama, etkinlik ve verimlilik, vergi rekabeti, verginin tabana yayılması ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırmaktadır.

1991 yılında Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla bağımsızlığını kazanan Azerbaycan'da sosyalist ekonomiden kapitalist ekonomiye geçiş sürecinin ilk yılları oldukça ağır ve sancılı olmuştur. Bağımsızlık sonrası dönemde, GSYİH'nin devamlı olarak azalması sonucu 1995 yılında %58 oranında bir küçülme yaşanmıştır. Ekonomik sorunların yanısıra komşu Ermenistan'la yaşanan savaşın sonucunda toprakların %20'nin işgali de Azerbaycan ekonomisini olumsuz yönde etkilemiş, sosyo-ekonomik ve demografik yapının bozulmasına neden olmuştur.

Gerek ekonomik, gerekse siyasi sorunlardan dolayı Azerbaycan'ın piyasa ekonomisine gerçek anlamda geçişinin 1994 yılının Mayıs ayında ateşkesin sağlanmasıyla birlikte başladığı söylenebilir. Ateşkesin ilanı ve siyasal istikrarın sağlanmasıyla birlikte, ekonomik istikrarı sağlamaya yönelik politikalar da uygulanmaya başlamıştır.

Geçiş döneminde ekonominin her alanında olduğu gibi vergi sisteminde de önemli değişiklikler yapılmış ve serbest piyasa koşullarına uygun bir vergi yapısı benimsenmiştir. Bu vergi yapısının uygulanmasında gerekli ortamı oluşturmak için birtakım mali ve kurumsal düzenlemeler yapılmıştır.

Azərbaycan kamu bütçesinin oluşmasında vergi gelirlerinin analizi ve piyasa ekonomisinin taleplerine uygun bir vergi sisteminin oluşturulması amacı çerçevesinde, konuyla ilgili ortaya çıkan sorunların çözüm önerileri çalışmamızın merkezinde yer almaktadır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergilerle ilgili teorik bilgiler ışığında verginin tanımı, vergileme ilkeleri ve ilgili bazı görüşlere yer verilecektir. Ayrıca, vergilerin ayırımı ve çeşitleri geniş şekilde ele alınacak, vergi sistemleri ve tek vergi sistemi ile ilgili yapılan birçok görüşlerden yararlanılacaktır.

Azərbaycan vergi sisteminin tarihi gelişiminin de gözden geçirileceği ikinci bölümde, vergi sisteminde uygulanan vergiler geniş şekilde ele alınacak ve kamu bütçesinin oluşmasında vergi gelirlerinin durumu incelenecektir.

Vergi ilkeleri açısından Azərbaycan vergi sisteminin değerlendirileceği üçüncü bölümde ise, Azərbaycan vergi sisteminde ortaya çıkan çeşitli sorunlardan ve bu sorunların çözümü konusunda düşünülen önerilerden bahsedilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİLEME İLKELERİ

1.1. Vergi Kavramı

Vergi zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş; farklı tanımlar yapılmıştır; mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik, hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır. Vergi tarih boyunca çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiş, çeşitli aşamalardan geçmiş bir olgudur.

1.1.1. Verginin Tanımı

Vergi, devletin gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak aldığı iktisadi değerlerdir. Devlet bunu egemenlik gücüne dayanarak, cebren ve belirli kurallar çerçevesinde yapmaktadır. Vergilemeye ekonomik, mali, siyasi ve sosyal nedenlerle başvurulmaktadır. Bireyler ve genel olarak toplum vergiye karşı çeşitli şekillerde ilgi ve tepki göstermektedirler ki bunların ortaya çıkmasında çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörleri vergilerin uygulama biçimi, vergi yönetimi, vergi alanında çıkarılmış kanunlar ve diğer yasal düzenlemeleri gösterebiliriz. Vergi; Türkçe bir terim olup, köken itibarıyla anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir¹.

Vergiler, klasik fonksiyonlarının yanında iktisadi, mali ve sosyal görevler üslenmiş olan devletlerin her zaman en önemli gelir kaynakları olmuştur. Bununla birlikte, devletin yeni bin yıldaki fonksiyonlarının değişimine paralel olarak vergi toplamaya yönelik yaklaşımlar da değişmiştir. Bu nedenden dolayı vergi kavramı ile ilgili olarak tam bir görüş birliği olmamıştır. Verginin tanımı, zamanın gereklerine ve tanım yapan kişinin yaklaşımına göre farklılıklar göstermektedir.

¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 115.

Ö.Uluatam, vergiyi, “devletin kişilere hemen seçilebilir bir karşılık sunmaksızın devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak vergi adı altında elde ettiği iktisadi kaynaklar” olarak tanımlamıştır².

O. Dikmen’e göre, vergi, “devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerinin, amaçlarını gerçekleştirmek üzere, birey ve kurumlardan, hukuki cebir altında ve tek taraflı olarak tespit ettikleri belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları para tutarları ve diğer ekonomik değerlerdir”³.

F. Neumark, vergiyi, “iktisadi kıymetlerin münferit iktisatlardan siyasi cebir altında devlete veya müdevver salahiyetlere sahip diğer şahıslarına bir karşılık mücip olmadan yapılan transferi demektir, bu transferde icrası lazım gelen münferit ödemelerin şartları, bilhassa nevi, ölçüsü, sebep ve zamanı, umumi kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere ekseriya otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden makam tarafından tespit edilir”⁴ şeklinde tanımlamıştır.

A. Akdoğan’ın tanımlaması, verginin günümüzdeki amaç ve fonksiyonlarını daha çok göz önünde bulundurmaktadır. Akdoğan’a göre vergi; “devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri fiskal ve ektrafiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir” şeklinde tanımlanabilir⁵.

Musgrave’e göre vergi, hükümetlerin sosyal nitelikli mal ve hizmetler için ihtiyaç duyulan malların satın alımını ve kamu çalışanlarına yapılan ödemeleri finanse edebilmek için egemenlik gücüne dayanarak yaptıkları bir kaynak transferidir⁶.

² Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s. 265.

³ Ateş Ohtar, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009, s. 1.

⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 117.

⁵ **A.e.**, s. 118.

⁶ Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, McGraw-Hill, New York, 1989, s. 235.

Vergi üzerinde yapılan tüm tanımların ortak noktası vergilerin devletin egemenlik gücüne dayanarak zorunlu olarak alınması ve karşılıksız olmasıdır. Vergiler karşılıksızdır denildiğinde, mikro ekonomik düzeyde mal ve hizmetlerin birebir karşılığı olmadığı anlamına gelir. Ama makro ekonomik düzeyde bakıldığında vergiler devletin sunduğu mal ve hizmetlerin bir karşılığı olmaktadır⁷.

1.1.2. Verginin Amaçları

Vergiler, toplumda çok yönlü ve önemli etkilere sahip oldukları için, belirli amaçların gerçekleştirilmesinde önemli bir role sahiptir. Vergilerin amaçları çeşitli yazarlar tarafından değişik şekillerde ele alınmaktadır. Bazı yazarlar vergilerin amaçlarını mali ve mali olmayan amaçlar şeklinde ayırırken; bazıları vergilerin mali, iktisadi ve sosyal amaçları olduğunu söylemektedir. Biz burada verginin amaçlarını, mali, iktisadi ve sosyal amaçlar şeklinde inceleyeceğiz.

Verginin Mali Amacı, kamu giderlerinin finansmanı için ihtiyaç duyulan kaynakların sağlanmasıdır. Verginin bu geleneksel amacına, verginin mali amacı denilir⁸. Bugün de verginin mali amacı önemini korumaktadır. Vergiler, kamu harcamalarındaki artışa paralel olarak ve harcamalara uyumlu şekilde artmalıdır. Eğer vergi gelirleri kamu harcamalarına uyumlu bir şekilde artmazsa ya kamu harcamalarının azaltılması ya da vergi sisteminde çeşitli düzenlemeler yapılarak vergi gelirlerinin artırılması yoluna gidilir⁹.

Verginin İktisadi Amacı, devletin, vergiyi ekonomik büyüme ve istikrar gibi temel makroekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılmasını ifade eder¹⁰.

⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 3-4.

⁸ Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K., Yayın No:1986/282, Ankara, s. 55.

⁹ Aytaç Eker ve Kamil Tügen, **Kamu Maliyesine Giriş**, y.y., İzmir, 1995, s. 155.

¹⁰ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 2007, s. 101.

1929 yılında dünyada ortaya çıkan buhrandan sonra, klasik iktisat akımı bütün dünyada önemini kaybetmeye başlamış ve Keynes' yen politikaların etkisiyle vergiler, iktisadi amaçların gerçekleştirilmesinde daha aktif kullanılmaya başlanmıştır. Verginin iktisadi amacı, ekonomide gelişme ve istikrarın sağlanmasında vergilerden daha çok yararlanmaya çalışmaktır¹¹.

Vergiler doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak üretilen malın maliyetine ya da satış fiyatına girerek karı azaltırlar ve malın üretimini etkilerler. Eğer vergi miktarındaki artış üretim artışı ile ters orantılı olursa bu vergi üretim üzerinde olumlu etki yaratarak üretimi teşvik edebilir. Bunun yanı sıra atıl kalan üretim kapasitesinin, etkin bir şekilde kullanılmayan üretim unsurlarının daha yüksek oranlarla vergilendirilmesi ve teşebbüs varlıklarının üretken olup olmaması bakımından farklı oranlarla vergiye tabi tutulması da üretimin teşvik edilmesi yönünde olumlu etki yaratır¹².

Bütün ülkelerin uyguladığı iktisat politikasının en önemli amaçlarından biri ekonomik büyüme hızını yükseltmektir. Bu amacı gerçekleştirirken vergi politikası etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. Örneğin, vergi politikası ile işgücünün nitelik ve niceliğinin artırılması, özel tasarruf ve yatırımları teşvik ederek sermaye birikiminin hızlandırılması ve teknolojik gelişimin teşviki sağlanabilir¹³.

Verginin Sosyal Amacı, adil bir gelir dağılımını yani gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Vergiler, sosyal adaletin gerçekleştirilmesi için bir sosyal politika aracı olarak kullanılmaktadır¹⁴.

Verginin sosyal fonksiyonunun bir gereği yüksek gelire sahip bireylerin yüksek, orta ve düşük gelirlilerin ise daha düşük oranda vergilendirilmesidir. Verginin bu fonksiyonu sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak öne çıkmakta ve

¹¹ Abdülkadir Işık ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004, s. 116.

¹² Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, s. 160.

¹³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 37.

¹⁴ Işık ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 116.

bu anlayışın hâkim olduğu ülkelerde büyük önem taşımaktadır¹⁵. Günümüzde de vergilerin bu sosyal amaçları doğal karşılanmakta ve birçok sosyal amacın gerçekleştirilmesinde vergiler bir araç olarak kullanılmaktadır. Örneğin vergiler, toplumdaki gelir ve servet eşitsizliklerinin giderilmesini sağlamakla beraber, uyuşturucu ve alkol kullanımının azaltılması, nüfus artış hızının azaltılması ve çevre düzenlemelerinin daha sağlıklı olması konularında da daha verimli kullanılmaktadır¹⁶.

1.1.3. Vergilerin Ayırımı

Verginin konusu, verginin yansıma şekli, mükellefin şahsi ve ailevi durumu, tarife şekli, tahsilât yapan birimler, ödeme şekilleri esas alınarak vergiler çeşitli şekillerde sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Vergilerin, bu kriterler göz önünde bulundurularak sınıflandırılma şekillerini ve sınıflandırmadaki vergi gruplarının özelliklerini incelemek vergilerin daha iyi anlaşılması açısından yararlıdır¹⁷.

1.1.3.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Katma Değer Vergisi (KDV) ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır. Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtmaya olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, emlak vergisi dolaysız vergilere örnektir¹⁸.

¹⁵ Eker ve Tüğen, **a.g.e.**, s. 156.

¹⁶ Işık ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 116-117.

¹⁷ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 194.

¹⁸ İKV, “Dolaylı ve Doğrudan Vergiler”, (Çevrimiçi) <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053>, 29 Mart 2008.

1.1.3.1.1. Dolaylı ve Dolaysız Ayırımında Kullanılan Kıstaslar

Dolaylı ve dolaysız vergiler arasında sınırın çizilmesinde genellikle iki ölçü kullanılmaktadır. Bu ölçülerden biri yansıma diğeri ise verginin devamlılığı ve tahsil usulüdür¹⁹.

a. Yansıma Ölçüsü

Bir yükümlünün, ödediği vergiyi arz ve talep koşullarından yararlanarak, fiyat mekanizması aracılığı ile kısmen ya da tamamen ileriye veya geriye olmak üzere bir başkasına aktarılması işlemine yansıma adı verilir²⁰. Yansıma ölçüsü, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında şöyle kullanılır: Bir vergi ödendikten sonra yasal olarak başkalarına devredilemiyorsa yani, verginin yasal yükümlüsü ile fiili yükümlüsü aynı kişiler ise bu durumda vergi, dolaysızdır denilir. Bazı vergilerin yükümlüsü ile fiili yükümlüsü başka başka kişiler olabilir. Yani, vergi yükü yasada öngörüldüğü şekilde yansıtılarak bir başkasına devredilebilir. Bu tür vergiler dolaylı vergi olmaktadır. Teorik olarak dolaysız vergilerin yansımadağı dolaylı vergilerin yansıdığı kabul edilmekte ve ayırım buna göre yapılmaktadır. Yansıma ölçüsünün ayırımındaki genel görünümü böyle olmakla beraber, bazı vergiler yansıma gücünü doğrudan yasalardan almaktadır. Bir başka deyişle yasa, vergi ödeyen kişi dışındaki başka bir kişiyi vergilendirmek istemektedir²¹.

b. Vergi Vermede Süreklilik

Süreklilik ölçüsüne göre konusu sürekli olarak vergi verme yeteneğine sahip olan vergiler dolaysız, konusunun sürekli vergi verme yeteneği olmayan vergiler ise

¹⁹ Akdoğan, a.g.e., s. 285.

²⁰ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Etkin Yayınevi, Bursa, 2007, s. 100.

²¹ A.e., s. 100-101.

dolaylı vergiler olarak kabul edilir. Dolaylı vergilerde vergiyi doğuran olay ve vergilendirme süreci belli olmayan zamanlarda gerçekleşmektedir²².

1.1.3.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yarar ve Sakıncaları

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olduğu bilinmektedir. Bunun nedeni ise, dolaysız vergiler, mükelleflerin ödeme güçleri ile uyumlu hale getirilebilmesidir. Dolaysız vergiler mükelleflerin gelir ve serveti üzerinden alınır ve gelir ve servet vergileri, artan oranlı bir tarifeye göre vergilendirilir. Ayrıca dolaysız vergilere şahsiyet prensibi uygulanabilir, en az geçim indirimi, özel gider indirimi vb. teknikler, dolaysız vergilere uygulanabilmektedir. Bu nedenlerden dolayı, dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adildir. Dolaylı vergiler ise, mükelleflerin sosyal ve ailevi durumlarının göz önünde bulundurulmadığı, yani şahsiyet prensibinin gerçekleşmediği objektif yapıya sahip vergiler olarak, gayri adildirler²³.

Konjunktür dalgalanmaları ve fiyat değişiklikleri karşısında dolaylı ve dolaysız vergiler farklı özellikler gösterirler. Dolaylı vergiler konjunktürel dalgalanmalara ve fiyat hareketlerine karşı daha duyarlı olduğu için konjunktürün genişlediği dönemlerde verimi hızlı bir şekilde artarken, konjunktürün düşük seyrettiği dönemlerde ise verimi düşer. Dolaysız vergiler ise genellikle ilgili buldukları yıldan sonraki dönemde vergi unsurları üzerinden alınmakta ve ekonomik dalgalanmaları geriden izlemektedirler²⁴.

Dolaylı vergiler az adil olmasına rağmen mükellef psikolojisine daha uygun olmaktadır. Çünkü bu vergiler fiyatların içinde ödenmekte ve dolayısıyla da ‘vergi uyuşturması’ nedeniyle mükellefler tarafından daha az hissedilmektedir. Dolaysız vergilerde ise, bu vergilerin daha adil olmasına bakmayarak, yükümlü doğrudan

²² A.e., s. 101-102.

²³ Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi: Bütçe ve Borçlanma**, 6. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2007, s. 99-101.

²⁴ Naci Muter, **Vergi Teorisi**, 2. Baskı, y.y., Manisa, 2000, s. 145.

alacaklı idareye muhatap olmakta ve bazı tepkilerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır²⁵.

1.1.3.2. Ad Valorem ve Spesifik Vergiler

Matrahlarının hesaplanmasına göre vergiler Ad Valorem ve Spesifik olarak ikiye ayrılmaktadır. Ad valorem vergiler değer üzerinden alınmakta, yani vergi matrahı vergi konusunun değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Spesifik vergilerin matrahı ise vergi konusunun miktarı üzerinden hesaplanmaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, gider ve gümrük vergileri gibi değer üzerinden alınan vergiler ad valorem vergilere örnek olarak gösterilebilir. Spesifik vergilere örnek olarak ise, havagazının metreküpü üzerinden, yurt dışından getirilen televizyonun ekran çapına, özelliğine göre alınan vergiler gösterilebilir²⁶.

Günümüzde spesifik tarifelerle uygulanan vergilerin sayısı iyice azalmış ve yerini ad valorem vergiler almıştır; ki bunun nedenleri şöyle belirtilebilir²⁷.

- Bazı vergiler, (örneğin gelir, kurumlar, katma değer vergileri) gelir, eklenen değer gibi unsurlara dayandığından ve bu kavramların da metre, kilogram v.s. ile ölçülmesi mümkün olmadığından spesifik tarifeler tüm vergi türlerine uygulanamamaktadır. Spesifik ad valorem vergi ayırımı sadece harcamalar üzerinden alınan bazı vergilerle sınırlı kalmaktadır.

- Spesifik vergiler fiyat hareketlerinin izlenmesinde ve devlete gerekli olan gelirin sağlanmasında yetersiz kalmaktadır. Bu vergiler miktarla ilgili olduklarından sağlayacakları gelirler, fiyat yükselmesi karşısında miktarın göstereceği tepkilere bağlı kalmaktadır.

²⁵ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2001, s. 336.

²⁶ Eker ve Tüğen, **a.g.e.**, s. 173.

²⁷ Uluatam, **a.g.e.**, s. 276.

- Fiyat değişmelerine konulan vergi sabit iken, fiyatlar değiştğinde verginin nisbi ağırlığı ters oranlı olarak değişmektedir. Bu ise, arzulanmayan bir sonuçtur.

- Spesifik tarifeli vergiler, belli bir mala uygulandıında o malın düşük kalitesini, yüksek kalitelerinden daha yüksek oranda vergileme sonucunu doğurur ki, bu da azalan oranlı vergi tarifesi niteliği taşır. Azalan oranlı vergi tarifesi toplumsal adalet açısından istenmeyen bir durumdur. Bu durumu önlemek için spesifik tarifeyi malın kalitesine göre ayarlamak mümkündür, ama uygulamak güç olmaktadır.

Yukarıda belirtilen spesifik tarifeli vergilerin sakıncalarına karşılık lehlerine söylenecek en önemli unsur, uygulanmalarının kolay; uyuşmazlıklara fazla yol açmama gibi olumlu yönlerinin olmasıdır²⁸.

1.1.3.3. Sübjektif ve Objektif Vergiler

Bugüne kadar halâ önemini koruyan ayırımlardan biri de “ sübjektif ve objektif vergiler” tasnifidir. Vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumunun dikkate alınıp alınmamasına göre yapılan bir ayırımdır. Vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumlarını göz önüne almayan; bir iktisadi unsurdan alınan vergiler, objektif vergilerdir. Bu vergiler malı hedefler. Örneğin, tüketim vergisi, objektif vergi karakterli olup, vergilemede malı tüketen yükümlünün ödeme gücü ve sosyal durumu hiç dikkate alınmaz. Yani objektif vergi, tüm bireylere aynı biçimde uygulanır ve bireyler arasında gelir düzeyi, meslek, sakatlık vb. farklılıkları dikkate almaz²⁹.

Mükellefin kişisel durumunu dikkate alan, mükellefin bütün servetini ve çeşitli kaynaktan elde ettiği bütün kazanç ve iratları vergi kapsamına dâhil eden vergiler sübjektif vergilerdir. Diğer bir deyişle sübjektif vergi mükellefin ödeme gücünü göz önünde tutmaktadır. Gelir vergisi sübjektif bir vergidir. Çünkü bu vergi

²⁸ A.e., s. 277.

²⁹ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s. 98-99.

hesaplanırken mükellefin kişisel durumu ve dolayısıyla ödeme gücü göz önünde bulundurulmaktadır³⁰.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi, “ iktisadi dolaşım çerçevesi içinde aileler tarafından toplanması zorunlu olan ve yükümlülerin şahsi, ailevi durumlarını dikkate alarak tüm ödeme güçlerini kavrayabilen subjektif vergiler, genellikle teşebbüsler tarafından toplanan ve sadece vergi konusu ile irtibatlandırıldıkları için subjektif unsurları hiç göz önüne alamayan objektif vergilere kıyasla, daha adildir”³¹.

1.1.3.4. Genel ve Özel Vergiler

Bu sınıflandırmada vergiler kapsamı bakımından gruplandırılmakta ve kapsamı geniş olan vergi, genel vergi olarak kabul edilmektedir. Fakat, genel ve özel vergi ayrımında, ölçüler farklı ele alınabilmektedir. Örneğin, vergi toplumun ve ülkenin geneline yönelik uygulanıyorsa bu genel vergi, eğer belli bir kesimine yönelikse özel vergi olmaktadır. Bir başka örneğe göre ise, vergi konusunu oluşturan ekonomik unsurların ayrı ayrı vergilendirilmesi özel vergi, bu ekonomik unsurların toplamından vergi alınması ise genel vergidir. Diğer bir ölçü de, vergiden beklenen amaçtır; özel bir amaç güdülmeyen uygulamaya girerse genel bir vergiden; sadece bazı işlemler üzerinde vergi uygulanması söz konusu ise özel bir vergiden söz edilir³².

Verginin konusu bir verginin genel veya özel olması arasında sınırı belirlemektedir. Eğer verginin konusu bir bireyin tüm servet unsurları ise bu genel bir servet vergisidir. Ama vergilendirilen konu bireyin sahip olduğu herhangi bir servet unsuru ise bu özel servet vergisidir. Özel servet vergisine örnek olarak bireyin sahip olduğu bina üzerinden alınan vergiyi gösterebiliriz³³.

³⁰ Eker ve Tüğen, **a.g.e.**, s. 172.

³¹ Turhan, **a.g.e.**, s. 93.

³² Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s. 101.

³³ Orhaner, **a.g.e.**, s. 196.

Genel vergiler, daha çok gelişmiş ülkelerde uygulanmaktadır. Bunun nedeni ise, genel vergilerin güçlü bir vergi idaresine ve yükümlülerin eğitilmiş olmasına ihtiyaç göstermeleridir. Az gelişmiş ülkelerde ise vergi gelirleri, bazı mallardan alınan özel vergilerle karşılanır³⁴.

1.1.3.5. Ödeme Gücüne Göre Vergiler

Bu ayırmada, vergilerin gelirden mi, servetten mi yoksa harcamalar üzerinden mi alınması gerektiği üzerinde durulur ki burada tasnif, vergilerin konularına göre yapılmaktadır³⁵. Ekonomik sınıflandırma adı da verilen bu ayırım, günümüzde rasyonel ve gerçekçi bir ayırım olarak kabul edilmektedir. Çünkü ilk başlarda sadece servet, ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilmekte ve onun üzerinden vergi alınmaktayken, sonraları gelir elde etmenin ve harcamada bulunmanın da ödeme gücünün göstergeleri olduğu kabul edilmiş ve vergi kapsamına alınmıştır³⁶.

Gelir üzerinden alınan vergilere, gelir ve kurumlar vergisi temel örneklerdir. Servet üzerinden alınan vergilere, genel servet vergisi; harcamalar üzerinden alınan vergilere ise KDV örnek gösterilebilir.

1.1.4. Vergi Çeşitleri

Başlıca vergi çeşitleri ile ilgili kesin bir ayırım yapılmamaktadır. Bunun nedeni ise, uygulamada ana vergiler dışındaki vergi türlerinin büyük çeşitlilik göstermesidir. Bununla beraber modern vergi sistemleri genellikle üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar, Gelir Vergileri, Servet Vergileri ve Harcama Vergileridir. Şimdi bu vergiler hakkında daha detaylı bilgiler verelim.

³⁴ A.e., s. 196-197.

³⁵ Kalenderoğlu, a.g.e., s. 102.

³⁶ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s. 99-100.

1.1.4.1. Gelir Vergileri

Konusu gelir olan vergiler uygulamada iki türlü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisidir³⁷.

1.1.4.1.1. Gelir Vergisi

F. Neumark'a göre "ileri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik bir ifadesi olan gelir vergisi"³⁸, günümüzde, piyasa ekonomisi düzenindeki bütün ülkelerin en önemli vergilerinden biridir.

Modern gelir vergisinin tarihi, Fransa'ya karşı başlatılmış savaşın finansmanı için 1799 yılında İngiliz Gelir Vergisi ile İngiltere'de başlar. Savaşın önlenmesi için uygulanan ve dolayısıyla geçici bir nitelik taşıyan bu vergi, savaşın sona ermesiyle 1802 yılında yürürlükten kaldırılmış; 1803 yılında yeniden başlayan savaşla birlikte tekrar yürürlüğe konulmuştur. Napolyon savaşlarının bitmesiyle birlikte eleştirilere uğradığından yeniden yürürlükten kaldırılmış ve bu durum 1842 yılına kadar devam etmiştir. 1842 yılında serbest ticaret rejimine geçiş gümrük gelirlerinde büyük derecede azalmalara yol açtığından devlet gelirlerinde oluşan açığı telafi etmek için, yeniden Gelir Vergisine başvurulmuştur. Bu tarihten sonra hiç kaldırılmayan bu vergi, İngiliz vergi sisteminin esas unsuru haline gelmiştir³⁹.

1.1.4.1.1.1. Gelir Kavramı

Esas olarak gelir kavramı, ekonomi biliminin konusuna giren ve bu bilim dalının en tartışmalı konularından biridir. Son zamanlarda gelir konusundaki tartışmalar vergi hukuku alanına da girmiştir. Ayrıntılar bir tarafa bırakıldığında gelir

³⁷ Gülay Yılmaz, **Kamu Maliyesi: Ders Notları**, 2. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 190.

³⁸ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 340.

³⁹ Turhan, **a.g.e.**, s. 110.

konusunda ileri sürülen görüşler, kaynak teorisi ve net artış teorisi olmak üzere ikiye ayrılabilir⁴⁰.

a. Kaynak Teorisi ilk olarak Alman İktisatçılarından Von Hermann tarafından ileri sürülmüş, daha sonraları Alman vergi hukukçusu Fuisting ve Adolph Wagner tarafından desteklenmiştir. Kaynak teorisine göre gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasıyla elde edilen düzenli ve sürekli iktisadi değerlerden oluşmaktadır. Bu teoriye göre gelirin vergiye konu olabilmesi için iktisadi gelir tanımlamasına dâhil olmasının yanısıra, belirli bir kaynaktan düzenli ve devamlı olarak elde edilmesi gerekir. Bu nedenle gelirin kapsamına düzenli ve sürekli nitelikte olmayan bahis oyunları, piyango, bağışlar gibi gelirler ile servetteki değer artışları girmemektedir⁴¹.

b. Safi Artış Teorisine göre gelir, kişilerin servetinde meydana gelen her türlü artışı ifade eder. Bir kimsenin geliri, belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile, o dönemin başlangıç ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır. Safi artış teorisi gelirin kaynağı ve devamlı olup olmadığı konusu üzerinde durmaz. Dolayısıyla faktör kullanılmadan elde edilen maaş, bağış vb. değerler ile sürekli olmayan ücret, irat ve varlıklar ve kendiliğinden meydana gelen değer artışları gelir sayılmaktadır⁴².

Bu teorinin uygulanmasında çeşitli zorluklar ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, herhangi bir satış işlemi olmaksızın varlıklarda meydana gelen değer artışlarını hesaplamak çok zordur. Bu nedenle vergi kanunlarında, bazı sınırlamalarla bu teori uygulanabilmektedir⁴³.

⁴⁰ Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 282.

⁴¹ Emrah Ferhatoğlu, “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçlar”, (Çevrimiçi) <http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/ABdeveTRdeGelirinTanimlanmasiFerhatoglu.pdf>, 02 Ocak 2009.

⁴² Muter, **a.g.e.**, s. 148.

⁴³ **A.e.**, s. 149.

1.1.4.1.1.2. Gelir Vergisinin Çeşitleri

Uygulama biçimi yönünden esas olarak gelir vergileri, üniter ve sedüler gelir vergileri olarak iki ana grupta toplanabilir. Bu iki türün dışında, birleşik gelir vergileri olarak adlandırılan bir vergi türünden de söz edilmektedir⁴⁴.

a. Üniter Gelir Vergileri sisteminde toplama esastır. Yani mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bu usulde, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri irat ve kazançlar toplanırken, eğer zarar varsa zararlar düşürülür. Kalan safi gelirden mükelleflerin kişisel ve ailevi durumuna göre indirimler ve istisnalar yapıldıktan sonra bulunan matrah artan oranlı vergilemeye tabi tutulur⁴⁵.

Üniter gelir vergisi sisteminde vergilendirme bireylerin kişisel ve ailevi durumları dikkate alınarak yapıldığı ve ödeme gücüne ulaşmak amaçlandığı için vergilemede ve gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından önemli olmaktadır. Sosyal refah devleti çerçevesinde bu tür bir vergilemenin önemi daha da artmaktadır.

b. Sedüler Gelir Vergileri sisteminde ise, mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar ayrı ayrı ve değişik tarifelerle vergilendirilmektedir. Yani bu usulde çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlar üniter gelir vergisindeki gibi toplanarak vergiye tabi tutulmaz ve herhangi bir kazanç ya da zarar söz konusu ise o kazanç vergiye tabi tutulmaz ve zarar da diğer kazançlardan indirilmez⁴⁶.

Sedüler gelir vergilerinde matrahın tespiti ve tahsilâtın yapılması kolay olduğu için idare açısından olumlu yönleri bulunmaktadır. Buna rağmen yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarını göz önünde bulundurmadıklarından ve vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan araçlara yer vermeyen bir uygulama olduklarından günümüzde önemini yitirmiştir.

⁴⁴ Kamil Mutluer, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2005, s. 4.

⁴⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (A), 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 148-149.

⁴⁶ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 192.

c. Birleşik Gelir Vergileri sisteminde değişik kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlar ilk olarak sedüer gelir vergisi sistemiyle vergilendirilmekte daha sonra ise gelir unsurları toplanarak ayrıca vergiye tabi tutulmaktadır. Ama bu sistem karmaşıklığı nedeniyle çok fazla uygulama alanı bulmamaktadır⁴⁷. Bu gelir vergisi sisteminin karmaşık olması idare bakımından da zorluklar yaratmaktadır.

Birleşik gelir vergisi sisteminde gelirler ilk aşamada sedüer nitelikte vergilendirildiği için sedüer gelir vergisinin sakıncalarını taşımaktadır. Ama ikinci aşamada gelirler toplanarak artan oranlı vergiye tabi tutulduğu için vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından olumlu sonuçları ortaya çıkmaktadır.

1.1.4.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumların kurulması ve gelişmesinde oldukça hızlı bir gelişme yaşanan 19. yüzyıldan itibaren Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi'ne ek olarak alınmaya başlanmıştır. Daha sonraları da Kurumlar Vergisi, gelirlerin vergilendirilmesinde bağımsız bir vergi olarak ülkelerin uygulamalarına girmiştir⁴⁸.

Kurumlar Vergisi de Gelir Vergisi gibi konusu gelir olan bir vergi çeşididir. Ancak, gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişiler olduğu halde, Kurumlar Vergisi'nin mükellefleri ilke olarak, kurumlardır. Vergi konuları bakımından iki vergi arasında benzerlik varken, mükellefler açısından farklılık bulunmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergilerinin konularının aynı olması nedeniyle iki vergi arasında bazı ortak yanlar bulunur; ancak, gelir ve kurumlar vergisi sınıflandırma itibarıyla aynı sınıf içinde yer almakla birlikte, nitelik bakımından birbirlerinden farklıdır. Kurumlar Vergisi'nin niteliğini tam anlamıyla belirleyebilmek için, sözü edilen iki verginin farklı yanlarının belirlenmesinde yarar vardır⁴⁹.

⁴⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 255.

⁴⁸ Turhan, **a.g.e.**, s. 133-135.

⁴⁹ Mutluer, Öner ve Kesik, **a.g.e.**, s. 292-293.

- Gelir Vergisi'nin mükellefleri gerçek kişiler olduğu halde, Kurumlar Vergisi'nin mükellefleri ilke olarak kurumlardır. Genelde Kurumlar Vergisi'nin mükelleflerinin tüzel kişiler olduğu ifade edilse de bu ifade gerçeği tam anlamıyla yansıtmamaktadır. Çünkü, kolektif ve adi komandit gibi şirketler, bu şirketleri oluşturan ortaklarından ayrı tüzel kişilikleri olmasına rağmen, bunlar Kurumlar Vergisi mükellefi sayılmamaktadır. Diğer taraftan da, tüzel kişilikleri olmamasına rağmen, dernek ve vakıflara ait bazı işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefi olarak sayılabilmektedir. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi mükellefleri tüzel kişilerdir tanımı yerine, mükelleflerin gerçek olmayan kişiler olduğunu söylemek daha gerçekçi olacaktır.

- Gelir Vergisi subjektif vergiler grubu içinde yer alır. Yani gelir vergisi, mükellef odaklı bir vergidir. Vergi, mükellefin ödeme gücü dikkate alınarak yapılandırılır. Kurumlar Vergisi ise, objektif vergiler grubu içinde yer almaktadır. Yani bu vergilerde verginin mükellefi değil verginin konusu ön plana geçer. Kurumlar Vergisi'nin objektif vergiler içinde yer alması, hukuki düzenlemelerde Gelir Vergisi'nden ayrı düzenlemeler yapılmasını gerek kılar. Bu bakımdan, muafiyet ve istisnalar bakımından iki vergi arasında önemli farklar bulunur. Kurumlar Vergisi'ne, en az geçim indirimi, özel indirim ve artan oranlı tarifeler gibi gerçek kişilere özgü birtakım kurallar da yoktur.

1.1.4.2. Servet Vergileri

Servet Vergisi'nin bir parçası olan Arazi Vergisi en eski vergilerdendir. Eskiden toprak toplum yaşamında çok önemli unsur olduğu için vergiciliğin bu vergi ile başladığı söylenebilir⁵⁰.

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir dönemde sahip olduğu bütün iktisadi değerlerin para ile ifade olunan toplamıdır. Servet Vergileri dolaysız vergilerdir. Servet Vergilerinde vergiyi doğuran olay, mülkiyetine sahip olunmak

⁵⁰ A.e., s. 313.

suretiyle ya servet unsurlarının mal varlığına dâhil edilmesi, ya da unsurların mülkiyetinin el değiştirmesidir.

Servet Vergileri'nin türleri ve uygulama şekilleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Servet üzerinden alınan vergileri üç ana gruba ayırabiliriz. Bunlar, “Servetten Alınan Vergiler”, “Servet Transferinden Alınan Vergiler” ve “Servet Artış Vergileri”dir⁵¹.

Servetten alınan vergileri, esas olarak genel servet vergileri ve özel servet vergileri olarak ikiye ayırmak gerekir. Genel Servet Vergilerinde, serveti oluşturan bütün mal varlıklarından vergi alınır. Genel Servet Vergisi'nin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu servetin tümüdür. Özel Servet Vergileri ise, sadece belirli bir takım varlıklardan alınan vergidir; örneğin, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi vb⁵².

Servet vergilerinin aksine, servet transferinden alınan vergilerde vergilemenin konusu, gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları menkul veya gayrimenkul malların toplamı değildir. Servet Transferleri Vergileri, servetin tümünün ya da servetin belli bir bölümünün karşılıklı veya karşılıksız olarak el değiştirmesidir⁵³.

Servet artışı vergileri, sahibinin hiçbir katkısı olmadan servette meydana gelen değer artışı vergilendirmektedir. Her türlü servet değerindeki artış vergi konusu kapsamına girerse bu genel servet artışı vergisi olarak adlandırılır. Uygulamada bir defaya mahsus alınan genel servet artışı vergileri, savaştan sonra elde edilen kazançlar dolayısıyla servette meydana gelen artışı vergilendirme amacıyla alınmakta olup, oranı oldukça yüksek olan vergilerdir⁵⁴.

⁵¹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 289.

⁵² Mutluer, Öner ve Kesik, **a.g.e.**, s. 318-320.

⁵³ Turhan, **a.g.e.**, s. 183-184.

⁵⁴ Orhaner, **a.g.e.**, s. 214.

Özel servet artışı vergileri, sadece belirli servet unsurlarındaki değer artışını vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

1.1.4.3. Harcama Vergileri

Harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak da adlandırılan gider vergileri, gelir ve servetin tüketim amacıyla kullanılması sırasında alınan vergilerdir. Gelir ve Servet vergileri, istisna ve muafiyetlerin varlığı, mükellefin doğru beyanda bulunmaması, vergiden kaçınması vb. nedenlerle vergi ödeme gücünü tam olarak kavrayamamaktadır. Gelir ve Servet vergilerinin bu eksikliğini, gider vergileri ortadan kaldırmaktadır⁵⁵.

1.1.4.3.1. Gider Vergilerinin Çeşitleri

Gider vergilerinde, verginin, üretimden tüketime kadar devam eden üretim sürecinin hangi aşamasında alınacağı, önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.1.4.3.1.1. Yayılı Muamele Vergileri

Yayılı Muamele Vergileri, malları, üreticiden tüketiciye ulaşana kadar her aşamada vergilendirir. Bu vergiler her aşamada alındığı için, üretimin rasyonelliğini zedeler, üretim aşamalarındaki firmaların birleşmesine neden olur ve verginin piramitleşmesine* yol açarlar⁵⁶.

⁵⁵ A.e., s. 219.

⁵⁶ Kalenderoğlu, a.g.e., s. 110-111.

* Verginin piramitleşmesi: Yayılı muamele vergisinde ortaya çıkan ve malın vergilendirilmiş kısmının, üst üste birkaç kez vergilendirilmesi neticesinde oluşan aşırı vergileme durumudur. Burada, üst üste her aşamada vergilendirme yapıldığı için, bir vergi birikimi ortaya çıkar. İşte, verginin bu birikimine, verginin piramitleşmesi veya kartopu etkisi denir.(Kalenderoğlu, a.g.e., s. 111).

1.1.4.3.1.2. Toplu Muamele Vergileri

Toplu Muamele Vergileri bir gider vergisidir. Bu vergi Yayılı Muamele Vergilerinin sakıncalarını ortadan kaldırmak için düşünülmüştür. Toplu Muamele Vergileri, imalatın tek safhasında veya ticaret zincirinin tek halkasında, satış fiyatları üzerinden, bir defa alındığı için verginin oranı yüksektir.⁵⁷ Bu vergi, üretilen mallar imalatçıdan toptancıya geçerken alınırsa üretim vergisi, toptancıdan perakendeciye geçerken alınırsa toptan satış vergisi, perakendeciden tüketiciye geçerken alınırsa tüketim vergisi adını alır⁵⁸.

1.1.4.3.1.3. Katma Değer Vergisi (KDV)

KDV, üretim-tüketim zincirinin her aşamasına katılan değeri vergilendirmektedir. Dış görüntüsü itibariyle yayılı muamele vergisine benzese de gerçekte yayılı muamele vergisinden farklıdır; çünkü, KDV'ye konu olan mallar sadece her aşamada kazandığı katma değer olarak dikkate alınmaktadır. Yayılı muamele vergisinin matrahı ise her bir aşamadaki fiili satış fiyatıdır⁵⁹.

1953 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Michigan eyaletinde KDV'nin ilk uygulamasına başlanılmıştır. İlk defa bir devlet vergisi olarak KDV'yi devamlı bir şekilde uygulayan ülke ise 1954 yılında Fransa olmuştur; daha sonra diğer ülkeler ilgi göstermişlerdir⁶⁰.

1.1.4.3.1.3.1. Katma Değer Vergisinin Türleri

KDV'nin türlerini üç kısımda incelemek mümkündür; bunlar, gayri safi hâsıla tipi, tüketim tipi ve gelir tipleridir.

⁵⁷ Orhaner, **a.g.e.**, s. 222.

⁵⁸ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 211-213.

⁵⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 367.

⁶⁰ Muter, **a.g.e.**, s. 180.

Gayri Safi Hâsıla Tipi KDV'nin matrahı, gayri safi katma değerdir. Yani, bu tip KDV'de diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarının bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir⁶¹.

Tüketim Tipi KDV (TTKDV)'de tüketim harcamaları vergilendirilirken, yatırım harcamaları vergi dışı tutulmaktadır. Bu vergi kolay uygulanması ve ekonomik büyüme açısından önemli olmasından dolayı daha fazla tercih edilmektedir. TTKDV' sinde sermaye malları satın alma yılında katma değerden indirilmektedir⁶².

Gelir Tipi KDV (GTKDV)'de ise işletme, matrahı hesaplarırken brüt satış gelirlerinden diğer firmalardan edindiği hammadde ve yarı mamuller kadar amortismanlar için de bir indirim yapar. Bütün bir ekonomi bakımından KDV matrahı net milli hâsılaya eşir olur. GTKDV' sinin TTKDV' sinden farkı ilkinden sadece amortismanlar için indirim yapılmasına karşılık, diğerinde gayrisafi yatırımların vergiye tabi değerden tamamen düşülebilmesidir⁶³.

1.1.4.3.1.3.2. Katma Değer Vergisinde Menşe ve Varış İlkeleri

Bilindiği gibi, KDV, üretim-tüketim zincirinde mal ve hizmetlerin satış değeri üzerinden alınan ve nihai olarak tüketici üzerinde kalan bir vergidir. Bu kapsamda yurt içindeki mal teslimi ve hizmet ifalarının yanında dış ticaret işlemleri de KDV'nin konusuna girmektedir. Teorik olarak dış ticaret işlemlerinde KDV, iki farklı şekilde, Menşe (origin) veya Varış (destination) İlkesi prensiplerine göre uygulanmaktadır⁶⁴.

⁶¹ Güneri Akalın, **Kamu Ekonomisi**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2006, s. 493.

⁶² Orhaner, **a.g.e.**, s. 229.

⁶³ Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 172.

⁶⁴ Hakan Türkay ve Hilmi Ünsal, "Türkiye'de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz", **Sosyo Ekonomi**, Sayı 2, Temmuz-Aralık 2008, s. 93.

Menşeye göre KDV, malın ihraç edildiği ülkede alınır. İhraç edilen mallar vergiye tabidir ve bu mallara herhangi bir vergi iadesi veya muafiyeti uygulanmamaktadır⁶⁵.

Varış ilkesine göre ise, ihraç edilen mal ve hizmetle ilgili KDV, ihracatın yapıldığı ülkede değil, ithalatı yapan ülkede alınmaktadır. Varış ilkesinde ihracat, vergi dışı bırakıldığından ihracatçı ülkenin sattığı mal veya hizmet daha düşük fiyata satılmakta; böylece ihracatçı ülke için ihracatı teşvik edici bir unsur olmaktadır⁶⁶. Aynı zamanda bu ilkenin uygulanmasıyla KDV’de çifte vergilendirme de önlenmiş olur⁶⁷.

1.2. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, tarihsel çizgi üzerinde görüşlerin ortaya konulduğu ve ortaya konulan görüşlerin ayrıntılı olarak tartışıldığı bir konu olmuştur. Maliye alanında uğraşan bilim adamlarının bu konuda ileri sürmüş olduğu görüşler, daha sonra da ülkelerin vergi politikaları üzerine değişik şekillerde yansımıştır⁶⁸.

Vergileme ilkeleri, vergilerin düzenlenmesinde, uygulanmasında uyulması gereken hususları gösterir. Bir başka deyişle, toplumun kabul edilmiş hedeflerine göre vergilerin ve vergi sisteminin taşınması gerekli nitelikler olmaktadır.⁶⁹ Söz konusu ilkelerin ortaya konması, maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır. Diğer yandan vergileme ilkeleri sosyal nitelikli bazı görüşlere dayanmakta ve zamanla değişme gösterebilmektedir⁷⁰.

⁶⁵ Numan Özsoy, “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/424/4756.pdf>, 21 Eylül 2009.

⁶⁶ Türkay ve Ünsal, **a.g.e.**, s. 93.

⁶⁷ Koray Başol ve Güler Başol, “Bütçe Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler ve Bütçe Politikalarına Etkileri”, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5185.pdf>, 21 Eylül 2009.

⁶⁸ Mutluer, Öner ve Kesik, **a.g.e.**, s. 233.

⁶⁹ Uluatam, **a.g.e.**, s. 287.

⁷⁰ Eker ve Tüngen, **a.g.e.**, s. 157-158.

Vergileme ilkeleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmalardan klasik iktisatçı ve maliyecilerden Adam Smith'in vergileme ilkeleri günümüzde bile geçerliliğini korumaktadır. Bu bağlamda vergileme ilkeleri ile ilgili yapılan bazı görüşlere aşağıda değinilecektir.

1.2.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

A. Smith'in 1776 tarihinde yazdığı ünlü The Wealth of Nations (Milletlerin Zenginliği) kitabında dört temel vergileme ilkesi olan ödeme gücü, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerinden bahsedilmektedir. Ama bu ilkelerin başlıklarını yazarın kendisi koymamıştır ve bu bakımdan kesinlik taşımamaktadırlar. Hatta günümüzde de bunlardan ödeme gücü ve iktisadilik ilkelerinin asıl anlamı ve kapsamı üzerinde uzlaşmış değildir⁷¹. Şimdi bu ilkeleri sırasıyla kısaca açıklayalım;

- **Ödeme Gücü İlkesi;** bu ilkeye “iktidar”, “eşitlik”, “adalet” ilkeleri de denilmektedir. Genel olarak adalet prensibi diye adlandırılan bu kural, gerçekte vergi yükünün dağıtımını anlamında “adalet” değil, iktisadi anlamda bir “eşitlik” ’in gerçekleşmesini amaçlar. Çünkü, ödeme gücü ilkesine göre bireylerin devlet himayesi altında elde ettikleri gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri gerekir⁷².

- **Belirlilik İlkesi;** kesinlik adı da verilen bu ilkeye göre, vergi, isteyen kişilerin dilediği miktarda ödeyecekleri bir bedel değildir. Vergi yükümlülerin ödeyecekleri verginin ödeme zamanı, yeri, miktarı ve biçimi kesin, açık ve anlaşılabilir olmalıdır⁷³.

- **Uygunluk İlkesi;** bu ilkeye göre vergiler, yükümlüler için en uygun zamanda ve koşullarda alınmalıdır. Örneğin, zirai kazanç elde edenlerden verginin hasat zamanlarında tahsil edilmesi gibi⁷⁴.

⁷¹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 230.

⁷² Turhan, **a.g.e.**, s. 191.

⁷³ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s. 106.

⁷⁴ **A.e.**

- **İktisadilik İlkesi;** bu ilkeyle, vergilerin tarh ve tahsilinin en az masrafla yapılması ve toplanan vergi miktarı ile hazineye yatırılan vergi miktarı arasındaki farkın en düşük düzeyde tutulması ifade edilmek istenmektedir. Bu ilkenin esas hedefinin vergilerin iktisadi hayatı olumsuz etkilemesinin önlenmesi olduğu bazı maliye yazarları tarafından savunulmaktadır⁷⁵.

1.2.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri

Alman maliyecisi Wagner, A. Smith'in ileri sürdüğü ilkelerden kısmen yararlanarak, bu ilkeleri tamamlamaya ve sistematik bir hale getirmeye çalışmıştır. Wagner, vergileme ilkelerini dört gruba ayırmıştır. Bunlar, sırasıyla şunlardır:⁷⁶

Mali İlkeler, yeterlik ve esneklik olmak üzere ikiye ayrılır. Yeterlik ilkesine göre vergi, devletin belirli bir dönem içindeki kamu harcamaları, diğer araçlarla karşılanmadığı ölçüde alınmalıdır. A.Wagner vergileri, devletin diğer gelirlerinin yeterli olmaması durumunda başvurulacak ikinci derecede bir gelir kaynağı olarak düşünmektedir. Esneklik ilkesine göre ise, vergileme, mali ihtiyaçlardaki değişimlere uygun bir gelişme göstermelidir. İhtiyaçların artması (azalması) durumunda vergi gelirlerinde de benzer bir artış (azalış) söz konusu olmalıdır.

İktisadi İlkeler, A.Wagner'e göre uygun vergi kaynaklarını ve çeşitlerini seçme ilkelerinden oluşmaktadır. Vergi kaynakları arasında seçim yapılırken genel ekonomik değerlendirmeler de göz önünde bulundurulmalıdır. Uygun vergi çeşitleri belirlenirken vergide yansıma olayı da dikkate alınmalı ve vergi sistemi vergi yükünün dengeli dağılımına imkân verecek vergilerden oluşturulmalıdır.

Ahlaki İlkeler, vergi yükünün mükelleflere adil ve dengeli dağıtılması ile ilgili bulunmaktadır. Vergilemede ahlaki ilkelere uyulması, genellik ve eşitlik ilkelerine bağlı kalınmasıyla mümkündür. Genellik ilkesine göre, vergi toplumu

⁷⁵ Eker ve Tüğen, **a.g.e.**, s. 158.

⁷⁶ **A.e.**, s. 159-160.

oluşturan herkesten alınmalı; vatandaşlar arasında bu konuda bir ayırım yapılmamalıdır. Eşitlik ilkesine göre ise, vergiler kişilerin ekonomik durumlarıyla orantılı olarak alınmalıdır. Ekonomik gücü fazla olan fazla, az olan da az miktarda vergi vermelidir. Bunu sağlayacak olan artan oranlı vergilemedir.

Teknik-İdari İlkeler, vergilerin tekniği ve vergi idaresiyle ilgilidir. A.Wagner'e göre bu ilkeler belirlilik, uygunluk, iktisadilik ilkeleri şeklinde üçe ayrılarak ele alınabilir. Belirlilik ilkesi; verginin açık ve kesin olmasını ifade eder. Vergi mükellefi ödeyeceği vergi ile ilgili hususları kesin bir şekilde bilebilmelidir. Uygunluk ilkesi; verginin mükellef tarafından en uygun araçlar ve şartlarla ödenmesi anlamını taşır. İktisadilik ilkesi ise; vergi toplama masraflarının asgari seviyede olmasını; toplanan vergilerle vergi toplama masrafları arasındaki mesafenin iyi korunmasını esas alır.

Wagner'in vergileme ilkelerini bu şekilde ayırması, gerek kapsam gerekse de sistemli bir düzenleme biçimi bakımından Smith'in vergileme ilkelerine göre önemli bir gelişme sayılabilir⁷⁷.

1.2.3. Verginin Amaçlarına ve Vergi Yönetimine Yönelik İlkeler

Bu bölümde mali, iktisadi, sosyal ve idari vergileme ilkeleri incelenecektir.

1.2.3.1. Mali Vergileme İlkeleri

Vergilemenin temel amacı kamu harcamalarını finanse etmek için hazineye gelirin sağlanmasını temin etmektir. Vergilemenin mali amacı, vergiden, optimal hasılanın sağlanmasıdır. Nitekim A.Wagner “devletin varlığı ve hayatıyeti bireylerinkinden daha önemlidir. Bireylerin hakları ancak, devletin varlığı ile korunabilir”. Bu nedenle de, iyi bir vergi sistemi, verimli ve esnek yapıya sahip

⁷⁷ Edizdoğan, a.g.e., s. 232.

olmalıdır. Mali vergileme ilkeleri yeterlilik ve esneklik olmak üzere iki kısımda incelenebilir⁷⁸.

1.2.3.1.1. Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi

Yeterlilik ilkesine göre vergi gelirleri, kamu harcamalarının karşılanmasına imkân sağlayacak şekilde ayarlanmalıdır. Buna göre vergi, belli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu giderleri açısından yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olmalıdır. Aynı zamanda vergiden beklenen hâsılâtın belli bir dönem içinde elde edilmiş olması gerekir⁷⁹.

Günümüzde vergilemede yeterlilik ilkesi son derece önem arz etmektedir. Çünkü, belli bir bütçe yılında vergilerden beklenen tahmini gelir sağlanmadığı takdirde, kamu hizmetlerinde bir takım aksamalar ortaya çıkar. Dolayısıyla herhangi bir vergi türünden beklenen tahmini gelir sağlandığında o verginin verimli bir vergi olduğu söylenebilir⁸⁰.

Yeterlilik ilkesi vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayacak biçimde ayarlanmasını gerektirdiği için vergi sisteminde muafiyet, istisna ve indirimlere çok fazla yer verilmemelidir. Çünkü ekonomik teşviklere ve adaleti sağlamaya yönelik vergi teşviklerinin kapsamı çok geniş olursa o vergiden yeterli düzeyde hâsılât sağlanamaz⁸¹.

Normal koşullar altında vergi oranlarının yüksek tutulması verginin verimini artırır gibi görünse de, klasik yazarlar bu konuda bazı endişelerinin olduğunu belirtmektedirler. Örneğin J.Caillaux “fazla verginin vergilendirilebilecek geliri yok edeceği” kanısındadır. Aynı konuda J.Barthelemy ise, “büyük oranlar vergi toplamını

⁷⁸ Ali Rıza Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme” **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı 4, 1998, s. 181.

⁷⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 205.

⁸⁰ Pehlivan, **a.g.e.**, s. 154.

⁸¹ Gökbunar, **a.g.e.**, s. 181.

öldürür” görüşünü öne sürmüştür. Yapılan araştırmalar sonucu, ülkeler için belirlenen optimum vergi oranı aşıldığında vergi hasılatının düştüğü kanıtlanmıştır⁸².

1.2.3.1.2. Vergilemede Esneklik İlkesi

Esneklik ilkesine göre, vergi hâsılatı ekonomik koşullardaki değişimleri yakından izlemelidir. Üretimdeki ve fiyat düzeyindeki değişmelere karşı hâsılat esnekliği açısından çeşitli vergiler farklı özellikler taşır. Bazı vergilerin sağladığı hâsılat, örneğin fiyatlar yükselirken hemen hiç değişmezken diğer bazılarının hâsılatı fiyat yükselişlerini de aşan ölçüde artar. Yüksek esnekliğe sahip vergiler, ekonomik dalgalanmalarla mücadele etmeyi amaçlayan bir devlet politikası bakımından önemli yararlar sağlar⁸³.

Esneklik ilkesi, yerel vergi sisteminde çok anlamı olmayan bir husustur. Çünkü, yerel yönetimlerin hedefi sınırlıdır ve bundan dolayı yerel yönetimlerde hasılatı yıldan yıla değişen gelir kaynakları yerine düzenli gelirlere sahip olmak tercih edilmesi gereken bir seçenektir. Ama devletin amaçları ve hedefleri daha geniş olduğu için esneklik ilkesi, merkezi devlet vergi sisteminde büyük öneme sahiptir⁸⁴.

1.2.3.2. İktisadi Vergileme İlkeleri

Vergiler kamu harcamalarının karşılamak üzere devlete gelir sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır. Yani verginin ortaya çıkmasında mali fonksiyonu etkili olmuştur. Vergi devletin milli gelirden aldığı bir paydır ve bu bakımdan da aslında iktisadi bir olay olduğunda karşımıza çıkmaktadır. Vergiler ekonomi üzerinde çeşitli şekillerde ve çeşitli düzeylerde etkili olmaktadır. Bu etkiler vergilerin yapısal

⁸² Alırza Akbulut, “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 260, Nisan 2003, s. 91.

⁸³ Uluatam, **a.g.e.**, s. 289.

⁸⁴ **A.e.**

özelliklerine bağlı olup hem kendiliğinden hem de vergi politikasının amacına bağlı olarak ortaya çıkabilir⁸⁵.

1.2.3.2.1. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi

Vergileme ilkeleri konusunda yapılan tartışmaların en önemlilerinden biri de vergilemede tarafsızlık ilkesidir. Bu ilke temel ifadesini “Onları Bulduğun Gibi Bırak” olarak kabul edilen Edinburg Kuralı’ndan almıştır. Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir⁸⁶.

Vergi sisteminin mükelleflerin kişisel ve ekonomik kararları üzerindeki etkisi asgari düzeyde olmalıdır. Yani vergi kanunları, mükellefleri, herhangi bir faaliyeti yapıp yapmamak konusunda karar alırken gereksizce teşvik etmemeli ya da caydırmamalıdır Çünkü vergi kanunlarının temel amacı, mükelleflerin kişisel ve iş kararlarını etkilemekten ziyade, kamu harcamalarını karşılayacak geliri toplamaktır⁸⁷. Vergilerin üretici ve tüketici davranışları üzerinde bu etkisi gelir ve ikame etkisine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu etkinin düzeyi gelir veya ikame etkisinin ağırlıklarına bağlı olarak değişmektedir.

1.2.3.2.2. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesi, vergi sisteminin yüksek ekonomik faaliyet seviyesini teşvik etmesiyle beraber kaynakların optimal tahsisini de sağlaması gerekliliğine ilişkin bir vergileme ilkesidir⁸⁸.

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesi ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını

⁸⁵ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 304-305.

⁸⁶ Gökbunar, **a.g.e.**, s. 182.

⁸⁷ Garip Ayaz, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, **Vergi Dünyası**, Sayı 289, Eylül 2005, s. 64-65.

⁸⁸ Akbulut, **a.g.e.**, s. 94.

kolaylaştırmak için, bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir. Bu ilkeye göre vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır⁸⁹.

1.2.3.3. Sosyal Vergileme İlkeleri

Vergiler, sosyal bir politika aracı olarak sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde önemli yere sahiptir. “Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergileme ilkelerine dayalı olarak kabul ettikleri vergilendirme teknikleri gelir dağılımında eşitsizlikleri törpüleyici yönde etkide bulunmaktadır”⁹⁰.

1.2.3.3.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Maliye ilmi ile uğraşan tüm maliyecilerin üzerinde durdukları en önemli konulardan biri de, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan adil bir vergi sistemi üzerindeki çalışmalardır. Ancak, vergi adaleti kavramı subjektif bir kavramdır. Yani vergi adaleti kişiden kişiye değiştiği gibi devirden devire farklı bir şekilde anlaşılmıştır⁹¹.

Vergilendirmede adalet ilkesinden söz edebilmek için potansiyel olarak vergi mükellefi olan herkesin mali gücü ile orantılı vergi ödemesi; başka bir ifadeyle vergilendirmede genellik ilkesinin gerçekleşmesi gerekmektedir⁹².

“Vergilemede adalet ilkesine göre, vergilerin mükellefler arasında adil ölçülere göre dağılımı gerçekleştirilmelidir. Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi

⁸⁹ Gökbunar, **a.g.e.**, s. 183.

⁹⁰ **A.e.**

⁹¹ Mutluer, Öner ve Kesik, **a.g.e.**, s. 239.

⁹² Yusuf Kıldıç, “Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış”, **Vergi Dünyası**, Sayı 321, Mayıs 2008, s. 126.

alınacağıının, yükümlülerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağıının belirlenmesi büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişebilir nitelikte olması, herkes için geçerli olabilecek ölçülerin belirlenmesini olanaksız kılmaktadır. Bu durum, bazı teknik esaslardan yararlanarak vergi adaletine ulaşmaya çalışma düşüncesinin ilke olarak kabul edilmesine neden olmuştur⁹³.

Vergilemede tam bir adaletin sağlanmasının mümkün olmadığı günümüz maliye yazarları tarafından ileri sürülmekte ama vergileme yapılırken bazı kriterleri ve kişisel durumları göz önünde bulundurarak, bazı önlemler alarak adalete yaklaşılabileceğini belirtmektedirler. Bunlara örnek olarak vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmeye veya azaltılmaya çalışılması, vergi yükünün mükelleflere orantılı olarak dağıtılması, bir insanın sadece yaşamasına imkân verecek düzeydeki gelirin vergilendirilmemesi, bekârla, evli ve çocuklu ailelerin farklı vergi yüküne tabi tutulmaları, emek ve sermaye gelirlerinin farklı şekillerde vergilendirilmesi vb. gibi uygulamaları gösterebiliriz⁹⁴.

1.2.3.3.2. Vergilemede Genellik İlkesi

Vergide adalet bakımından dikkate alınması gereken ilk husus vergi önünde herkesin eşit tutulması, vergi yüküne ilke olarak tüm toplum bireylerinin ortak katılımının sağlanmasıdır. Ortaya çıkan yarara ortak olan kişilerin vergi yüküne katılmaması, yükü başkalarının paylaşması adalet duygusuna ters düşer⁹⁵.

“Bu ilkeye göre, bir ülkede yaşayan herkes sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, gelir ve mallardan vergi ödemek zorundadır”. Bu ilke gücünü, aynı ülke sınırları içinde yaşayan kişilere yapılan kamu hizmetlerinden alır. Kamusal mallar nasıl ki

⁹³ Gökbunar, **a.g.e.**, s. 183-184.

⁹⁴ Eker ve Tüğen, **a.g.e.**, s. 162.

⁹⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 193.

tüm vatandaşlar için genel olarak sunuluyorsa, vergilerde de aynı kural dikkate alınmalıdır⁹⁶.

Herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiğini belirten genellik ilkesi, bazen kanun koyucular tarafından bir takım amaçlar için bazı kişi ve kuruluşlara çeşitli adlarla muafiyet ve istisnalar tanıyabilir. Fakat bu durum yine de vergilerin genellik ilkesini ortadan kaldıracak bir seviyede olmamalıdır.

1.2.3.3.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesine göre bireyler ödeme güçlerine göre vergi ödemelidir. Yani ödeme gücü yüksek olan bireyler yüksek, düşük olanlar ise düşük oranlarda genel vergi yüküne katılmalıdırlar. Ama ödeme gücü ölçülerinin belirlenmesinde zorluklar vardır. Vergi yükünün dağılımında fedakârlıkta eşitlikten yararlanılmaktadır. Bu yolla vergi yükünün yükümlülerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumları dikkate alınarak dağıtılması amaçlanmaktadır⁹⁷.

Vergilemede adalet bakımından eşitlik ilkesi, yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak incelenebilir. Aynı vergi ödeme gücüne sahip kişilerin aynı miktarda vergi ödemeleri yatay eşitlik, farklı vergi ödeme gücüne sahip olanların farklı miktarda vergi ödemeleri ise dikey eşitlik olarak nitelendirilir⁹⁸.

Marjinal fayda kuramı doğrultusunda, vergilemede eşitlik ilkesi, “ eşit mutlak fedakârlık”, “eşit oranlı fedakârlık” ve “en az toplam fedakârlık” kavramları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Eşit mutlak fedakârlık görüşüne göre, vergilemenin mükellefler üzerindeki parasal yükünün eşit olması gerekir. Başka bir deyişle, verginin para ile ölçülen

⁹⁶ Akbulut, **a.g.e.**, s. 92.

⁹⁷ Orhaner, **a.g.e.**, s. 167.

⁹⁸ Pehlivan, **a.g.e.**, s. 158.

yükünün bütün mükelleflerin gerçek vergi yüklerine eşit kılınacak şekilde dağıtılmasına eşit mutlak fedakârlık denir⁹⁹.

Eşit oranlı fedakârlık görüşüne göre, mükellefler arasında daha yüksek gelire sahip olanlar düşük gelire sahip olanlardan daha fazla fayda sağlamaktadır. Bu varsayıma dayanarak yüksek gelire sahip olan bireyler daha yüksek oranlarla düşük gelire sahip olanlar ise düşük oranlarla vergiye tabi tutulmalıdırlar¹⁰⁰.

En az toplam fedakârlık görüşüne göre, vergileme yoluyla toplanan verginin, toplumun tüm kesimleri üzerinde meydana getirdiği fedakârlık en az düzeyde olmalıdır. Bu yaklaşımda, mükellefler arasında eşitlik değil, toplum için bir bütün olarak verginin uygulanması söz konusu olmaktadır¹⁰¹.

Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek bakımından fedakârlık yaklaşımının bir takım sakıncaları vardır. “Genellik ilkesi ve adalet ilkesi gibi diğer vergi ilkelerine ters düşecek nitelikte sonuçlar yaratabilmeleri, fedakârlığın belirlenmesi ve ölçülmesindeki güçlük, refah unsurlarının değerlendirilmesinde geçerli subjektif etkenler ve bu unsurların yarattıkları faydaların belirlenmesindeki olanaksızlıklar, vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından, daha objektif ve uygulama olanağı bulunabilecek ölçülerin dikkate alınmasını zorunlu kılmıştır”¹⁰².

1.2.3.3.4. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

İktidar ilkesi olarak da ifade edilen ödeme gücü ilkesi, gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Mükelleflerin ödeme güçlerinin belirlenmesinde onların geliri, serveti ve harcamaları dikkate alınmakta ve bu ilkenin bir gereği olarak vergi yükünün mükellefler arasında eşit şekilde dağıtılması amaçlanmaktadır¹⁰³.

⁹⁹ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 49.

¹⁰⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 199.

¹⁰¹ Gökbunar, **a.g.e.**, s. 185.

¹⁰² Akdoğan, **a.g.e.**, s. 201.

¹⁰³ Eker ve Tügen, **a.g.e.**, s. 163.

Vergi sistemlerinin oluşturulmasında ve vergi yükünün dağılımında genel olarak uygulanan vergileme ilkesi ödeme gücü ilkesidir. Ödeme gücü ilkesine göre aynı gelir düzeyine sahip olan kişiler aynı; yüksek gelir düzeyinde olan kişiler daha fazla; düşük gelire sahip kişiler ise daha az vergi ödemektedir. Bu ilkeye göre uygulanan vergilerde esas olan kişilerin ödeme gücü olup kamu hizmetlerinden sağlanan fayda düzeyi dikkate alınmamaktadır¹⁰⁴.

Vergilemede ödeme gücüne ulaşmak için geliştirilmiş üç teknik vardır. Bunlar, “En Az Geçim İndirimi”, “Ayırma Kuramı” ve “Artan Oranlılık” teknikleridir. En az geçim indirimi, kişilerin asgari düzeyde geçimlerini sağlayacak kadar gelirin aile durumları da göz önüne alınarak vergi dışında tutulmasıdır. Ayırma kuralı, emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin farklı şekilde vergiye tabi tutulmasıdır. Artan oranlılık ise, düşük gelir düzeyinde olanlardan az, yüksek gelir düzeyinde olanlardan ise daha yüksek vergi alınmasını ifade etmektedir¹⁰⁵.

1.2.3.3.5. Vergilemede Fayda İlkesi

Fayda ilkesi bireylerin kamusal hizmetlerden yararlanmalarına uygun olarak vergi ödemelerini öngörmektedir. Vergilendirme bu ilkeye göre yapıldığında vergi yükünün dağılımı ve bireylerin ödeyeceği verginin miktarı belirlenirken piyasa kuralları söz konusu olmaktadır¹⁰⁶.

Devletin sunduğu hizmetlerin büyük çoğunluğunda faydanın bölünememesi ve kamusal hizmetlerin bireylere sağladığı marjinal faydanın ölçülmesindeki zorluklar nedeniyle fayda ilkesi günümüzde sınırlı bir uygulama alanı bulmaktadır. Bundan başka bireyler kamu hizmetlerine yönelik gerçek tercihlerini açıklamayabilirler¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Gökbnar, **a.g.e.**, s. 186.

¹⁰⁵ Eker ve Tüğen, **a.g.e.**, s. 164.

¹⁰⁶ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 235.

¹⁰⁷ Eker ve Tüğen, **a.g.e.**, s. 162.

Fayda ilkesi yalnızca bölünebilir özellikte olan kamusal mal ve hizmetler için uygulanabilir. Fayda ilkesi, kamu faaliyetlerinde çok kısıtlı bir uygulamaya sahip olup, harçlar, şerefiyeler, resimler gibi kamu gelirlerinde belirli ölçülerde uygulanabilmektedir. Bu ilke, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasına katkısı olmakla beraber, gelir dağılımında adalet amacına ters düşer¹⁰⁸.

1.2.3.4. İdari Vergileme İlkeleri

Vergi kanunlarında yükümlüye sağlanması gereken kolaylıklar ve verginin tahsilinde kolaylık sağlayıcı nitelikteki ilkeler idari amaçlı vergileme ilkelerini oluşturmaktadır¹⁰⁹.

1.2.3.4.1. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Vergilemede belirlilik ilkesi, vergiyle ilgili işlemlerin ve dönemlerin hem vergi idaresi, hem de mükellefler açısından önceden belli ve kesin olmasını ifade etmektedir¹¹⁰.

Vergileme ilkelerinden biri de belirlilik ilkesidir. Bu ilkeye göre vergilendirme yetkisi anayasada belirlenmiş kurallar çerçevesinde olmalı, idareye vergiyi doğuran olay konusunda takdir yetkisi verilmemelidir. Vergilemede belirsizlik olursa bu durum mükellefler üzerinde farklı etki yaratmakta ve dolayısıyla eşitlik ilkesine de uygun düşmemektedir. İdareye takdir yetkisi verilirse vergilendirme bireysel ve subjektif olarak yapılabilir ve mükellefler bundan farklı yönde etkileneceği için vergilemede eşitlik ilkesinden uzaklaşılabilir¹¹¹.

¹⁰⁸ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 235-236.

¹⁰⁹ Gökbnar, **a.g.e.**, s. 187.

¹¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2004, s. 46.

¹¹¹ Gökbnar, **a.g.e.**, s. 188.

1.2.3.4.2. Vergilemede Tasarruf İlkesi

Bu ilkenin esasını, vergiyi toplarken yürütülen idari işlemlerin daha düşük giderlerle yapılması, dolayısıyla mükelleflerin ödedikleri vergilerle hazineye giren vergi miktarı arasındaki farkın mümkün olduğu kadar düşük düzeyde olması oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra vergiler toplandıktan sonra en kısa zamanda hazineye yatırılmalıdır¹¹².

1.2.3.4.3. Vergilemede Kolaylık İlkesi

Kolaylık ilkesi diğer vergileme ilkelerini kapsadığı için daha geniş ve vergilerin toplanması bakımından önemli bir ilkedir. Bu ilkeye göre vergi ile bağlı düzenlemeler mükellefler tarafından açık ve anlaşılır olmalı ve ödenecek verginin miktarı, ödeme zamanı, ödeme biçimi ve ödeme yeri kesin ve belirli olmalıdır. Kolaylık ilkesinin gerekli kıldığı durumlardan biri de vergi borçlarının terkin edilmesidir¹¹³.

1.2.3.4.4. Vergilemede Açıklık İlkesi

İster mükellef açısından isterse de genel olarak vergi yasaları herkesin anlayabileceği dilde ve anlaşılır bir biçimde hazırlanmalıdır ki, yasa başarıyla uygulanabilsin. Özellikle mükellef, yasal mali yükümlülüğünü net olarak kavrayabilmelidir¹¹⁴.

¹¹² Işık ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 139.

¹¹³ Gökbnar, **a.g.e.**, s. 188.

¹¹⁴ Akbulut, **a.g.e.**, s. 88.

1.2.3.4.5. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Vergilemede kanunilik ilkesi ilk defa olarak W.Gerloff ve F.Neumark tarafından vergilendirme ilkesi olarak sınıflandırmaya alınmıştır¹¹⁵. Bu ilke, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceğini ve değiştirilebileceğini ifade etmektedir. Kanunilik ilkesinin zorunluluğu vergilemede hem keyfiliğin önlenmesi ve belirsizliklerin ortadan kaldırılması hem de uygulamanın sağlıklı bir şekilde yapılması bakımından çok önemlidir¹¹⁶.

Verginin kanuniliği ilkesi, bir taraftan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını diğer taraftan da bireysel nitelikte vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olarak yapılmasını içermektedir¹¹⁷. Kısaca söylemek gerekirse vergilendirmede kanunilik ilkesinin anlamı, vergilendirme yetkisinin ülkelerin yasama organlarına ait olmasıdır.

1.2.3.4.6. Vergilemede İstikrarlılık İlkesi

Vergilemede istikrarlılık ilkesi, vergi ile ilgili yasaların ve diğer düzenlemelerin devamlı olması, kısa sürelerde değiştirilmemesi gerektiğini belirten bir ilkedir.

Bu ilkeyle vergi alanında çıkartılan kanunların ve diğer hükümlerin sık sık ve kısa sürede değiştirilmemesi ve eğer değişiklik yapılacaksa bunun genel reformlar çerçevesinde yapılması ifade edilmek istenmektedir. Burada şunu da söylemek gerekir ki, istikrarlılık ilkesi, vergi kanunu çıkarıldıktan sonra bir daha değiştirilmeyecek anlamına gelmez, aksine ekonomik ve sosyal hayatın değişik şartlarına uygun olarak değişikliklerin yapılması öngörülmektedir¹¹⁸.

¹¹⁵ Mehmet Tosuner ve Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 272, Nisan 2004, s. 23.

¹¹⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 201.

¹¹⁷ Serkan Uçar, “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, Sayı 318, Şubat 2008, s. 115.

¹¹⁸ Eker ve Tügen, **a.g.e.**, s. 169.

Mükellefler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belli bir zaman süreci içinde uyum sağlayabildiklerinden vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar vergiye uyum maliyetini artırmaktadır. Ayrıca vergilerde gerçekleştirilen sık değişimler mükellefler açısından olduğu kadar maliye idaresini de yeni bir uygulama ile karşı karşıya bırakmaktadır. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmeye bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mali ve finansal planlar üzerinde sapsular meydana getirmekte; bireyler yatırımlarını planlandığı şekilde uygulamaya aktaramayabilmektedirler¹¹⁹.

1.3. Vergi Sistemleri

Belirli bir zamanda bir ülkede uygulanan vergiler topluluğuna vergi sistemi denilmektedir. Vergi sistemleri, iktisadi, mali, siyasi ve sosyal koşullar ile ülkelerin tarihi kuruluşlarına bağlıdır. Belirli zamanlarda bazı vergiler kaldırılmış, bazıları düzenlenmiş ve bazen de yeni vergiler yürürlüğe konulmuştur. Başka bir deyimle vergi sistemleri, bir ülkenin iktisadi, siyasi ve sosyal yapısının etkisiyle oluşmaktadır. Vergi sistemlerinin üzerinde en büyük etkiyi ülkenin ekonomik şartları yapmaktadır. Yani iyi bir vergi sisteminin kurulması için iktisadi yapının müsait olması gerekmektedir¹²⁰.

Günümüzde her ülkenin vergi sistemi çok sayıda vergiden oluşmaktadır. Fakat, geçmişte bazı düşünürler tarafından zaman zaman tek vergi sistemi de savunulmuştur. Aşağıda tek vergi sistemi ve çok vergili sistemler genel olarak incelenecektir.

¹¹⁹ Gökbnar, **a.g.e.**, s. 189.

¹²⁰ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, (B), 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 318.

1.3.1. Tek Vergi Sistemi

Tek vergi sistemi denildiğinde, belli bir ülkede birçok vergi alınmak yerine, çok verimli olduğu kabul edilen tek bir verginin alınması anlaşılmaktadır. Tek vergi savunucuları, devletin tek bir konuda vergi alınmasını önermektedirler. Bu önerilerinin dayanağı genellikle üç temel varsayımda toplanmaktadır. Bunlar¹²¹;

- Ekonomide net hâsıla sadece tek bir sektörde elde edilmektedir;
- Ekonomide tüm üretime girdi olan tek bir mal vardır;
- Ekonomide adil gelir dağılımını sağlayacak sadece tek bir vergidir.

Bilimsel açıdan bakıldığında, tek vergi fikrini ilk olarak ortaya atanların Fizyokratlar olduğu tüm maliye yazarları tarafında kabul edilmektedir.

Tek vergi fikrinin ilk savunucusu olarak kabul edilen Fransız maliyecisi Vauban, XVIII. yüzyılın başında yayınladığı “Kral Öşür” adlı eserinde, mevcut vergilerin kaldırılmasını ve bunların yerine kazançlar üzerinden %10 oranındaki bir vergi ile yetinilmesinin önermiştir. Ancak, mevcut vergi sisteminin iyi işlemediği gerekçesine dayanan bu görüş, önemli bir yankı uyandırmamıştır. Vauban tek verginin yanı sıra tamamlayıcı nitelikte diğer bazı vergilerin alınabileceğini de kabul etmiştir¹²².

Tek vergi ile ilgili birçok görüş ileri sürülmüştür. Her bir görüşe göre, vergi sadece kendilerinin belirttiği maldan alınmalıdır. Tek vergi görüşünü savunanlar, bir ülkede uygulanacak olan verginin tekliği konusunda hemfikirdirler; fakat, neyin vergi konusu olacağı hakkında farklı düşüncelere sahiptirler¹²³. Şimdi tek vergi ile ilgili olarak yapılan görüşlere değinelim.

¹²¹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 340.

¹²² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 37.

¹²³ Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s. 65.

a. Araziyi Esas Alan Görüşü (Nemours-Quesnay-Boudezu) XVIII. yüzyılın sonlarında savunanlara göre, ekonomide net hasıla sadece tarımda vardır ve sanayi, ticaret ve el sanatları gibi diğer sektörler kısır sektörlerdir¹²⁴. Tarım sektörünün refah ve servetin dayanağını oluşturduğu ve tüm gelirlerin tarımla bağlı olduğu savunulmuştur. Değer yaratmadıklarından dolayı tarım dışı sektörlerin vergilendirilmesi mümkün olmamakta ve bu tür vergilendirme idari bakımdan da güçlükler yaratmaktadır. Bunun yanı sıra tarım dışındaki sektörlerden alınan vergiler sonuç itibariyle tarıma yansiyacaktır. Bundan dolayı tarım sektörünün tek bir vergiye tabi tutulması daha uygun olacaktır¹²⁵.

Kamu harcamalarının finansmanı için yeterli hâsılatı sağlayamaması, vergi adaletini olumsuz yönde etkilemesi ve uygulamasındaki güçlükler gibi sakıncaları bulunmaktadır¹²⁶.

b. Arazideki Değer Artışını Esas Alan Görüş XIX. yüzyılın sonlarına doğru Amerikalı ekonomist ve politikacı olan Henry George tarafından ileri sürülmüştür. Temeli Ricardo'nun rant teorisine dayalı bir niteliğe sahip olan bu görüş toprak değerindeki artışın vergilendirilmesini ileri sürmektedir. Henry George'a göre topraktaki değer artışı üzerinden alınan vergiden elde olunan gelirler devletin yürüttüğü faaliyetler sonucu yaptığı harcamaların finansmanını sağlayabilecektir. Bu görüşü ayrıca J.S.Mill, H.Spencer ve Ogilvie'de benimsemiştir¹²⁷.

Topraktaki değer artışı üzerinden tek vergi alınmasının toprak mülkiyetinin yaratacağı faydayı olumsuz etkileyeceği, toprak sahiplerinin daha ağır bir vergi yüküyle karşılaşacağı ve uygulanmasının zor olduğu ileri sürülmüştür. Bu bakımdan bu vergiyi savunan görüş, eleştirilerle karşılaşmıştır¹²⁸.

¹²⁴ Murat Kaykusuz, "Fizyokratlar ve Tek Vergi Sistemi", (Çevrimiçi) http://www.ceterisparibus.net/arsiv/m_kaykusuz.doc, 12 Ocak 2009.

¹²⁵ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 341.

¹²⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 300.

¹²⁷ **A.e.**, s. 301.

¹²⁸ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 342.

c. Sermayenin Esas Alınması Görüşünü XIX. yüzyılın ikinci yarısında ileri süren Fransız maliyecilerden Menier ve Girardin'e göre, tek verginin sermaye üzerinden alınması gerektiği savunulmuştur. Tek sermaye vergisi uygulanması hem devlete yeterli gelir sağlayacak, hem de çok sayıda ve adaletsiz vergi uygulamalarını sona erdirebilecektir. Bu tür bir verginin, tek olmasından dolayı, hem uygulanmasının kolay ve masrafsız olacağı hem de mükellefler üzerinde vergi baskısı nedeniyle ortaya çıkan olumsuzlukların minimize edileceği savunulmuştur¹²⁹.

Bu görüşlerde verginin teşvik edici fonksiyonun sermayeleri tahrik edeceğini, ama yeni biriken sermaye üzerinde etkisinin olmayacağını, vergi konusunu sadece sağlam ve kuvvetli sermayeden oluşacağını ve vergi oranının düşük, hâsılâtın ise yüksek olacağı savunulmaktadır¹³⁰.

Oysa, devletin yüklenmiş olduğu fonksiyonları gerçekleştirebilmesi için gerekli kaynağı vergiyle sağlamak çok zordur. Vergi konusunun yükümlülük bakımından kavranabilmesi ve uygulamada adaletin sağlanması güçleşir, sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde de bazı sorunlara sebep olabilir¹³¹.

d. Enerjiyi Esas Alan Görüşün XX. yüzyıldaki en ünlü temsilcisi Fransız sanayicisi olan M.Schueller'dir. Bu görüşe göre, vergiler enerjiden alınmalıdır. Zira dünyada enerji açığı vardır. Enerji tüm üretim faaliyetlerinin girdisi olduğundan, enerjiden vergi alınması halinde, hem yeterli kamu geliri sağlanacak, hem de oluşan vergi yükü, tüm topluma yayılarak adil bir vergi sistemini oluşturacaktır¹³².

Böyle bir vergi, üreticilerin daha az enerji kullanan veya enerjinin hiç kullanılmadığı ve verimli olmayan alanlara yönelmesine ve kaynak dağılımının bozulmasına sebep olabilir¹³³.

¹²⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 301.

¹³⁰ Nihad Sayar, **Kamu Maliyesi: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, 5. Baskı, İ.İ.T.İ.A., Nihad Sayar-Yayın ve Yalım Vakfı Yayınları No: 256, İstanbul, 1975, s. 175.

¹³¹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 342.

¹³² Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s. 66.

¹³³ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 302.

e. İlk Maddeyi Esas Alan Görüş, Fransız yazarı Thiers tarafından savunulmuştur. Hammaddenin vergilendirilmesi halinde, vergi ürünlerin fiyatlarına yansiyacak ve dolayısıyla vergi tüm ekonomiye yayılacaktır. Böylece, üretim zincirinin her halkası vergilendirilmiş olacaktır¹³⁴.

İlk maddeyi esas alan görüşün bir takım sakıncaları vardır. Bunlar, gerekli hâsılatı sağlayamaması; kaynak kullanımını olumsuz yönde etkileyebilmesi; gelirin adaletli dağılımı ve vergi tekniği ve uygulamasında güçlüklerle yol açabileceği gibi sakıncalardır¹³⁵.

f. Geliri Esas Alan Görüşte ise, genel bir gelir vergisinin uygulanması ileri sürülmüştür. Sadece gelirin vergilendirilmesini esas alan bu görüşe göre, bütün gelir unsurlarını kapsayacak şekilde uygulanan bir verginin hem yükümlülerin ödeme gücüne uygun olması hem de uygulamada mükellef ve idare bakımından ortaya çıkabilecek sorunların azaltılması açısından uygun bir vergi olacağı savunulmuştur¹³⁶.

Bazı sosyalist yazarların savundukları tek global gelir vergisi yukarıdaki görüşlere göre daha akla yatkındır. Ancak böyle bir verginin kapsamı geniş ve oranı yüksek olduğundan mükelleflerin buna katlanması mümkün değildir. Aynı zamanda gelir ödeme gücünü belirleyen tek unsur olmadığına göre bu vergi adaletli olmayacaktır¹³⁷.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalardan da anlaşıldığı gibi tek vergi sistemini ileri süren bütün yazarların ortak noktasının böyle bir verginin kolay, ucuz, açık ve hâsılatının bol olmasıdır. Fakat tek vergi hakkındaki söylenen bu olumlu düşüncelere rağmen tek vergi sisteminin sakıncaları da vardır. Aşağıda tek verginin leh ve aleyhine söylenen hususlara değinilmeye çalışılacaktır.

¹³⁴ Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s. 66.

¹³⁵ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 343.

¹³⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 302.

¹³⁷ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 344.

Tek Verginin Lehinde Öne Sürülen Görüşler¹³⁸;

- Öncelikle tek verginin kolay ve basit bir vergi olduğunu söylemek gerekir. Çünkü, çok vergili sistemlerde, her bir vergi için verginin tarhı, tahsili ile ilgili olarak farklı usullerin uygulanması gerekmektedir. Oysa tek verginin tarh ve tahsili daha kolay ve basittir. Bununla beraber, tek verginin tarh ve tahsilinin kolay olması ve yükümlü sayısının az olması, çok vergili sisteme nazaran daha ekonomik olacaktır.

- Tek vergi açık ve mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının hesaplamaları açısından kolay bir uygulamaya sahiptir. Vergi alacaklısı bakımından da gelir, kapital ve değer artışı üzerinden mükellefin ödediği verginin belirlenmesi de kolay olmaktadır. Bu nedenle tek vergi uygulamasında mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine göre vergilendirilip vergilendirilmediğini ortaya çıkarmak ve vergi yüklerini karşılaştırmak kolaylaşmaktadır.

- Çok vergili sistemde vergiler çok olduklarından dolayı hem yükümlüler üzerinde baskı yaratmakta hem de ekonomik faaliyetleri çeşitli şekillerde etkileyerek aksamasına neden olmaktadır. Tek vergilerde ise durum farklıdır. Bu vergiler hem mükellefler tarafından kolay bir şekilde anlaşılmakta hem de ekonomik faaliyetler üzerinde olumsuz etkileri söz konusu olmamaktadır.

- Tek vergide, vergi yükü ve miktarının mükelleflerin ödeme güçlerine göre dağıtılabilmek imkanı vardır. Bundan dolayı tek verginin daha adil bir vergi olduğu savunulmuştur.

Tek Verginin Aleyhinde Öne Sürülen Görüşler¹³⁹;

- Günümüzde devletin fonksiyonlarının genişlemesi ve öneminin artmasından dolayı kamu gelirlerine duyulan ihtiyaç da büyük ölçüde artmıştır. Artan bu gelir ihtiyacını tek vergi ile karşılamak mümkün değildir.

¹³⁸ Aksoy, (B), a.g.e., s. 320-321.

¹³⁹ A.e., 321-323.

- Tek vergi sisteminde devlet finansman ihtiyacını tek vergi hasılatıyla karşılayabilmesi için zorunlu olarak vergi oranını çok yüksek tutacaktır. Dolayısıyla toplam vergi yükü çok vergili sistemde çeşitli vergilere dağıtıldığı halde, tek vergi sisteminde yalnızca tek vergi üzerinde toplanmış olacaktır.

- Tek verginin oranının yüksek olması ve devletlerin kamu harcamalarının farklı nedenlerden dolayı sürekli artması, bu tür vergiyi ağır bir vergi haline getirmektedir. Bu verginin ağırlığının diğer bir nedeni ise, devletin tüm finansman ihtiyacını karşılamak zorunda olmasıdır.

1.3.2. Çok Vergili Sistemler

Çok Vergili Sistem dendiğinde, bir ülkede birden fazla vergi uygulanması anlaşılır. Hemen her devletin vergi sisteminde, gelir, gider ve sermaye üzerinden alınan çeşitli vergiler vardır¹⁴⁰.

Bütün vergi sistemlerinin kurulmasında göz önünde tutulan bazı ortak amaçlar ve normlar olmakla beraber, her ülkenin vergi sisteminde kendine has bazı özellikleri vardır. Çünkü, bir ülkedeki vergi sistemi, o ülkedeki iktisadi sisteme ve iktisadi seviyeye göre şekillenmektedir¹⁴¹.

Çok Vergili Sistemlerin Tek Vergi Sistemine göre bir takım üstünlükleri vardır. Bunlar kısaca şöyle söylenebilir¹⁴²;

- Kamu harcamalarının günümüzde artmış olması, çok vergili sistemleri gerektirmektedir.
- Çok vergili sistem ile vergi yükü tek vergiye oranla, vergi oranlarını yaymak yoluyla, daha adil bir biçimde dağıtılabilmektedir.

¹⁴⁰ Nadaroğlu, a.g.e., s. 381.

¹⁴¹ A.e.

¹⁴² Edizdoğan, a.g.e., s. 344-345.

- Çok vergili sistemde vergiler kişilerin ödeme gücüne göre dağıtılabilmekte, böylece vergi baskısı azaltılmaya çalışılmaktadır. Bu sistemde vergi yükümlüleri, vergi ödediklerinin pek farkına varmamakta ve vergi baskısını daha az hissetmektedirler.
- Bu sistemin üstün olduğu bir taraf da, sistem içinde bazı vergilerin sakıncaları, diğerlerinin iyi tarafları ile karşılanabilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİ

2.1. Azerbaycan Vergi Sisteminin Tarihi Gelişimi

Azerbaycan vergi sistemi XIX asrın sonu ve XX asrın başlarında gelişmeye başlamıştır. Azerbaycan vergi sisteminin gelişim sürecini aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

- XIX asrın sonu XX asrın başlarındaki vergiler
- Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti zamanındaki vergiler
- Sovyet hakimiyeti dönemindeki vergi sistemi
- Bağımsızlık zamanındaki vergi sistemi

2.1.1. XIX Asrın Sonu XX Asrın Başlarındaki Vergiler

XIX ve XX asrın başlarında Azerbaycan'da mevcut olan vergiler; dolaysız vergiler, rüsumlar ve satış vergilerinden oluşmaktaydı. Bu dönemde Azerbaycan Rus Çarlığına bağlı olduğundan vergiler ile ilgili kanunlar, yerel ekonomik özellikler dikkate alınarak merkezden hazırlanmakta idi. Yerel yöneticiler yalnız kendi arazilerinde ilave vergiler toplayabilirlerdi¹.

O zaman vergi sistemi devlet vergilerinden ve eyalet vergilerinden oluşmaktaydı. Devlet vergileri mevcut yasalarla belirlenip devletin tüm arazilerinde uygulanmaktaydı. Devlet vergilerine; toprak vergisi, emlak vergisi, ticaret ve sanayi vergisi, sermaye vergisi ve satış vergileri dâhildi. Devlet vergileri Devlet Hazinesi gelirlerinin önemli bir yerini oluşturmaktaydı. Eyalet vergileri ise mahalli idareler tarafından belirlenip o arazide toplanmaktaydı. Eyalet vergileri yerel Hazinecilikte toplanırdı ve mahalli idarelerin masraflarını karşılamak amacıyla tahsil edilirdi.

¹ Akif Musayev, **Vergi Politikasının Ekonomik Sorunları**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2004, s. 265.

Yerel vergilere; ilave ticaret ve sanayi vergisi, ilave satış vergileri, kasaplardan alınan vergiler, çim ve otlak yerlerin kullanılmasına göre ek vergiler dâhil edilmekteydi².

Bu dönemin önemli sorunlarından biri de gelir seviyesi düşük olanlara vergi muafiyetinin tanınmaması veya bu indirimlerin seviyesinin çok düşük olmasıydı. Bunun tam tersi o döneme ait diğer bir özellik ise, ülkenin gelir seviyesi yüksek olanların vergi muafiyetine sahip olmasıydı ki, ülkenin yoksul ve orta tabaka kesiminin ağır bir vergi yükü altına itilmesine neden olmuştur³.

XIX asrın sonları XX asrın başlarında Azerbaycan'da dolaysız vergilerle beraber satış vergileri de alınmıştır. O zamandan itibaren Azerbaycan'da satış vergileri tam olarak oluşmağa başlamıştır. Maliye Bakanlığı bu yönde çok önemli adım atarak, satış vergilerinin uygulanacağı malların tam listesini ve satış vergilerinin ayrı ayrı ürün çeşitleri için derecelerini belirlemiştir. Aynı zamanda satış vergilerinin doğru toplanmasını ve aksizli* malların doğru satışını denetlemek amacıyla kurumlar yaratılmıştır⁴.

Devletin hazinesine çeşitli rüsumlar da alınmaktaydı. Bu rüsumlar aşağıda belirtilmiştir.

- damga rüsumu,
- miras rüsumu,
- devlet memurlarının ücretlerinden rüsumlar,
- diplomalar ve taltiflerden rüsumlar,
- noter ve komisyonculardan rüsumlar,
- telif haklarına göre rüsum,
- emlakın sigortalanmasına göre rüsum,

² Fazil Memmedov ve diğerleri, **Vergiler ve Vergitütma**, CBS Yayınları, Bakü, 2006, s. 26.

³ Musayev, **a.g.e.**, s. 266.

⁴ Yaşar Kelbiyev ve diğerleri, **Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2001, s. 15-16.

* Aksiz Vergisiyle İlgili Bilgiler İçin Bkz. s. 81-82.

- tren rüsumu⁵.

Azerbaycan'da XIX asrın başlarında vergi tahsilâtının denetimini Hazinedarlıklar üstlenmiştir. XIX asrın 70. yıllarında Hazinedarlıklar, Hazine Odaları ile değiştirilmeye başlanmıştır.

XIX asrın sonu ve XX asrın başlarında Azerbaycan'da toplanan vergi gelirlerinin önemli bir kısmını, sırasıyla toprak vergisi, asker'i vergiler, ticaret ve sanayi vergileri ile satış vergileri oluşturuyordu⁶.

2.1.2. Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti Zamanındaki Vergiler

28 Mayıs 1918 yılında Azerbaycan'da M. E. Resulzade'nin önderliğinde Türk-Müslüman âleminde ve Ortadoğu da ilk defa olarak demokratik bir cumhuriyet – Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti kurulmuştur.

Azerbaycan'da Cumhuriyetin yeniden kuruluşu ekonominin tümüyle yeniden yapılandırılmasını gerektirmiştir. Azerbaycan Cumhuriyetinin uygulamağa çalıştığı önemli ekonomik politikalardan biri ve en önemlisi ülkenin maliye sistemini yeniden oluşturmak ve devletin hazinesine kaynak toplamak olmuştur. Bunun nedeni ise devletin maliye durumunun çok zor durumda olması idi⁷.

İlk önce devletin vergi politikasını oluşturan yasaların hazırlanması söz konusu olmuştur. Bunun için yeni kanunların devletin yerel prensip ve koşullarına uyumlu hale getirilmesi gerekiyordu. Esas olarak klasik vergi sistemi uygulamasından yola çıkarak, hazinenin ihtiyaçlarını karşılamak için dolaylı vergilerden - inhisar vergileri, gümrük vergileri ve satış vergilerinden istifade edilmekteydi⁸.

⁵ A.e., s. 17.

⁶ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 43.

⁷ Veysel Eyyubov, **Bütçe ve Vergi Sistemi**, Elm Neşriyatı, Bakü, 2004, s. 56.

⁸ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 44.

Azerbaycan Halk Cumhuriyeti Devletinin Bütçesini aşağıdaki vergiler oluşturmaktaydı⁹.

- Dolaysız vergiler; toprak vergisi, taşınmaz emlak vergisi, devlet gelir vergisi, sanayi vergisi, sermaye vergisi, harbi mükellefiyet vergisi, noterlik vergisi;
- Dolaylı vergiler; tütün, sigara kâğıtlar, şeker, çay, petrol, gaz yağı ve diğer petrol ürünlerinden alınan vergiler, gümrük rüsumu ve gelirleri;
- Mühür hakkı; mahkeme, senet yazışmalarından gelirler;
- Devlet inhisarlarına ait vergiler; maden geliri, posta geliri, telgraf geliri; orman gelirleri, balık ürünlerinden gelirler, pamuk üretiminden gelen gelirler;
- Devlet demir yolundan gelirler; yük taşınmasından gelen gelirler.

1919 yılının başlarında devletin gelirleri 600 milyon Manat¹⁰ olmuştur. Bu gelirlerin 400 milyon Manat'ını dolaylı vergiler, özellikle de petrol ürünlerinden alınanlar, oluşturmaktaydı. Fakat Azerbaycan'ın o zamanki mevcut durumunda tarım çekirdeğini ekincilik oluşturduğundan, çağdaş vergi sistemini uygulamak çok zor olmuştur. Çünkü minimum vergi sınırı uygulamak gerekli idi; aynı zamanda bütçe hakkında kanunun da olmadığı görülmektedir. Tüm bunlar devlet bütçesinin zamanında oluşturulmasına ve bütçe harcamalarına olumsuz etkide bulunmuştur¹¹.

Nisan 1919 yılında devlet vergi siyasetinin oluşmasında en önemli kanun tasarısı Maliye Bakanlığı tarafından önerilmiştir. İki kısımdan oluşan bu kanun, (Kapital Vergisinin Ödenme Zamanı ve Tarife Derecelerinin Değiştirilmesi) ülkenin mali- ekonomik gelişimi için çok önemli idi; çünkü ilk defa vergilerin kesin zamanı ve tarife derecelerini belirlenmekteydi¹².

⁹ Akif Musayev ve Aslan Gehramanov, **Vergi Kültürü**, Elm Neşriyatı, Bakü, 2005, s. 207-208.

¹⁰ 1 Türk Lirası = 390 Bono (Manat), (1919 Yılı Göstergesi).

¹¹ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 45.

¹² Şakir Bedelov, Ramiz Meherremov ve Firsend Gurbanov, **Bütçe Sistemi**, Ebilov, Zeynalov ve Oğulları Yayınevi, Bakü, 2003, s. 86.

Uygulamaya konulmuş bu kanun devletin mali durumunu olumlu yönde etkilemiştir¹³.

Fakat 28 Nisan 1920 yılında 11. Rus Kızıl ordusunun Azerbaycan'ı işgal etmesi sonucunda Halk Cumhuriyeti yönetimi devrilince planlanmış reformlar da uygulanamamıştır.

2.1.3. Sovyet Hâkimiyeti Dönemindeki Vergi Sistemi

1920-1991 yıllarında Azerbaycan, Sovyetler Birliğine bağlı olduğundan kendine özgü bağımsız bir vergi sistemi olmamış; Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin (SSCB) vergi kanunları uygulanmıştır.

Sovyetler Birliğinde ilk vergi reformları “ Yeni İktisadi Siyaset ” zamanında başlamıştır. Sovyet döneminde ekonominin yeniden yapılandırma süreci V.İ.Leninin 15 Mart 1921 yıl tarihli “ erzak vergisinin erzak dağıtımını yerine geçmesi ” için yaptığı konuşmadan sonra başlamıştır ve aynı zamanda Sovyet devletinin vergi sisteminin esası koyulmuştur¹⁴.

1923-1925 yıllarında Azerbaycan'da dolaysız vergiler olarak; tarım vergisi, gelir vergisi, emlak vergisi, üretim vergisi, rant vergisi, veraset vergisi, dolaylı vergi olarak ise; satış ve gümrük vergilerinin uygulandığı görülmektedir¹⁵.

Sovyetler döneminde vergi sisteminin özelliklerinden biri de çifte vergilemenin mevcut olmasıydı. Örneğin, hem anonim şirketlerin gelirlerinden hem de onların ödedikleri kar payından vergi alınırdı¹⁶.

¹³ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 46.

¹⁴ Kelbiyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 21.

¹⁵ Bedelov, Meherremov ve Gurbanov, **a.g.e.**, s. 87.

¹⁶ Kelbiyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 22.

1930 yılından itibaren Sovyetler Birliğinde vergiler önemini kaybetmeye başlamış ve kendilerine has olmayan fonksiyonları yerine yetirirdiler. Örnek olarak ağalara karşı siyasi amaçla kullandığını söyleyebiliriz. SSCB Halk Komissarları Sovyet'inin 2 Eylül 1930 yılı tarihli kararına dayanarak 1930-1932 yıllarında yapılan vergi reformları sonucu olarak tüm satış vergileri aradan kaldırılmıştır. Devlet işletmeleri için ise üretim fon ve normlarla belirlenmiş 2 çeşit vergi ödenmesi; ciro vergisi ve işletme karlarından alınan payların ödenmesi; kabul edilmiştir. Bu reformlarla devletin geliri, vergilerden değil, devlet işletmelerinin yürüttüğü fiyat politikası ile sağlanmıştır. Mülkiyetin tamamıyla devletleştirildiği yeni sistemde, merkezileştirilme mekanizması, vergi sisteminin gelişmesini engellemiştir¹⁷.

1980 yılı ortalarında reformlar başlayana kadar SSCB'nin devlet bütçesi gelirlerinin %90'dan çoğunu ziraattan yapılan ödemeler oluşturmaktaydı. Gerçek kişilerden sağlanan vergilerin payı ise %6-7 civarındaydı. Gelişmiş ülkelerde ise durum tamamıyla farklı idi. Örneğin, 80'li yılların ortalarında gelir vergisinin bütçedeki payı ABD' de %44,7, Büyük Britanya'da %32,0, Kanada da ise %37,0 oluşturmaktaydı. Buna karşılık, artan oranlı tarife uygulanması, muafiyetler tanınması sonucunda bütçe hâsılatı içinde Gelir Vergisi payının yüksekliği, vergi yükünü ağırlaştırmamakta idi¹⁸.

Tablo 1'den de izleneceği gibi, 1980-1991 yıllarında Azerbaycan devlet bütçesinin gelirleri 4,2 defa artmıştır. 1980-1985 yıllında devlet bütçesinde vergi gelirlerinin payı %80-95 olmuştur, 1990 yılında %62,9; 1991 yılında ise %46,9'a düşmüştür. Bu azalmanın nedeni bütçe gelirlerinin esasını oluşturan dolaylı vergilerin ve kurumlar vergisi gelirlerinin azalmasıdır.

¹⁷ Akif Musayev, Yaşar Kelbiyev ve A. Hüseyinov, **Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Hizmeti: Reformlar ve Sonuçlar**, Tefekkür Neşriyatı, Bakü, 2002, s. 45-46.

¹⁸ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 52.

Tablo 1: Azerbaycan Devlet Bütçesinde Vergi Gelirlerinin Payı (%)

	1980	1985	1990	1991
Devlet Bütçesinin Gelirleri	100	100	100	100
Dolaylı Vergiler	41.5	36.6	37.9	27.0
Kurumlar Vergisi	29.5	37.2	17.2	12.5
Kooperatifler ve İktisadi Kamu Müesseslerinden Alınan Gelir Vergisi	2.0	2.9	2.5	2.1
Gelir Vergi	6.8	7.7	5.3	5.3
Toplam Vergi Gelirleri	79.8	84.4	62.9	46.9

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **Azerbaycan Rakamlarda 1992**, Bakü, 1993, s. 16-17.

Ülkede vergi ilişkilerini düzenleyen; normlara uygun bir belge olarak, 14 Temmuz 1990 de “Müessise, Birlik ve Teşkilatlardan Vergiler Hakkında” SSCB Kanunu kabul edildi ve 1 Ocak 1991 de yürürlüğe girdi. Bu kanuna göre, kurumlar vergisinin en yüksek haddi %45 olarak belirlenmiştir. Bunun da %22’i SSCB’nin Merkezi bütçesine ödenmekteydi. Kurumların faaliyet alanlarına göre, farklı oranlarda kurumlar vergisi uygulanmaktaydı. Örneğin, ticari bankalar için kurumlar vergisi oranı %45, %30’dan fazla yabancı sermayeli kurumlar için ise %30 olarak belirlenmişti¹⁹.

2.1.4. Bağımsızlıktan Sonra Azerbaycan’da Vergi Sistemi

1991 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti bağımsızlığını kazandıktan sonra, kendi bağımsız maliye-bütçe ve vergi politikalarını hayata geçirmeye başlamıştır. Bu zaman içerisinde birçok kanun kabul edilmiş; vergilerin çeşitleri, oranları ve devlet rüsumları belirlenmiştir.

¹⁹ A.e., s. 53.

Azerbaycan'da çağdaş vergi sistemine geçiş, esaslı iktisadi değişiklikler ve piyasa ekonomisine de geçiş dönemi olan 1991-1992 yıllarından başlamaktadır. Bu geçiş sürecini üç aşamada incelemek gerekir.

1991-1992'li yılları kapsayan birinci dönemde gelir ve gider vergileri hakkında kanunlar kabul edilmiştir. 1991 yılının Aralık ayında "Katma Değer Vergisi" ve "Aksiz"; 1992 yılının Haziran ayında "Kurumlar Vergisi" ve "Gelir Vergisi"; 1992 yılının Temmuz ayında ise "Devlet Vergi Hizmeti" hakkındaki kanunlar kabul edilmiş ve 1992 yılından başlayarak Azerbaycan'ın vergi idaresi oluşmağa başlamıştır²⁰.

İkinci dönem 1993-1996 yıllarını kapsamaktadır. Bu dönemde, piyasa ekonomisi ihtiyaçlarına cevap verecek bir şekilde birçok yeni vergi kanunları kabul edilmiştir. 1993 yılının Şubat ayında "Toprak Vergisi", 1995 yılının Mart ayında "Emlak Vergisi" ve "Maden Vergisi"; 1996 yılının Şubat ayında ise "Devlet Yol Fonuna Vergiler"e ilişkin kanunlar kabul edilmiş ve vergi kanunlarının uygulamasına bağlı tebliğ ve kararname çıkarılmıştır²¹.

1996-2000'li yılları kapsayan üçüncü aşamadaysa, toplumda ve ekonomideki değişimlere bağlı olarak önceki aşamalarda kabul edilmiş kanunlarda değişiklikler ve düzenlemeler yapılmıştır. Özel sektörün teşviki ve gelişimi amacıyla 1999 yılının Ocak ayında "Devlet Nezaret Sisteminin Tekmilleştirilmesi ve Özel Sektörün İnkişafı İçin Suni Manilerin Ortadan Kaldırılması Hakkında" kanun çıkarılmıştır²². Bu aşamanın sonucu olarak 2000 yılının Temmuz ayında "Vergi Mecellesi" kabul edilmiş ve 2001 yılının Ocak ayının 1'inden itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Bu aşamadan sonraki zamanlarda ise vergi sisteminin geliştirilmesi amacıyla "Vergi Mecellesi"ne ilaveler ve değişiklikler getirilmiştir.

²⁰ Tanırverdi Paşayev, *Azerbaycan'da Vergiler*, Yeni Nesil Yayınları, Bakü, 2001, s. 6.

²¹ **A.e.**

²² **A.e.**, s. 6-7.

Şekil 1'den de inceleneceği gibi, Azerbaycan Cumhuriyeti'nin vergi sistemini oluşturan vergiler, başlıca üç kısımda incelenebilir. Bunlar²³;

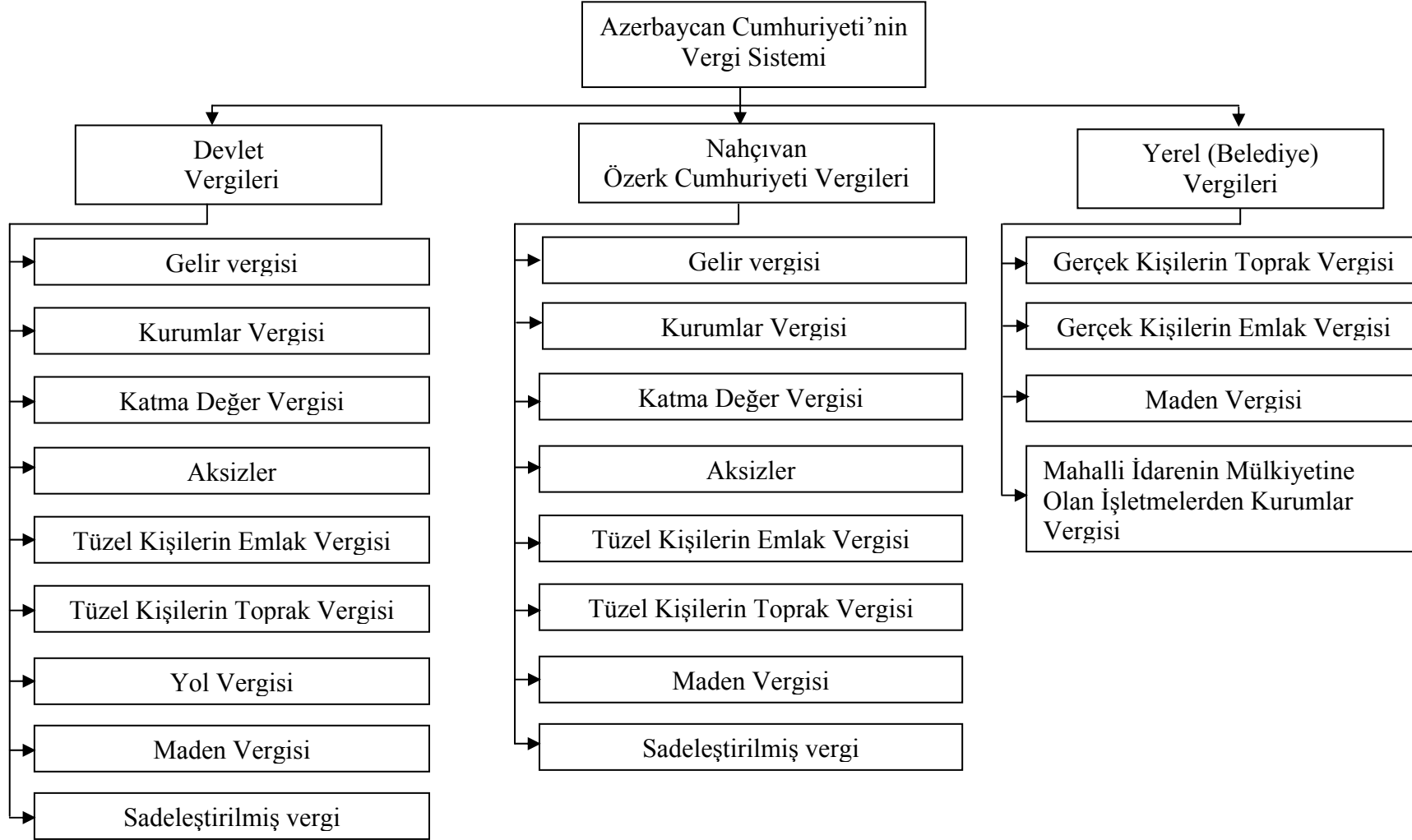
- **Devlet vergileri;** Devlet vergileri kavramı, belirtilen Mecellede yer alan ve Azerbaycan Cumhuriyetinin tüm arazisinde ödenecek olan vergileri kapsar*.

- **Yerel Vergiler (belediye vergileri);** Yerel vergiler kavramı, belirtilen Mecelle ve uygun kanunlara dayanarak belediyelerin aldıkları kararlar esasınca uygulanan ve belediyelerin arazilerinde ödenen vergileri kapsar.

- **Özerk cumhuriyet vergileri;** Özerk cumhuriyet vergileri kavramı ise, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde (Ö.C.) bu kanuna uygun olarak Nahçıvan Ö.C. kanunları ile belirlenen ve Nahçıvan Ö.C. ödenen yol vergisi dışındaki tüm merkezi vergileri kapsamaktadır.

²³ **Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi**, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 7-8.

* Tezde, Devlet Vergileri Esas Alınmaktadır.



Şekil 1: Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Vergi Sistemi

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Vergi Mecellesi, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 8-9.

2.2. Azerbaycan Vergi Sisteminde Uygulanan Vergiler

Azerbaycan vergi sisteminde uygulanan vergileri üç ana başlığa ayırmak mümkündür. Bunlar, gelir üzerinden alınan vergiler, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergilerdir.

2.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Azerbaycan'da gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve sadeleştirilmiş vergiden oluşmaktadır.

2.2.1.1. Gerçek Kişilerin Gelir Vergisi ve Gelir Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.1.1.1. Gerçek Kişilerin Gelir Vergisi

1 Ocak 1992 yılından itibaren Azerbaycan Cumhuriyetinde “Gelir Vergisi” uygulanmaya başlamıştır. Bu kanunun adı Azerbaycan Cumhuriyetinde “Fiziki Şahısların Gelir Vergisi Hakkında Kanun” olarak geçmektedir. Bu kanuna 1 Ocak 2001 yılına kadar, yani “Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesi” yasa tasarısının kabul edilip yürürlüğe konulana kadar bir takım değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır.

Azerbaycan Vergi Mecellesinde gelir kavramı tanımlanmamış, sadece gelirin unsurlarına yer verilmiştir. Gelir vergisi kanunu gerçek kişilerin takvim yılında elde ettikleri tüm gelirlerin vergiye tabi olduğunu ifade etmektedir. Bu kanunda vergiye tabi gelirin özellikleri açıklanmasa da, gelirin şahsiliği, yıllık gelir esası, gelirin elde edilmiş olması, gelir unsurlarının safi miktarlar oluşu ve gelirin genel oluşu vurgulanmaktadır²⁴.

²⁴ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 138.

Gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde hem Azerbaycan'da hem de Azerbaycan dışında elde ettiği gelirlerin safi tutarından gelirin elde edilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra verginin konusu oluşmaktadır²⁵.

Gerçek kişilerden alınan gelir vergisinin mükellefi, geliri elde eden gerçek kişiler olmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri tam ve dar mükellef olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulmaktadır²⁶.

Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesi 97.1 maddesine göre, tam mükellefin geliri, Azerbaycan Cumhuriyeti dâhilinde ve Azerbaycan Cumhuriyetinin sınırları dışında elde ettiği gelirlerden oluşmaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesi'ne Göre Tam Mükellefler:

- Takvim yılı içinde 182 günden fazla zamanda gerçekten Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde olanlar;
- Takvim yılı içinde yahut, bir takvim yılı süresince yabancı ülkede Azerbaycan Cumhuriyeti adına devlet hizmetinde olanlar;
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde ve her hangi bir yabancı ülkede gerçek kişinin kalma süresi 182 günden fazla değilse, bu gerçek kişi aşağıda belirtilen durumlarda Azerbaycan Cumhuriyetinin tam mükellefi sayılır;

- Sürekli oturma yeri,
- Hayati çıkarlarının merkezi,
- Kesin yaşadığı yer,
- Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olması.

²⁵ Dünyamalı Veliyev ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Azerbaycan Üniversitesi Neşriyatı, Bakü, 2003, s. 183-184.

²⁶ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 138.

Dar mükellef ise Azerbaycan'da yerleşmiş olmayan kişilerdir. Dar mükellefler sadece Azerbaycan Cumhuriyetinin sınırları içerisinde elde ettikleri gelirden vergi ödemektedir²⁷.

Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesinin 13. Maddesine göre Dar Mükellefler aşağıdakilerdir:

- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde diplomatik veya konsolosluk statüsü olan kişi ve onun aile üyesi;
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde belirlenmiş kurallar çerçevesinde resmi kayıttan geçmiş uluslar arası kuruluşların memuru olan kişi ve Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde yabancı ülkenin devlet hizmetinde olan kişi ve onun ailesi;
- Amacı sadece Azerbaycan Cumhuriyetinin arazisi aracılığı ile bir yabancı devletten diğer yabancı devlete geçmek olan kişi;
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde yerleşik ve diplomatik imtiyazları ve muafıkları olan diplomatik temsilcileri, uluslararası kuruluşları ve onların temsilcilikleri.

Geliri oluşturan unsurlar Vergi Mecelle'sinin 97. maddesinde verilmiştir. Bunlar;

- Ücret şeklinde elde edilen gelirler,
- İstihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirler,
- Vergiden muaf tutulan gelirlere başka tüm gelirler.

Bu durumda, geliri oluşturan ilk iki unsurun kaynak teorisi kapsamına, üçüncü unsurun ise safi artış teorisi kapsamına girdiği söylenebilir. Öte yandan, gelir vergisinde, üniter sistemin benimsendiği görülmektedir.

²⁷ Bedelov, Meherremov ve Firsend, **a.g.e.**, s. 105.

Azerbaycan Cumhuriyetinin hizmetinde olanların diplomatik muafılığı, takvim yılı içerisinde bağış, yardım ve miraslar, devlet yardımları ve burslar belli başlı muafiyetlerdir. İstisnalardan bazıları ise aşağıda belirtilmiştir²⁸.

- Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmayan diplomat veya konsolosluk memurlarının görevleri gereği elde ettikleri gelirler;
- Azerbaycan Cumhuriyetinin emeklilik ile ilgili kanununda öngörülen ve ödenen tüm emekli aylıkları;
- Bütçeden bir defalık yapılan ödeme veya maddi yardımlar;
- Azerbaycan Cumhuriyetinde oynanan Milli Piyango mevduatlarından elde edilen kazançlar;
- Mükellefin 3 yıl içerisinde esas yaşadığı yerdeki taşınmaz emlakinin satışından elde edilen gelirler;
- Çiftçilik faaliyetlerinden doğrudan elde edilen gelirler;
- İşsizlik yardımları;
- Askerlere gıda yerine verilen para yardımları.

Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesine göre, vergi mükellefi olan gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği geliri yıllık beyanname ile her yılın Mart ayının 31'den önce vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir²⁹.

Azerbaycan'da gelir vergisinin oranı en alt dilimi %14, en üst dilimi ise %35 olmak üzere artan oranlı tarifeye hesaplanmaktadır³⁰.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesininin 101'inci maddesine göre aylık ve yıllık vergi tarifeleri aşağıdaki tablolarda belirlenmiştir.

²⁸ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 143-148.

²⁹ **A.e.**, s. 177-178.

³⁰ **A.e.**, s. 142.

Tablo 2: Aylık ve Yıllık Gelir Vergisi Tarifesi

Aylık Gelir Vergisi Tarifesi

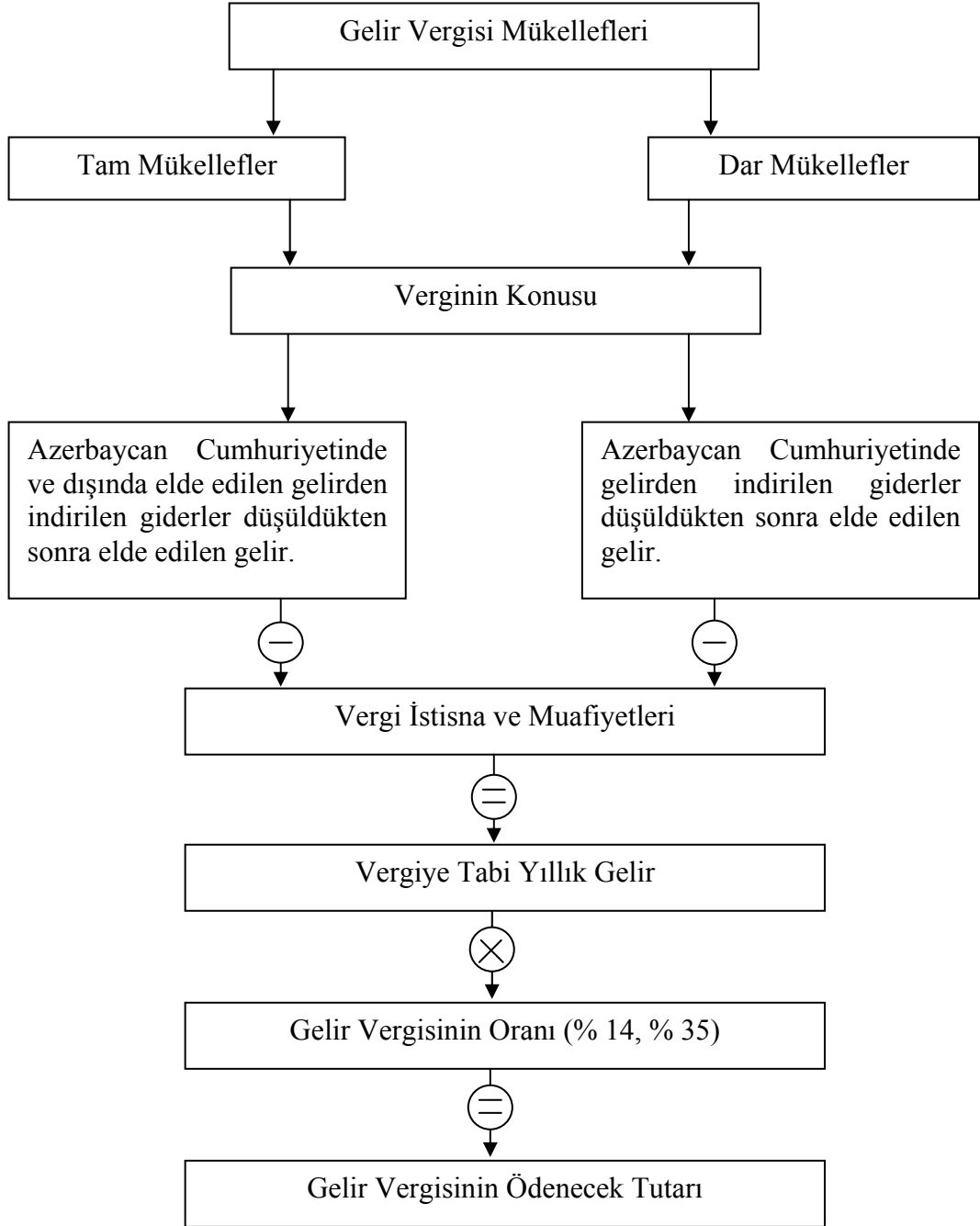
2000 Manat*'a kadar	% 14
2000 Manat'tan fazla olduğunda	280 Manat + 2000 Manat'tan fazla olan tutarın %35'i

Yıllık Gelir Vergisi Tarifesi

24000 Manat'a kadar	% 14
24000 Manat'tan fazla olduğunda	3360 Manat + 24000 Manat'tan fazla olan tutarın % 35'i

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 142.

* Manat Azerbaycan Para Birimidir. (1 dolar = 0,80 Manat), Erişim:09.02.2009.

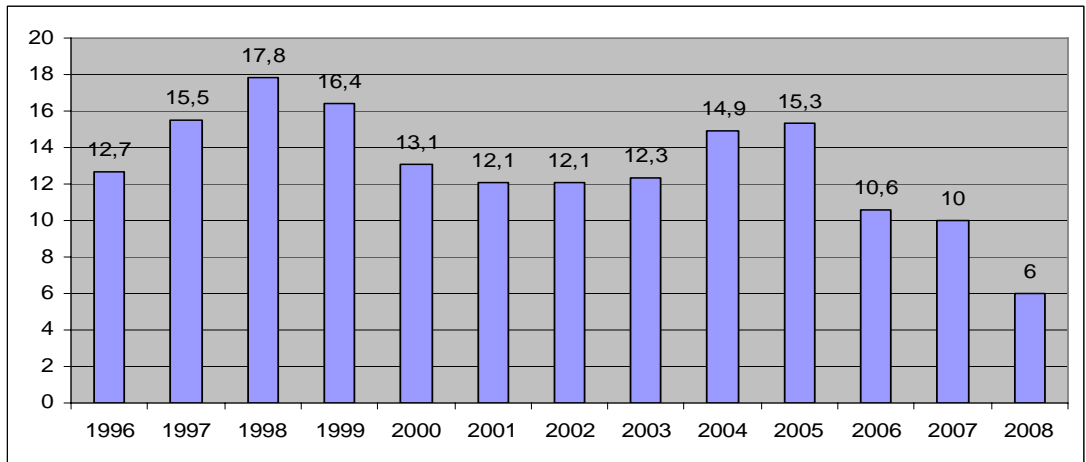


Şekil 2: Gelir Vergisinin Oluşum Şeması

Kaynak: Yaşar Kelbiyev ve diğerleri, **Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Grifli Neşriyatı, Bakı, 2001, s. 203.

2.2.1.1.2. Gelir Vergisinin Bütçedeki Payı

Gerçek kişilerin gelir vergisi Azerbaycan devlet bütçesi gelirleri içerisinde önemli vergilerden birisidir. Bireylerin gelirleri arttıkça verginin ağırlığı da artmaktadır. 1996 yılından itibaren her yıl gelir vergisinin payı artmaktayken 1999 yılında gelir vergisinin payı azalmağa başlamış ve 2002 yılında %12 olmuştur. Bu son yedi yılın en düşük göstergesidir. Karşılaştırma için şunu söylemek gerekir ki, gelişmiş ülkelerde gerçek kişilerin gelir vergisi bütçe gelirlerinde önemli yere sahip olarak ön sıralarda yer almaktadır. Azerbaycan Cumhuriyetinde gelir vergisinin bütçe gelirleri içerisinde ağırlığının gelişmiş ülkelere geride kalmasının birkaç nedeni vardır. Bunlardan birincisi, ülke bireyinin büyük bir kısmının gelirleri gelişmiş ülkelerin bireylerinin gelirlerinden çok düşük olmasıdır. İkinci nedeni ise, birçok durumda yüksek gelirli bireylerin vergiden kaçınmalarıdır. Diğer bir nedeniyse, ülke çapında genellikle maaşların 2000 Manat'tan düşük olması nedeniyle tüm gelir vergisi mükelleflerinin en düşük oranla (%14) vergi ödemesine neden olmuştur. Maaşların 2000 Manat'tan yüksek olanların büyük bir kısmı, ülkemizde çalışan yabancı iş adamlarıdır³¹.



Grafik 1: Gerçek Kişilerin Gelir Vergisinin Bütçedeki Payı (%)

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 18 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 18 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

³¹ Orhan Alekberov, "Devlet Bütçesinin Oluşmasında Dolaysız Vergilerin Rolü", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2007, s. 49-50.

Bunun yanı sıra gelir vergisi hâsılatı artmağa devam etmektedir. 1997 yılında gelir vergisi hâsılatı 64,9 milyon Manat iken, 1998 yılında 82,6 milyon Manat; 1999 yılında ise 90 milyon Manat olmuştur. Bu artış gelir vergisinin payının azaldığı zamanlarda da devam etmiştir. 2004 yılında gelir vergisi hâsılatı 221 milyon Manat iken, 2005 yılında 319 milyon Manat olmuştur. Bu artış devam ederek 2006 yılında 412 milyon Manat'a ulaşmıştır ve KDV'ni geçerek bütçe geliri içindeki payı ikinci sıraya yükselmiştir. Gerçek kişilerin gelir vergisi uygulandığı zamandan 2006 yılına kadar hiçbir zaman bütçe gelirlerinde ikinci sırada yer almamıştır. Bu artışın esas nedeni maaşların giderek yükselmesidir. 2007 yılında gelir vergisinin hâsılatı 597 milyon Manat olmuştur. 2008 yılında ise gelir vergisinden sağlanan hâsılat artma eğilimi gösterse de öngörülen rakam gerçekleşmemiştir. Bunun nedeni ise küresel ekonomik krizden dolayı işsizlik sayının artmasıdır.

Tablo 3: 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Gelir Vergisi Gelirleri (milyon Manat)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe Gelirleri	329	420	466	550	715	784	910	1221	1481	2055	3881	6007	10763
Vergi gelirleri	296	329	315	349	440	541	634	762	949	1281	2568	4549	5747
Gelir vergisi gelirleri	42	65	83	90	94	95	110	150	221	319	412	597	638
Gelir vergisi gelirlerinin bütçedeki payı (%)	13	16	18	16	13	12	12	12	15	15	11	10	6
Gelir vergisinin vergi gelirleri içersindeki payı (%)	14	20	26	26	21	18	17	20	23	25	16	13	11

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 18 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 18 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Gerçek kişilerin gelir vergisinin terkiğine bakıldığında, ücretlerden alınan verginin daha fazla paya sahip olduğu görülür.

Tablo 4: Gerçek Kişilerin Gelir Vergisinin Terkiği

Yıllar	Girişimcilik Faaliyetinden Tahsil Edilen Gelir Vergisi		Ücretten Tahsil Edilen Gelir Vergisi	
	Tutar (milyon Manat)	%	Tutar (milyon Manat)	%
1999	10,12	11,24	79,94	88,76
2000	12,97	13,76	81,06	86,24
2001	15,82	16,70	78,92	83,30
2002	15,89	14,48	93,86	85,52
2003	11,21	7,45	139,22	92,55
2004	4,56	2,06	217,01	97,94
2005	5,55	1,74	313,66	98,26
2006	4,96	1,20	407,29	98,80

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 07 Eylül 2007.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 07 Eylül 2007.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

2006 yılında gelir vergisinden gelen hâsılâtın % 98,8'i, yani 407,29 bin Manat ücret gelirlerinin vergilenmesinden gelmektedir. Bu çok yüksek orandır. 1999-2006 yıllarının istatistik rakamlarına bakıldığında ücretten tahsil edilen vergi payının her yıl arttığı görülmektedir. Ücretten tahsil edilen gelir vergisinin payı; yanı sıra tutarı da artmaktadır. Ücretten tahsil edilen gelir vergisinin ağırlığının her yıl artmasının nedeni, yeni işyerlerinin açılmasıdır. Fakat konunun bir başka yönü de vardır. Girişimcilik faaliyetinden tahsil edilen gelir vergisinin hem payı, hem de tutarı azalmaktadır. 2002 yılında bütçeye 15.89 bin Manat ödenmişse, önceki yıl göstergeleri gereğince gelir vergisi toplam 4.96 bin Manat olmuştur. Bu ise, arzu edilen bir durum değildir. Devletin ekonomik ve vergi siyasetinin önemli amaçlarından biri, girişimcilik faaliyetinin teşvik edilmesi; girişimcilik faaliyeti için kabul edilebilir ortam kurulmasıdır³². Resmi rakamlara göz atıldığında gerçek kişilerin girişimcilik faaliyetine herhangi düzeyde hiçbir ilgi duymadıkları

³² Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 341.

anlaşılmaktadır. Bu azalmanın nedeni ise, 2003 yılından itibaren tüzel kişiler gibi gerçek kişilere de sadeleştirilmiş vergi ödeyicisi olmak hakkının verilmesidir³³.

2.2.1.2. Tüzel Kişilerin Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.1.2.1. Tüzel Kişilerin Kurumlar Vergisi

Azerbaycan'da Kurumlar Vergisi Kanunu 1992 yılında kabul edilmiştir. Bu verginin adı Azerbaycan Cumhuriyetinde “ Hukuku Şahısların Menfaat Vergisi Hakkında Kanun” olarak geçmektedir.

Kurumlar vergisinin konusunu tüzel kişilerin gelirleri oluşturmaktadır. Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları, aynı zamanda kurumlar vergisinin konusunu da teşkil etmektedir. Tüzel kişilerin gelirlerinden Vergi Mecellesinin 108. maddesinde belirlenmiş giderler indirildikten sonraki kazanç, vergilendirilir³⁴.

Azerbaycan Cumhuriyetinde tam mükellef ve dar mükellef müesseseler kurumlar vergisi ödeyicisidir³⁵.

Sermaye yapılarına bakılmaksızın tüzel kişiler, bankalar, kredi ve sigorta şirketleri, tüzel kişilerin bağımsız bilânçosu olan şubeleri, yabancı sermayeli kurumların temsilciliklerinin kazançları, kurumlar vergisine tabidir³⁶.

Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar Vergi Mecellesinin 106. maddesinde gösterilmiştir. Bunlar;

³³ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 236.

³⁴ Bedelov, Meherremov ve Firsend, **a.g.e.**, s. 97.

³⁵ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 150.

³⁶ Uslu Yakup, “Azerbaycan Vergi Sistemi Hakkında Özel Not”, **Maliye Dergisi**, Sayı 128, Mayıs-Ağustos 1998, s. 28.

- Hayır kurumlarının kazançları,
- Uluslararası, devletlerarası ve hükümetler arası kurumların gelirleri,
- Kamu idareleri ile mahalli idarelerin kazançları,
- Azerbaycan Cumhuriyetinin Merkez Bankasının ve onun kurumlarının ve Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Neft Fonunun kazançları,
- Sigorta ödemeleri,
- Özürlü kişilerin eğitim alması için oluşturulmuş eğitim kurumlarının gelirleri,
- Azerbaycan Cumhuriyetinin Yasalarına uygun olarak devlet bütçesine olan vergi borçlarının silinmesinden elde edilen gelirler.

Kurumlar vergisinde çeşitli indirimler de vardır³⁷.

- Köylerde binaların inşasına ve malzeme alınmasına yapılan masraflar,
- Göçmenler fonuna, hayırsever, ekoloji ve sağlık fonlarına, savunma fonuna ve diğer hayırsever amaçlar için yatırılan kazancın tutarı,
- Emekli ve sakatların emeğini kullanan kurumların kazançlarının %30'u,
- Yatırımlar için ve bu amaçla alınmış kredilerin ödenmesi ve işçiler tarafından kendi şirketlerin emlakini satın alması için kullanılan kazancın miktarı, vergi hesaplamalarında vergiye tabi gelirlerden indirilmektedir.
- Araştırma geliştirme faaliyetlerin için yapılan harcamalar kurumlar vergisi matrahından indirilmektedir.

Kurumlar vergisi, kurum kazancının elde edildiği yılı izleyen yılın Mart ayının 31'ine kadar beyan edilerek ödenmektedir³⁸.

Tüzel kişilerin Azerbaycan dışında elde ettiği kazançtan ödediği kurumlar vergisi Azerbaycan'da vergi ödemeleri zamanında dikkate alınmaktadır³⁹.

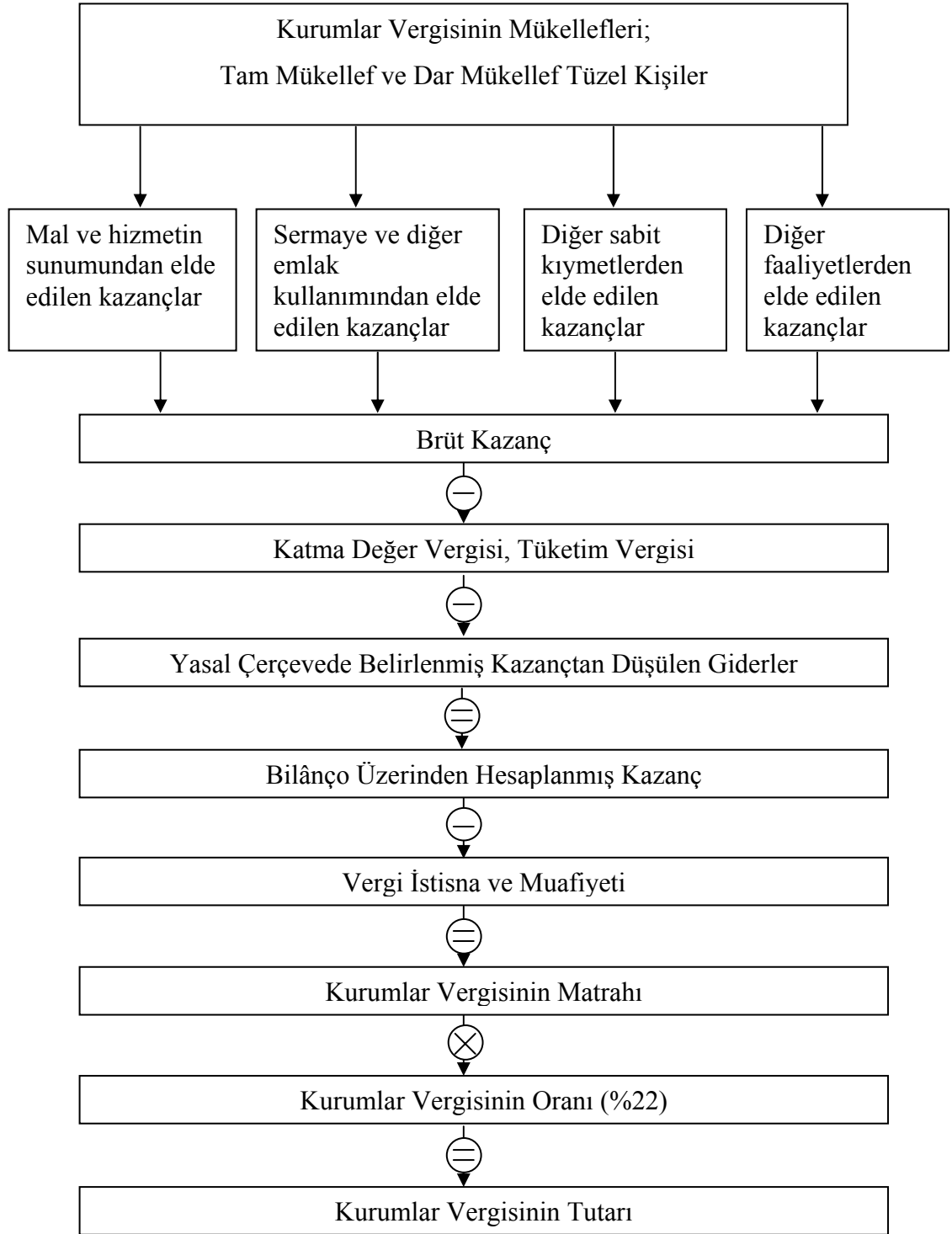
³⁷ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 151.

³⁸ A.e., s. 177.

³⁹ A.e., s. 165.

Azerbaycan'da kurumlar vergisi 1996 yılında %32, 1999 yılında %27, 2003 yılında %25, 2004 yılında ise %24 vergi derecesi olarak hesaplanmaktaydı. Son olarak ise 2006 yılında kurumlar vergisinin oranı %22 olarak kabul edilmiş ve bu oran hala geçerliliğini korumaktadır⁴⁰.

⁴⁰ A.e., s. 151.

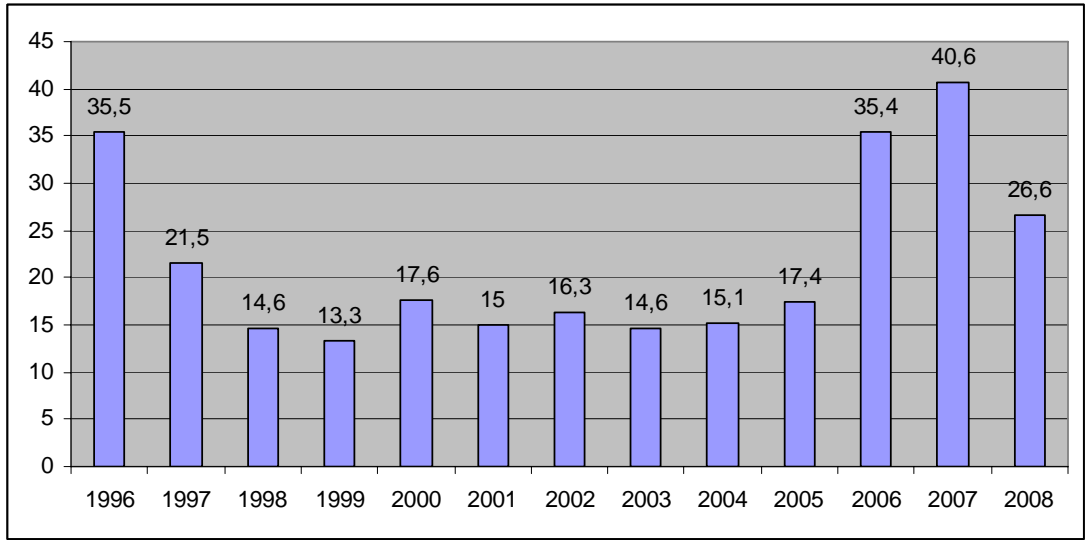


Şekil 3. Kurumlar Vergisinin Oluşum Şeması

Kaynak: Yaşar Kelbiyev ve diğerleri, **Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2001, s. 228.

2.2.1.2.2. Kurumlar Vergisinin Bütçedeki Payı

Kurumlar vergisi, Azerbaycan devlet bütçesinin gelirleri içerisinde önemli yere sahiptir. Kurumlar vergisi bütçe gelirleri içerisinde uzun bir süre ikinci sırayı tutmaktaydı ve yalnızca KDV'den gerideydi. Şunu da belirtmek gerekir ki 1996 ve 2000 yıllarında kurumlar vergisi bütçe gelirleri içerisinde ilk sırayı almaktaydı⁴¹.



Grafik 2: Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%)

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 19 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 19 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Grafik 2'e baktığımız zaman 1996 yılından 1999 yılına kadar kurumlar vergisindeki gelirlerin azaldığı görülmektedir. O aralıkta gelirler takriben her yıl 20 milyon Manat azalmaktaydı. 2000 yılında ise kurumlar vergisi hâsılatı artarak 125,5 Manat olmuştur. 2002 yılında kurumlar vergisinin gelirinin artmasına rağmen, bütçede yeri %16,3 oranı olarak gerçekleşmiştir. Bu azalmaların esas nedeni ise, vergi ödeyicilerinin %95'inin sadeleştirilmiş vergi ödeyicisi olarak kayda girmeleridir⁴². Vergi oranlarının indirilmesi de bu azalmaya etki yapmıştır. 2006

⁴¹ Ferid Guliyev, **Millet ve Devlet Gelirleri**, Nağıl Evi Neşriyatı, Bakü, 2004, s. 164-165.

⁴² Emir Kahramanov, "Dolaysız ve Dolaylı Vergiler Sistemi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2008, s. 29.

yılında kurumlar vergisinin gelirleri önemli derecede artmaya başlamış ve ilk kez olarak 1 milyarın üstüne çıkarak 1,375 milyar Manat olmuştur. Bu ise vergi gelirlerinin yarısını, bütçe gelirlerinin ise %35'i oluşturmaktaydı. 2007 yılında ise kurumlar vergisi hâsılatı 2,459 milyar Manat olmuştur⁴³.

Tablo 5: 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Kurumlar Vergisi Gelirleri (milyon Manat)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe gelirleri	329	420	466	550	715	784	910	1221	1481	2055	3881	6007	10763
Vergi gelirleri	296	329	315	349	440	541	634	762	949	1281	2568	4549	5747
Kurumlar vergisi gelirleri	117	90	68	73	126	118	148	178	224	357	1376	2459	2864
Kurumlar vergisi gelirlerinin bütçedeki yeri (%)	36	21	15	13	18	15	16	15	15	17	35	41	27
Kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisinde yeri (%)	40	27	22	21	29	22	23	23	24	28	54	54	50

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 19 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 19 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

1 Ocak 2006 yılından itibaren kurumlar vergisi oranı %24'ten %22'ye indirilmiştir⁴⁴. Lakin bu indirim, vergi gelirlerini azaltmamıştır. Bunun nedeni ise, üretimi teşvik etmek amacıyla yapılmış anlaşmalar gereği, petrol şirketlerinin 2006 yılından itibaren kurumlar vergisi ödemeye başlamasıdır. Bu zamana kadar petrol şirketlerinin giderleri gelirlerinden fazla olduğundan kurumlar vergisi ödemediler.

⁴³ Gubad İbadoğlu, Azer Mehtiyev ve Rövsen Ağayev, **A Citizen's Budget Guide 2007 Financial Year**, İktisadi İslahatlar Merkezi Yayınları, Bakü, 2007, s. 7.

⁴⁴ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 374.

Petrol fiyatlarının artması, müteahhit ve taşeronlar tarafından ödenecek vergilerin artması da kurumlar vergisinin gelirlerini arttırmıştır. Yani kurumlar vergisi gelirlerinin artışı petrol sektöründeki gelişmelerden kaynaklanmaktadır⁴⁵.

Vergi gelirlerinde petrol sektörü üstün olsa da, son yıllarda özel sektörün kamu sektörünü üstelemesi olumlu bir durumdur. Fakat teessüfle şunu da söylemek gerekir ki, özel sektörde yerli sermayenin payı, yabancı sermayeden geri kalmaktadır⁴⁶.

Görüldüğü gibi petrol sektörü, Azerbaycan ekonomisinde önemli yere sahiptir. Vergi gelirlerinin büyük bir kısmı petrol sektöründen gelmektedir. Fakat açıktır ki petrol, tükenmez değildir. Bunu içinde hâlihazırda devletin iktisadi siyasetinin karşısında en önemli görev, petrol dışı sektörü geliştirmektir. Bunun için çeşitli iktisadi metotlardan yararlanmak mümkündür. Araçlardan biri de kurumlar vergisi olabilir. Devlet petrol dışı sektör de yeni kurulan kurumlar için vergi indirimleri, uygulayabilir. Bu yerli sermaye yatırımları için de büyük teşvik oluşturur. ABD gibi gelişmiş ülkelerde yeni kurulmuş müesseseler faaliyetlerinin ilk üç yılında kurumlar vergisinden muaf edilmişlerdi⁴⁷. Ekonominin diğer sektörlerini geliştirmek amacıyla, ülkemizde kurumlar vergisi sektörler göre farklı oranlarda uygulanabilir. Ülke ekonomisine gelecekte büyük fayda sağlayacak sektörler çeşitli vergi indirimleri yapılarak teşvik edilmesi gerekir. Örneğin, turizm, farklı hizmet sektörleri, inşaat vb sektörlerin temsilcileri farklı oranlarda vergiye tabi olmalıdır. Batı ülkelerinde bu tecrübeden çok geniş şekilde yararlanılmıştır. Örneğin, Finlandiya'da gemi inşaatı müesseseleri devamlı olarak kurumlar vergisini ödemekten muaf tutulmaktadır⁴⁸.

Bilindiği gibi, yatırımları teşvik etmek amacıyla kazancın yatırıma dönüşen kısmı, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu, genellikle yerli girişimcilerin

⁴⁵ Memmedova Elnure, "Devlet Bütçesi Gelirlerinin Teşkilinde Dolaysız Vergilerin Rolü", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2007, s. 47.

⁴⁶ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 369.

⁴⁷ Alekberov, **a.g.e.**, s. 43.

⁴⁸ **A.e.**

yatırım faaliyetinde, iştiraki teşvik etmek amacıyla yapılır. Şunu da belirtmek gerekir ki, yerli iş adamları devletin yatırım faaliyetleri için sunduğu imkânlardan yeteri kadar yararlanmamaktadır. Ülke arazisinde faaliyet gösteren büyük şirketlerin neredeyse hepsinde yabancı sermayedarın payı daha çoktur. Örnek olarak “Azercell BM”, “Azersun Holding”’i gösterebiliriz⁴⁹.

Yerli sermayedarların sermaye paylarını arttırmakla, sermaye yatırımları için yapılan kolaylıkları daha çok kurumlar vergisinden kaçınmak için kullandıkları ileri sürülebilir⁵⁰.

2.2.1.3. Sadeleştirilmiş Vergi ve Sadeleştirilmiş Verginin Bütçedeki Payı

2.2.1.3.1. Sadeleştirilmiş Vergi

Azerbaycan’da sadeleştirilmiş vergi 1 Ocak 2001 yılı tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Sadeleştirilmiş vergi uygulamasının asıl amacı, ilk önce küçük işletme temsilcileri ve ferdi girişimciler için vergi hesaplanması ve bütçeye yatırılması işlemini basitleştirmektir.

Sadeleştirilmiş verginin konusunu vergi döneminde vergi ödeyicisi tarafından malların teslimi, hizmetlerin yapılması ve emlakten gelirlere göre elde edilmiş toplam hâsıla oluşturmaktadır⁵¹.

Vergi Mecellesinin XI bölümü hükümleri göz önüne alındığında, KDV amaçları için kayda alınmayan ve bir önceki üç aylık dönemde vergiye tabi tutulan faaliyetlerinin hacmi 22500 Manat’tan az olan tüzel kişiler ve tüzel kişilik olmadan faaliyet gösteren girişimciler sadeleştirilmiş vergi mükellefleridir⁵².

⁴⁹ Kahramanov, **a.g.e.**, s. 21-22.

⁵⁰ Samire Mikayılova, “Devlet Bütçesinin Oluşması Milli Menfaatlerin Korunmasının Esasıdır”, **Maliye ve Uçot Dergisi**, Sayı 173, 2007, s. 17-18.

⁵¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 237-238.

⁵² Aydın Kerimov, **Muhasebat Uçotu ve Vergiler**, Ozan Neşriyatı, Bakü, 2007, s. 301.

Aşağıda belirtilen kişilerin sadeleştirilmiş vergi sistemini uygulama hakları yoktur⁵³;

- aksizli mallar üreten kişiler,
- kredi ve sigorta teşkilatları, yatırım fonları, menkul değerler pazarının profesyonel katılımcıları,
- özel emeklilik fonları,
- emlakini kiralayarak gelir elde edenler,
- mülkiyetinde 1 000 000 Manat'tan fazla değerde emlake sahip olanlar.

Sadeleştirilmiş vergi mükellefi olan tüzel kişiler KDV, kurumlar vergisi, emlak vergisi; gerçek kişiler ise gelir ve KDV'den muaf tutulmuştur⁵⁴.

Sadeleştirilmiş vergi malların teslimi, hizmetlerin yapılmasından elde edilen safi kazanç ve satış dışı gelirler aşağıdaki belirlenmiş oranlar ile hesaplanmaktadır.

- Bakü şehri için %4
- diğer şehir ve iller ile Nahçıvan Ö.C. için ise %2 olarak belirlenmiştir.

Sadeleştirilmiş verginin mükellefleri, hesap döneminden sonraki ayın 20'sine kadar ödenecek olan vergi miktarı hakkında vergi idarelerine beyanname verir; bu süre içinde vergi, ödenir⁵⁵.

2.2.1.3.2. Sadeleştirilmiş Verginin Bütçedeki Payı

Sadeleştirilmiş vergi 2001 yılından itibaren uygulanmaktadır. 2001 yılında sadeleştirilmiş verginin bütçe gelirlerindeki payı %0,5, vergi gelirlerinde ise %0,8 olmuştur. Diğer taraftan, ilgili yıl için sadeleştirilmiş vergi hâsılatı öngörülen miktardan az olmuştur. Yani 9,6 milyon Manat'a karşı hazineye 4,1 milyon Manat

⁵³ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 237.

⁵⁴ **A.e.**, s. 238.

⁵⁵ İsgender Aliyev, **KDV ve Sadeleştirilmiş Vergi Sistemi**, Elm Neşriyatı, Bakü, 2002, s. 63.

gelir aktarılmıştır. Bu ise öngörülen miktarın %43'ünün gerçekleştiği anlamına gelir⁵⁶. Öngörülen miktarın gerçekleşmemesinin nedeni ise Azerbaycan vergi sisteminin esas sorunu olan vergi kaçakçılığıdır. Bir sıra kurumlar sadeleştirilmiş verginin üstünlüklerini kötü amaçlı olarak kullanmaktadırlar⁵⁷.

Tablo 6: 2001–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Sadeleştirilmiş Vergi Gelirleri (milyon Manat)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe gelirleri	784	910	1221	1481	2055	3881	6007	10763
Vergi gelirleri	541	634	762	949	1281	2568	4549	5747
Sadeleştirilmiş vergisi gelirleri	4,1	2,5	12,4	16,4	19	30	48	66
Sadeleştirilmiş vergisi gelirlerinin bütçedeki yeri (%)	0,5	0,3	1	1,1	1	0,8	0,8	0,6
Sadeleştirilmiş vergisinin vergi gelirleri içerisinde yeri (%)	0,8	0,4	1,6	1,7	1,5	1,2	1,1	1,2

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 21 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 21 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Vergi ödeyicileri arasında vergi yükünün eşit dağılımı ve küçük ölçekli işletmecilik faaliyetiyle meşgul olan gerçek kişileri teşvik edilmesi amacıyla 1 Ocak 2003 yılından itibaren gerçek kişilere de sadeleştirilmiş vergi ödeyicisi olma hakkı verilmiştir. Vergi Mecellesinde yapılan bu değişiklik sonucunda vergi matrahının genişletilmesi sadeleştirilmiş vergi gelirlerine de etki yapmış ve 2003 yılında bu vergiden sağlanan hâsılat 2001 yılına kıyasla 3 defa fazla olmuştur⁵⁸. 2008 yılında sadeleştirilmiş verginin hâsılatı 66 milyon Manat olmuştur ki, bu da öngörülen miktarın %103'ü demektir.

⁵⁶ Kahramanov, a.g.e., s. 28.

⁵⁷ Musayev, a.g.e., s. 744-746.

⁵⁸ Zaur Veliyev, **Devlet Bütçesi**, İktisadi İslahatlar Merkezi Yayınları, Bakü, 2006, s. 106.

2.2.2. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler

Azerbaycan'da mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, katma değer vergisi, aksiz vergisi, yol vergisi ve maden vergisidir.

2.2.2.1. Katma Değer Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.2.1.1. Katma Değer Vergisi

Azerbaycan'da KDV kanunu 1991 yılında kabul edilmiştir. Bu verginin adı Azerbaycan Cumhuriyetinde “ İlave Değer Vergisi Hakkında Kanun” olarak geçmektedir. Vergi Mecellesi kabul edildiği zamana kadar KDV'nin ödenmesinde menşe ilkesi uygulanmaktaydı ama 1 Ocak 2001 tarihinden sonra varış ilkesi kabul edilmiştir.

KDV'nin tanımı Vergi Mecellesininin 153. maddesine göre, vergi tahsil edilen devirden hesaplanan vergi meblağı ile bu Kanun maddeleri gereğince verilen fatura veya ithalatta KDV ödendiğini belirten evrak ve belgelere istinaden mahsup edilen olan vergi meblağı arasındaki farktır⁵⁹.

Azerbaycan Vergi Sisteminde uygulanan KDV'yi TTKDV olarak nitelendirebiliriz. TTKDV'de, yatırım malları için ödenmiş olan verginin tamamının, yatırım mallarının satın alındığı dönemde indirilmesine izin verilir. Bu sistemde, yatırımcılar üzerinde vergi yükünün kalmaması amaçlanır.

KDV'nin uygulamasında gelişmiş ülkelerin vergileme tecrübesinden yararlanılmış; ama bununla beraber ülkenin gelişim politikası da dikkate alınmıştır⁶⁰.

⁵⁹ Afet Mirzeyeva, **Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Hukuku**, Digesta Neşriyatı, Bakü, 2007, s. 231.

⁶⁰ Mobil Mecidov, “Modern Dönemde Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerin Geliştirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2008, s. 121.

KDV'nin konusu, Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içersinde malların sunulması, işlerin yapılması, hizmetlerin gösterilmesi ve ithal malların vergiye tabi olmasıdır.

KDV'nin mükellefi gibi kayıt yaptıran ve kayıtlı olması gereken şahıslar KDV'nin mükellefidirler. Kayıt olunan şahıslar kaydın yürürlüğe konulduğu andan itibaren vergi mükellefidirler. Azerbaycan Cumhuriyetine KDV'e tabi olan malları ithal eden şahıslar ithal edilen mallara göre KDV'nin mükellefi sayılırlar. Ayrıca, Vergi Mecellesinin 154.6 maddesine göre aksizli malların üreticileri KDV'nin mükellefi sayılır⁶¹.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesinin 164. maddesinde KDV'den istisnalar belirtilmiştir. Bunlar;

- Özelleştirilen devlet işletmelerinden satın alınan emlakın değeri, devlet mülkiyeti esasında kurulmuş kira işletmecilerin ödediği kira tutarı,
- Maliye hizmetlerin gösterilmesi,
- Milli veya yabancı dövizlerin gönderilmesi ve ithal edilmesi,
- İlkokul, ortaokul ve lise öğrencileri için kırtasiye ve kitaplar,
- Azerbaycan Cumhuriyetinin Milli Bankasının hesaplarında yerleştirilmesi için planlanan altın, döviz ve yurtdışında imal olunmuş madeni paralar, kâğıt paralar,
- Basın mensupları için gerekli olan malzemelerin alım satımı.

Yukarıdaki maddeden görüldüğü gibi bazı önemli alanlara KDV istisnaları yapılmıştır. Burada başlıca amaç, maddede adı geçen alanların geliştirilmesi ve onlara devlet desteğinin sağlanmasıdır. Örnek olarak, devlete mahsus şirketlerin özelleştirilmesi sürecinin hızlandırılması; uluslar arası ödemelerin kolaylaştırılması; eğitim sektöründe kullanılan kitap ve kırtasiye malzemelerine yatırımların teşviki gösterilebilir.

⁶¹ Veliyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 259-261.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesinin 165. maddesine göre aşağıda belirteceğimiz durumlarda KDV oranı sıfır (0) olarak dikkate alınır. Bunlar⁶²;

- Yabancı ũlkelerde görev yapan diplomatlar ve onların ailelerinin kişisel kullanımını için amaçlanan mal ve hizmetler,
- Yabancı ũlkelerden alınan karşılıksız mali yardımlar hesabına alınan ũrũnlerin ithali,
- Uluslararası yũk ve yolcu taşımacılığı.

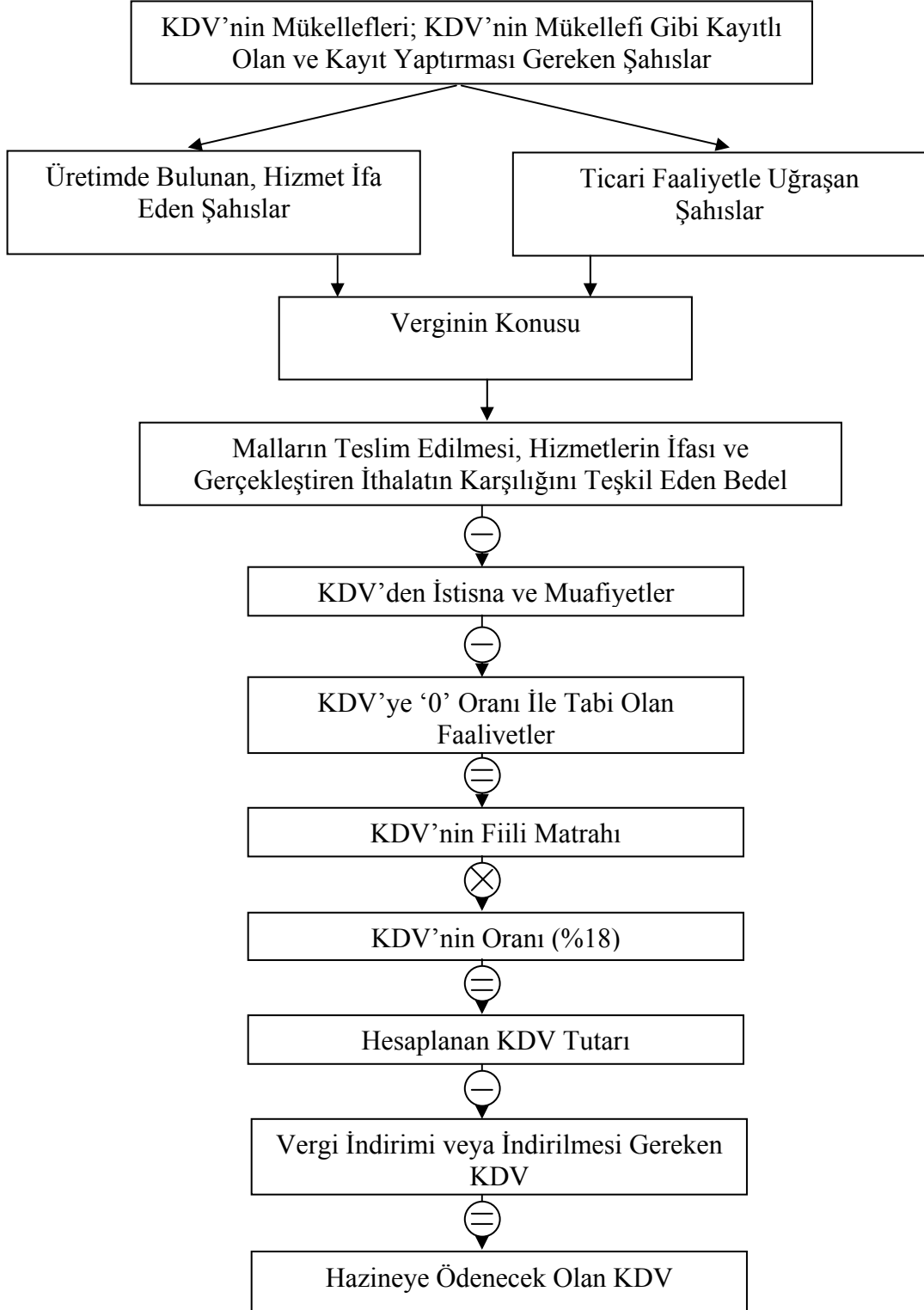
KDV'nin beyannamesi, her hesap dŕnemi için, hesap dŕneminden sonraki ayın 20'sine kadar verilir. Mũkellefler kayıtlı olduğu vergi dairesine aylık beyannamesini vermek ve beyanname verme sũresi içinde ŕdemek zorundadırlar⁶³.

Azerbaycan Cumhuriyeti bağımsızlığını kazandığı 1991 yılında KDV oranı %28 olarak uygulanmaktaydı. Daha sonra 1993 yılında bu oran %20'ye ve en son olarak ise 2001 yılında %18 olarak belirlenmiştir ve bu oran hala geçerliliğini korumaktadır⁶⁴.

⁶² Mirzeyeva, **a.g.e.**, s. 238.

⁶³ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 206.

⁶⁴ **A.e.**, s. 202.

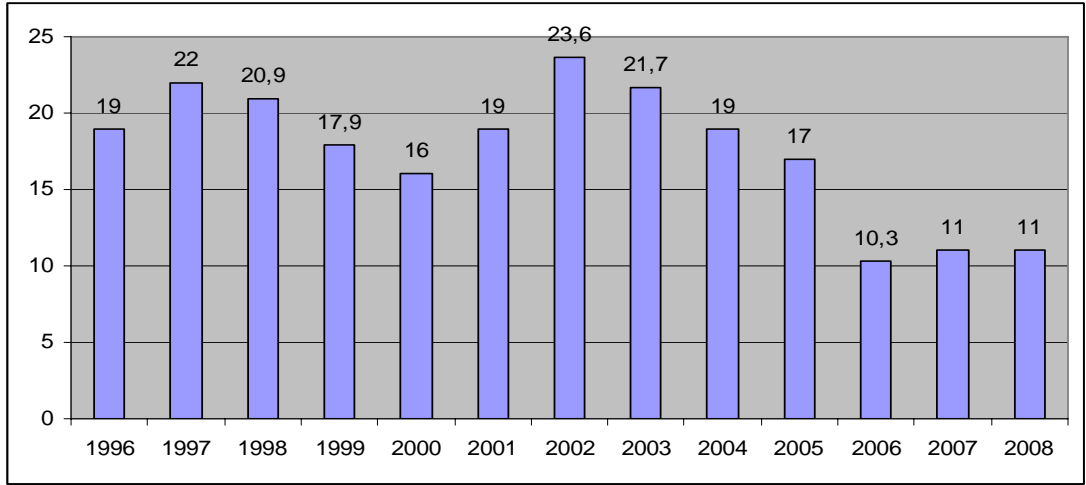


Şekil 4. KDV'nin Oluşum Şeması

Kaynak: Yaşar Kelbiyev ve diğerleri, **Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Grifli Neşriyatı, Bakı, 2001, s.171.

2.2.2.1.2. Katma Değer Vergisinin Bütçedeki Payı

Katma Değer Vergisi her zaman bütçenin esas gelir kaynağından biri olmuştur. Uzun bir süre KDV, vergi gelirleri içerisinde birinci sırada yer almaktaydı. 1996-2004 yıllar itibariyle vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirleri içerisindeki payının incelenmesi sonucu Katma Değer Vergisinin 1996 yılında bütçe gelirleri içerisindeki payının %19'dan 2002 yılında %23,6'a kadar yükseldiği görülmektedir. 2002 yılında Katma Değer Vergisi'nden gelen gelir 214,5 milyon Manat olmuştur ve toplam vergi gelirlerinin 1/3'ini oluşturmaktaydı. Bu, hem de KDV'nin bütçedeki payına göre tüm zamanların en yüksek rakamı idi. 2003 yılından itibaren katma değer vergisinin bütçedeki payı azalsa da her yıl bu vergiden gelen gelirlerin miktarı artmaktadır.



Grafik 3. Katma Değer Vergisinin Bütçedeki Payı (%)

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 21 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 21 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

2004 yılında KDV'sinden bütçeye 281,4 milyon Manat gelir dâhil edilmiştir⁶⁵. Fakat bu yıldan itibaren KDV'den gelen gelirler kurumlar vergisinin gerisinde kalmaktadır. 2006 yılında KDV'den bütçeye 425 milyon Manat gelir

⁶⁵ Gubat İbadoğlu, **Bütçe İşi**, Hazar Üniversitesi Yayınları, Bakü, 2006, s. 37-39.

sağlanacağı tahmin edilse de 400,5 milyon Manat dâhil edilmiştir. Bu ise son on yılın en aşağı göstergesidir. 2008 yılında ise KDV gelirleri artarak 1170 milyon Manat olmuştur.

Tablo 7: 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve KDV Gelirleri (milyon Manat)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe gelirleri	329	420	466	550	715	784	910	1221	1481	2055	3881	6007	10763
Vergi gelirleri	296	329	315	349	440	541	634	762	949	1281	2568	4549	5747
KDV gelirleri	63	93	97	98	114	149	215	266	281	346	401	670	1170
KDV gelirlerinin bütçedeki payı (%)	19	22	21	18	16	19	24	22	19	17	10,3	11	11
KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payı (%)	21	28	31	28	26	28	34	35	30	27	16	15	20

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 21 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 21 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Katma Değer Vergisinin devlet bütçesi gelirleri içerisinde önemli yere sahip olmasının nedeni vergi matrahının geniş olmasıdır. Bundan dolayı da vergi oranlarının indirilmesine rağmen vergi gelirleri her yıl artmaktadır. Şunu da söylemek gerekir ki, katma değer vergisinin oranı son on yılda %26'dan %18'e kadar indirilmişse de, vergi gelirleri yedi defa artmıştır.

2.2.2.2. Aksiz (Tüketim) Vergisi ve Aksiz Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.2.2.1. Aksiz Vergisi

1 Ocak 1992 yılından itibaren Azerbaycan Cumhuriyetinde aksiz vergisi uygulanmaktadır. Aksiz vergisinin konusu, Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde üretilen veya ithal edilen alkol, bira ve alkollü içeceklerin tüm çeşitleri, tütün mamulleri ve petrol ürünleri oluşturmaktadır.

Aksiz vergileri Azerbaycan'da uygulandığı zaman içerisinde aksizli malların listesi defalarca değişmiştir. Ancak her defasında bu listede alkollü içkiler ve tütün mamulleri yer almıştır.

Aksiz vergisine tabi olan faaliyetler⁶⁶;

- Azerbaycan arazisinde üretilen aksizli mallar,
- ithal malları için, Azerbaycan Cumhuriyeti Gümrük Mevzuatına bağlı olarak aksizli malların ithal edilmesidir.

Aksiz vergisi, malların satış fiyatına dâhil edilen vergidir. Azerbaycan'da üretilen söz konusu malların aksiz vergisi, bunların perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır⁶⁷.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesinin 188. maddesine göre aşağıdaki durumlarda aksiz vergisi alınmamaktadır.

- gerçek şahsın kendi tüketimi için 3 litre alkollü içkinin ve 3 karton sigaranın ithali,
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde transit olarak taşınan mallar,

⁶⁶ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 209.

⁶⁷ A.e., s. 218.

- tekrar ihraç edilmek kaydıyla, malların Azerbaycan arazisine geçici ithali,
- tekrar ihraç için bulundurulmuş ve ipoteği bulunan mallar.

Aksiz vergisinin vergileme dönemi bir aydır. Aksizli mallar üretildiğinde her hesap dönemi için vergiye tabi işlemler için vergiler, hesap döneminden sonraki ayın 20'sinden önce ödenmelidir⁶⁸.

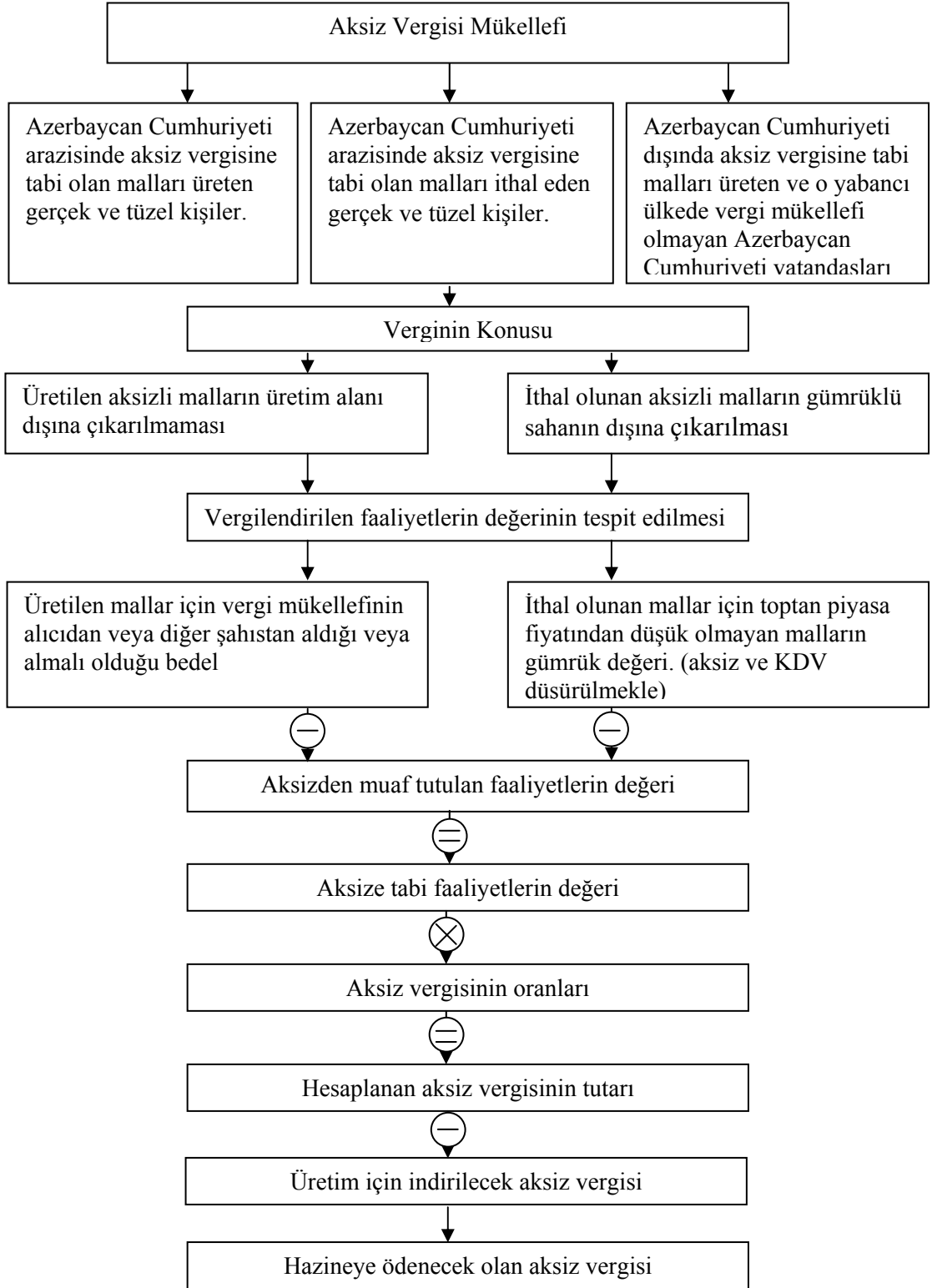
Aksizli mallar ithal edildiğinde vergiler gümrük idaresi tarafından beyanname esasında alınmaktadır⁶⁹.

Aksiz vergisine tabi malları aksiz vergisinin göstericisi olan "marka"sız ithal etmek, depolamak veya satmak yasaktır ve devlet hesabına el konulmaktadır. Aksizli malların markalanmasının denetimi, vergi idareleri tarafından gerçekleştirilmektedir⁷⁰.

⁶⁸ A.e., s. 214.

⁶⁹ Arif Şekereliyev ve Mihraban Hamidova, **Gümrük İşinin Teşkil ve İdare Edilmesi**, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2006, s. 88-89.

⁷⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 215.

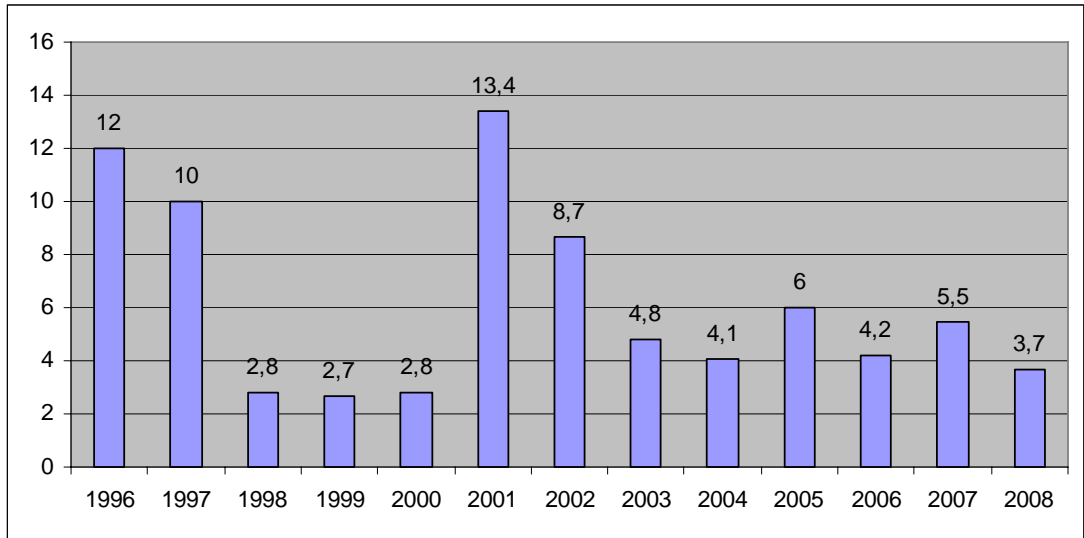


şekil 5: Aksiz Vergisinin Oluşum şeması

Kaynak: Yaşar Kelbiyev ve diğerleri, **Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2001, s. 193.

2.2.2.2.2. Aksiz Vergisinin Bütçedeki Payı

Bütçe gelirlerinin oluşmasında Aksiz Vergisinin payı, çok değişkendir. 1996 yılında aksiz vergisinin bütçe gelirlerindeki payı %12 iken, bu rakam 1998-2000 yılında %3'lük barajı bile geçmiyordu. 2001 yılında tekrar artmaya başlayarak aksiz vergisinin bütçedeki payı %13,4 olmuştur ki, 104,6 milyon Manat demektir. Aynı yıl aksiz vergisi payına göre bütçe gelirlerinde KDV ve kurumlar vergisinden sonra üçüncü sıradaydı. Daha sonraki yıllarda ise aksiz vergisinin bütçedeki ağırlığı azalma eğilimi göstermiştir⁷¹.



Grafik 4: Aksiz Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%)

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 22 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 22 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Son iki yılda Aksiz Vergisi, bütçe gelirlerindeki payına göre dördüncü sırada gelmektedir. 2006 yılında aksiz vergisinden bütçeye 164 milyon Manat gelir dâhil edilmiştir. 2007 yılında ise tahmin edilen aksiz vergisi gerçekleşmiş ve bütçeye 331 milyon Manat dâhil olmuştur ki, bu da 2006 yılı gelirlerine göre 167 milyon Manat daha fazladır.

⁷¹Nurpaşa Novruzov ve Hanoğlan Hüseyinov, **Maliye**, Kooperasiya Neşriyatı, Bakü, 2007, s. 176-177.

Tablo 8: 1996–2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Aksiz Vergisi Gelirleri (milyon Manat)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe gelirleri	329	420	466	550	715	784	910	1221	1481	2055	3881	6007	10763
Vergi gelirleri	296	329	315	349	440	541	634	762	949	1281	2568	4549	5747
Aksiz vergisi gelirleri	40	41	13	15	20	105	80	58	61	121	164	331	396
Aksiz vergisi gelirlerinin bütçedeki payı (%)	12	10	2,8	2,7	2,8	13	8,7	4,8	4	6	4,2	5,5	3,7
Aksiz vergisinin vergi gelirleri içersindeki payı (%)	14	13	4,1	4,3	4,5	19	13	7,6	6,4	9,5	6,4	7,3	6,9

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 22 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 22 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

2.2.2.3. Yol Vergisi ve Yol Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.2.3.1. Yol Vergisi

Azerbaycan’da “Yol Vergisi Kanunu” 1996 yılının Şubat ayında kabul edilmiştir. Yol vergisinin konusunu, Azerbaycan Cumhuriyetinin arazisine giren yabancı devletlerin ve de ülke arazisinde şahısların mülkiyetinde veya kullanımında olan nakil araçları oluşturmaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyetinin arazisine giriş yapan ve bu araziden yolcuların ve yük taşınması için kullanılan nakil vasıtalarının sahipleri olan dar mükellef kurumlar ve dar mükellef gerçek kişiler, yol vergisinin mükellefleridir⁷².

Yol vergisinin hesaplanmasında, nakil araçlarının çeşidi, yük taşıma kapasitesi, koltuk sayısı, aracın ağırlığı, Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde kaldığı süre ve tehlikeli yüklerin taşınması gibi özellikler dikkate alınmaktadır.

Tablo 9: Otobüsler İçin Koltuk Sayıdan ve Azerbaycan Cumhuriyetinde Kaldığı Süreden Alınan Yol Vergisi (2008)

Ülke arazisinde kaldığı süre	Koltuk sayısı 12'ye kadar	Koltuk sayısı 30'a kadar	Koltuk sayısı 31 ve daha fazla
1 gün için	15 ABD doları	20 ABD doları	25 ABD doları
2 haftaya kadar	30 ABD doları	40 ABD doları	50 ABD doları
1 aya kadar	100 ABD doları	140 ABD doları	175 ABD doları
3 aya kadar	300 ABD doları	400 ABD doları	500 ABD doları
1 yıla kadar	1050 ABD doları	1400 ABD doları	1750 ABD doları

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesi, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 229.

Yabancı ülkelerin nakil araçları Azerbaycan Cumhuriyetinin gümrük arazisine giriş yaptığında gümrük idareleri tarafından tahsil edilir ve bir iş günü içerisinde devlet bütçesine ödenir⁷³.

2.2.2.3.2. Yol Vergisinin Bütçedeki Payı

Yol vergisinden gelen gelirlerin en yüksek rakamı 1999 yılında gerçekleşerek 18,17 milyon Manat olmuştur ki, bu da bütçe gelirlerinin %3,3'ü demektir. 2000 yılında yol vergisinden gelen gelirler azalma eğilimi göstermeye başlayarak 2004 yılında 1,2 milyon Manat'a kadar gerilemiştir. Bu ise bütçe gelirlerinin %0,5'i bile değildir. 2005 yılından itibaren gelirler tekrar artmaya başlayarak bütçeye 9 milyon

⁷² Mirelem Heslenli, **Vergiler**, Gerb-Serg Yayınevi, Bakü, 1998, s. 267-270.

⁷³ Şekereliyev ve Hamidova, **a.g.e.**, s. 88-89.

Manat dâhil edilmiştir. 2007 yılında ise yol vergisinden gelen gelirler artarak 17 milyon Manat olmuştur.

Tablo 10: 1996-2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Yol Vergisi Gelirleri (milyon Manat)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe gelirleri	329	420	466	550	715	784	910	1221	1481	2055	3881	6007	10763
Vergi gelirleri	296	329	315	349	440	541	634	762	949	1281	2568	4549	5747
Yol vergisi gelirleri	6	7,4	10	18	17	—	—	1	1	9	10	17	27
Yol vergisi gelirlerinin bütçedeki yeri (%)	1,8	1,8	2,1	3,3	2,4	—	—	0,09	0,08	0,4	0,3	0,3	0,3
Yol vergisi vergi gelirlerinin içersinde yeri (%)	2	2,3	3,1	5,2	3,8	—	—	0,14	0,13	0,7	0,4	0,4	0,5

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 22 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 22 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

2.2.2.4. Maden Vergisi ve Maden Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.2.4.1. Maden Vergisi

Azerbaycan'da Maden Vergisi Kanunu 1995 yılında kabul edilmiştir. Maden vergisinin konusunu, Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde ve Hazar Denizinin Azerbaycan'a ait olan kısmındaki yeraltı kaynakları oluşturmaktadır.

Maden vergisi mükellefleri, Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde yeraltı kaynakları çıkaran gerçek ve tüzel kişilerdir⁷⁴.

Maden Vergisi, yeraltı servetlerinin çeşidine bağlı olarak, onların toptan fiyatı üzerinden Tablo 5’de gösterilen oranlarda tarh edilmektedir.

Tablo 11: Maden Vergisinin Dereceleri

Maden vergisinin uygulandığı yer altı kaynakları	Maden vergisinin oranları %
Ham petrol	26
Doğal gaz	20
Filiz madenleri — tüm çeşit malzemeler	3

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesi, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 233.

Maden vergisinde vergileme dönemi bir takvim ayıdır. Maden vergisi mükellefleri, her bir hesap ayından sonraki ayın 20’sinden önce vergi dairelerine beyannamelerini verirler; vergilerini öderler⁷⁵.

Maden vergisi devlet bütçesi gelirdir. Yerel nitelikli inşaat malzemelerinin kullanımına göre maden vergisi ise yerel (belediye) bütçenin gelirdir. Yerel nitelikli inşaat malzemelerine tuğla-seramik kiler, inşaat kumları, çakıl taş hammaddesi dâhil edilir⁷⁶.

2.2.2.4.2. Maden Vergisinin Bütçedeki Payı

Dolaysız vergiler arasında olan maden vergisi, bütçe gelirleri içindeki yerli kurumlar vergisi ve gelir vergisinden sonra üçüncü sırada gelmektedir⁷⁷. 1996 yılında maden vergisi geniş bir şekilde uygulanmaya başlamış ve aynı yıl maden vergisinin

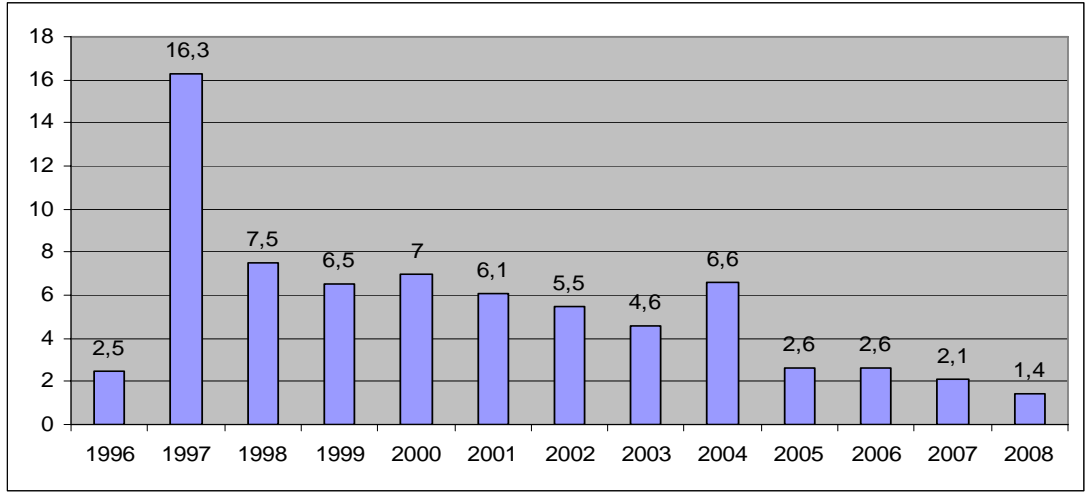
⁷⁴ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 232.

⁷⁵ **A.e.**, s. 235.

⁷⁶ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 415.

⁷⁷ İbadoğlu, **a.g.e.**, s. 39-40.

payı %2,5 veya 8,4 milyon Manat olmuştur. 1997 yılında maden vergisini payı birden-bire %16,3'e yükselmiştir. Aynı yıl maden vergisinde gelirler 68,4 milyon Manat olmuştur ki bu da öteki yıldan 8 defa çoktur. Bu artışın nedeni olarak o dönemde Hazar denizinde yeni petrol madenlerinin bulunması sonucu maden vergisinin matrahındaki büyümeyi gösterebiliriz.



Grafik 5: Maden Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%)

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 23 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 23 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Bu artışlara rağmen, 1998 yılında maden vergisinin payı %10'luk oranı geçmemiştir. 2003 yılında maden vergisinin payı %4,6'a kadar inmiş ve o yılın tahmini tutar 128 milyon Manat'a karşı devlet bütçesine toplam 56,8 milyon Manat dâhil olmuştur. 2004 yılında maden vergisinden gelen gelirler 1 yıl öncesiyle kıyasladığımızda %72'lik bir artışın olduğu görülmüşse de, 2005 yılında vergi gelirleri 59,4 milyon Manat olmuştur ki, bu bütçe gelirlerinin %2,6'sı demektir. 2006 yılında vergi tahmininin %100'ünün gerçekleşmesine rağmen maden vergisinin bütçedeki yeri değişmemiştir. Maden vergisinden sağlanan hâsılat sonraki yıllarda da artım göstermiş ve 2008 yılında devlet bütçesine 148 milyon Manat aktarılmıştır.

2.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Vergilemede ödeme gücünün göstergelerinden biri olarak kabul edilen diğer bir unsur servet olmaktadır.

Servet vergileri, özel mülkiyet haklarının olduğu kapitalist ve karma ekonomilere özgü bir vergi türüdür⁷⁸. Piyasa ekonomisinin halen tam olarak gelişmediği ve mülkiyet haklarının benimsenmediği geçiş ekonomilerinde servet üzerinden alınan vergilerin payı cüzi olmaktadır. Nitekim Azerbaycan Vergi Sistemi'nde de servet vergilerinden sağlanan hâsılat oldukça düşüktür. Azerbaycan'da uygulanan servet vergileri; emlak vergisi ile toprak vergisi olmaktadır. Aşağıda bu iki vergi ayrı ayrı incelenmiştir.

2.2.3.1. Tüzel Kişilerin Emlak Vergisi ve Emlak Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.3.1.1. Tüzel Kişilerin Emlak Vergisi

Azerbaycan'da "Emlak Vergisi Kanunu" 3 Mart 1995 yılında kabul edilmiştir. Ama bu vergi 1 Ocak 1992 yılından beri uygulanmaktadır. Emlak vergisinin mükellefleri tüzel ve gerçek kişilerdir.

Emlak vergisinin konusunu, tüzel kişilik oluşturan kurumların, (sigorta şirketleri, bankalar ve kredi kurumları dâhil) yabancı sermayeli kurumlar, uluslar arası şirketler ve bunların şube ve acenteleri ile yabancı tüzel kişilerin büro, acente ve temsilcilerinin bilânçosunda yer alan demirbaşları oluşturmaktadır. Vergi Mecellesinin 197. maddesi emlak vergisinin konusunu aşağıdaki gibi düzenlemektedir.

- Tüzel kişilik oluşturan müesseselerin bilânçolarında yer alan otomobil araçları;

⁷⁸ Edizdoğan, a.g.e., s. 285.

- Tüzel kişilik oluşturan müesseselerin bilânçolarında yer alan demirbaşların yıllık ortalama değeri;
- Azerbaycan Cumhuriyeti'nde dar mükellefiyete tabi tüzel kişilik oluşturan kurumların temsilciliklerinin, sadece temsilciliklere ait demirbaşlarının yıllık ortalama değeri;
- Tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin mülkiyetinde olan ve Azerbaycan Cumhuriyeti hudutları içinde yer alan bina ve sabit inşaatlar, aynı zamanda bulunduğu ülkeye ve kullanılıp kullanılmamasına bakılmaksızın tam mükellef gerçek kişilere ait otomobil, deniz ve hava nakil araçlarının değeri.

Devlet kurumları, bütçe teşkilatları ve yerel yönetim kurumları, Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası ve ona bağlı kurumlar, devlet fonları ve kamuya yararlı dernekler, emlak vergisi ödemekten muaf tutulmuştur⁷⁹.

Emlak vergisinin tarh ve tahsili vergi mükellefinin gerçek ve tüzel kişi olmasına göre değişmektedir.

Gerçek kişilerin mülkiyetinde olan binalara ait emlak vergisi, binanın bulunduğu yerin belediyesi tarafından hesaplanmaktadır. Deniz ve hava nakil araçlarının vergisi, bu araçların kayıtlı olduğu teşkilatlar tarafından verilen bilgiler esasında her yıl 1 Ocak tarihine göre hesaplanmaktadır⁸⁰.

Gerçek kişiler emlak vergisini buldukları belediyelere Haziran ayının 1'ine kadar vermek zorunda oldukları beyanname esasında 2 defaya mahsus şekilde; ilgili yıl için Ağustos ayının 15'i ve Kasım ayının 15' gibi iki eşit taksitte ödemektedirler⁸¹.

Tüzel kişilerin vergileme dönemi takvim yılıdır. Hesap dönemi için devlet bütçesine ödenecek olan vergi tutarı, hesap dönemi içerisinde önceden hesaplanmış

⁷⁹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 220.

⁸⁰ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 404.

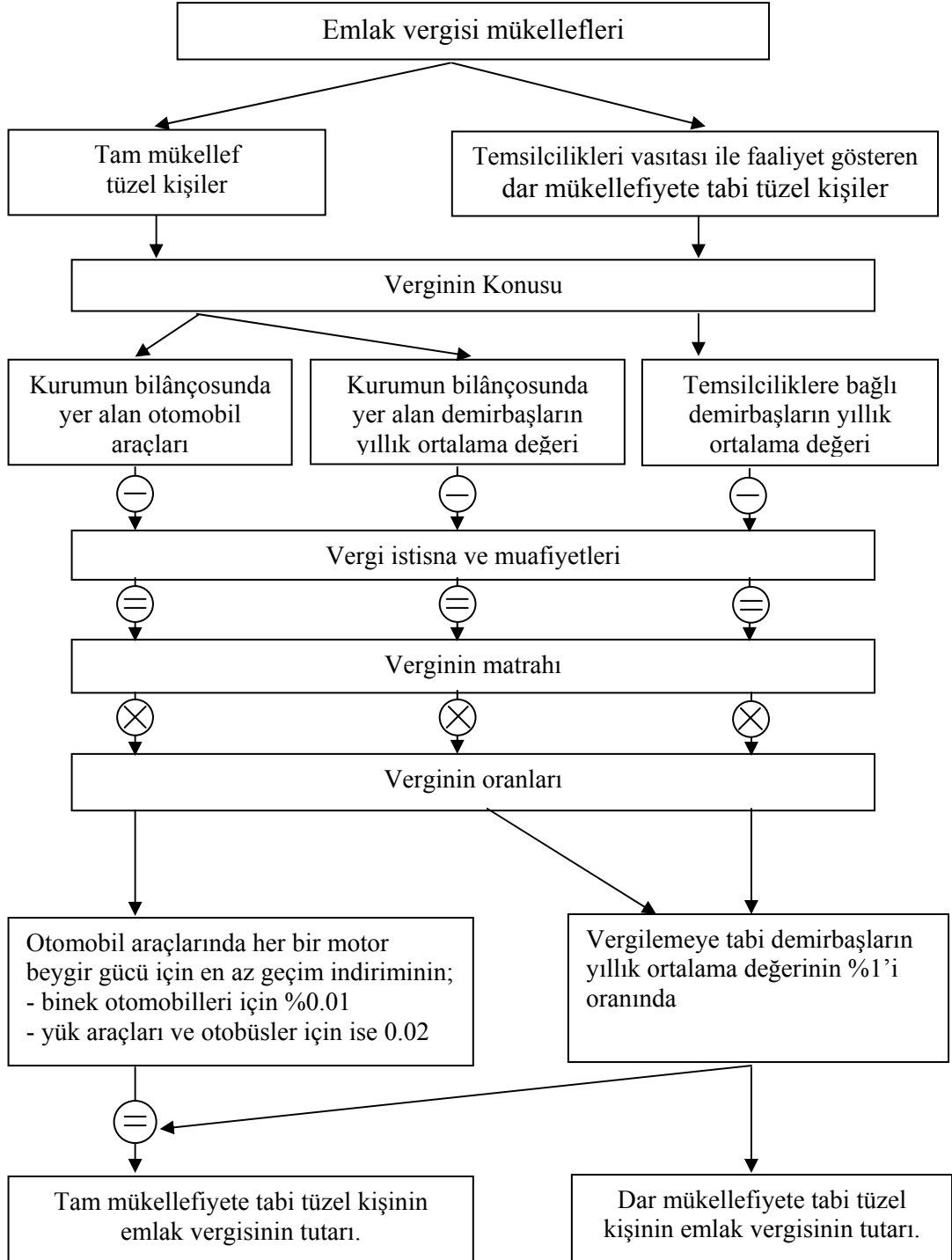
⁸¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 222.

ödemeler dikkate alınarak belirlenir. Emlak vergisi ödeyicileri cari vergi ödemeleri gibi her üç aylık dönemin ikinci ayının 15'ini geçmeden, önceki yıla ait vergi tutarının %20'si oranında peşin olarak vergiyi öderler⁸².

Kurumlar, emlak vergisinin yıllık beyannamesini hesap yılından sonraki yılın Mart ayının 31'ne kadar vergi dairesine verirler⁸³.

⁸² A.e.

⁸³ A.e., s. 223.



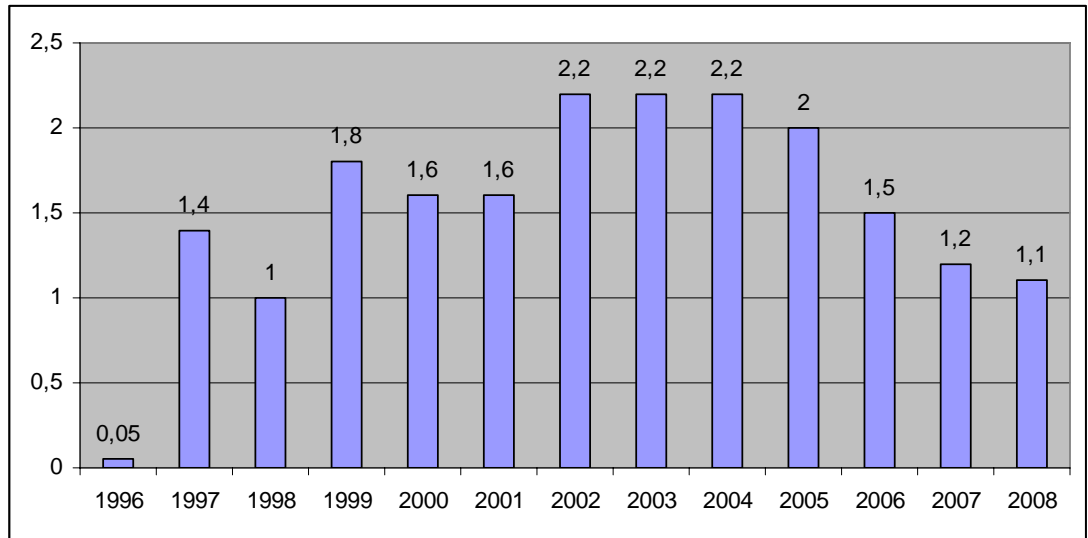
Şekil 6. Tüzel Kişilerin Emlak Vergisinin Şeması

Kaynak: Yaşar Kelbiyev ve diğerleri, **Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Grifli Neşriyatı, Bakı, 2001, s. 243.

2.2.3.1.2. Emlak Vergisinin Bütçedeki Payı

Uygulanmaya konulduğu ilk yıllarda emlak vergisinin devlet bütçesi gelirlerinin oluşmasındaki yeri o kadar da çok olmamıştır. Grafik 6’da görüldüğü gibi, 1996 yılında emlak vergisinin bütçedeki payı %1 bile olmamıştır. Lakin bu yıldan sonra bu vergiden gelen gelirler tam 33 defa artarak 5,6 milyon Manat olmuştur ki, bu da bütçe gelirlerinin %1,4’u demektir.

2000 yılından itibaren gerçek kişilerin emlak vergisi yerel bütçelere ödenmeye başlanmışsa da emlak vergisi gelirleri azalmamıştır⁸⁴.



Grafik 6: Emlak Vergisinin Bütçe Gelirlerindeki Payı (%)

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 24 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 24 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

⁸⁴Novruzov ve Hüseyinov, **a.g.e.**, s. 186.

Tablo 12: 1996-2008 Yılı Aralığında Bütçe Gelirleri, Vergi Gelirleri ve Emlak Vergisi Gelirleri (milyon Manat)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe gelirleri	329	420	466	550	715	784	910	1221	1481	2055	3881	6007	10763
Vergi gelirleri	296	329	315	349	440	541	634	762	949	1281	2568	4549	5747
Emlak vergisi gelirleri	0,17	6	5	10	12	13	20	27	32	40	56	73	113
Emlak vergisi gelirlerinin bütçedeki payı (%)	0,05	1,4	1	1,8	1,6	1,6	2,2	2,2	2,2	2	1,5	1,2	1,1
Emlak vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı (%)	0,06	1,8	1,6	2,9	2,7	2,4	3	3,5	3,4	3,1	2,2	1,6	2

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 24 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 24 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Emlak vergisi hâsılatı ön görülen miktardan her zaman fazla olmuştur. 2005 yılında emlak vergisi hâsılatı 40,4 milyon Manat olmuştur. 2008 yılında ise emlak vergisinden bütçeye 113 milyon Manat gelir elde edilmiştir ki, şu zamana kadar elde edilen en yüksek rakamdır. Gelirlerin miktarı artsa da bütçedeki payı, sadece %1,1 olarak gerçekleşmiştir.

2.2.3.2. Tüzel Kişilerin Toprak Vergisi ve Toprak Vergisinin Bütçedeki Payı

2.2.3.2.1. Tüzel Kişilerin Toprak Vergisi

02.02.1993 yılından itibaren Azerbaycan Cumhuriyetinde “ Toprak Vergisi” uygulanmaya başlamıştır. Gerçek ve tüzel kişilerin Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları

içinde mülkiyetinde veya kullanımında olan toprak arazileri, toprak vergisinin konusunu oluşturmaktadır⁸⁵.

Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde mülkiyetinde veya kullanımında toprak alanı olan gerçek kişiler ve müesseseler toprak vergisi ödeyicileridir⁸⁶.

Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesinde toprak vergisi ile ilgili bir sıra vergi indirimleri dikkate alınmıştır. Aşağıda belirteceğimiz topraklar, toprak vergisine tabi değildiler. Bunlar⁸⁷;

- Yaşam alanlarında ortak kullanılan topraklar,
- Azerbaycan Cumhuriyeti Savunma Bakanlığı, Milli İstihbarat Bakanlığı, İç İşleri Bakanlığı ve diğer kurumlar için ayrılmış topraklar,
- Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları boyunca denetleme amacıyla ayrılmış topraklar,
- Üretim alanına girmemiş devlet, orman ve su fonu toprakları, Hazar denizinin Azerbaycan'a ait olan kısmının altındaki topraklar.

Toprak vergisinde vergi oranları hem tüzel kişiler hem de gerçek kişiler için aynıdır. Tüzel kişilerin toprak vergileri devlet bütçesinin; gerçek kişilerin toprak vergisi ise yerel (belediye) bütçenin geliridir⁸⁸.

Tüzel kişilerin toprak vergisi, kendileri tarafından hesaplanarak ödenmektedir. Vergi toprağın ölçüsüne ve verginin oranına esasen her yıl hesaplanmaktadır. Tüzel kişiler, her yıl Mayıs ayının 15'ine kadar üzerinden vergi hesaplanacak toprak arazilerinin bulunduğu yerdeki vergi idaresine, beyan etmek zorundadır⁸⁹.

⁸⁵ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 225.

⁸⁶ **A.e.**

⁸⁷ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 412.

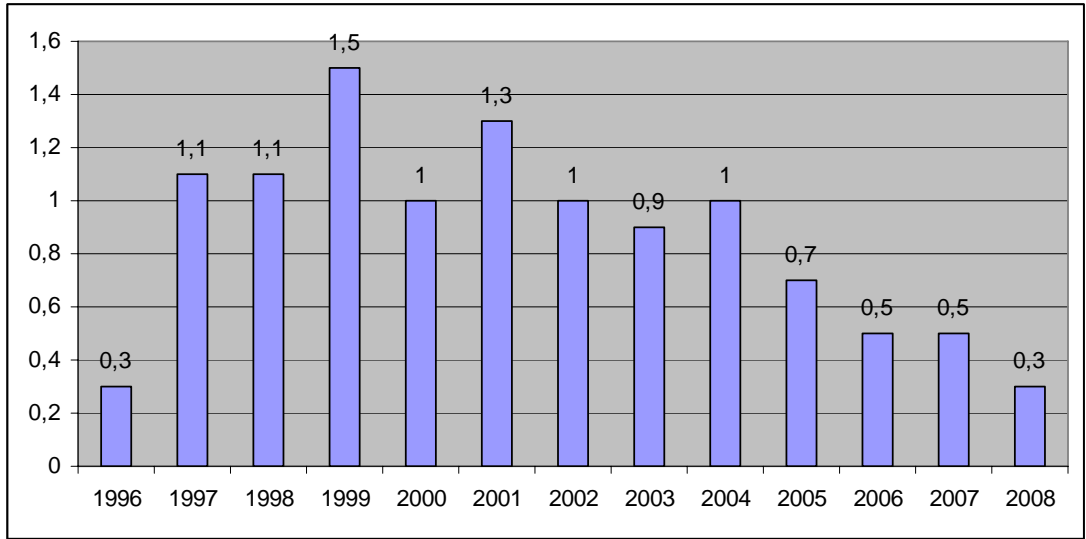
⁸⁸ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 227.

⁸⁹ Mail Rehimov, **Azerbaycan Devlet İktisadi Hayatını Tenzimleyen Kanunlar**, Azerbaycan Yayıncılık, Bakü, 1996, s. 205.

Gerçek kişiler ise toprak vergisini belediyelere ödemektedir. Her yıl Temmuzun 1'ne kadar gerçek kişilerin toprak vergisi hesaplanmakta ve 1 Ağustos'a kadar ödenmektedir⁹⁰.

2.2.3.2.2. Toprak Vergisinin Bütçedeki Payı

Emlak vergisi gibi toprak vergisinin de bütçe gelirlerinde yeri o kadar çok değildir. 1996 yılında toprak vergisinin payı, emlak vergisi gibi %1'i geçmezken 1996-1999 yıllarında toprak vergisinin hem payı hem de tutarı her yıl cüzi olarak artmış ve bu artışın sonucu olarak 1999 yılında toprak vergisi gelirleri 8,4 milyon Manat olmuştur. 2000 yılında gelirler biraz azalsa da, 2001 yılında tekrar artmaya başlamıştır.



Grafik 7: Toprak Vergisinin Bütçedeki Payı (%)

Kaynak: *Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 25 Ağustos 2009.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az, 25 Ağustos 2009.

* Rakamlar istatistik verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

2008 yılında devlet bütçesine toprak vergisinden 31 milyon Manat gelir aktarılmıştır ki, şu zamana kadar en yüksek rakam olsa da bütçe gelirlerinde yeri

⁹⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 227.

toplam %0,3 olmuştur⁹¹. Grafik 7’de görüldüğü gibi, her yıl toprak vergisinin payı azalmaktadır. Hem emlak vergisinin hem de toprak vergisinin bütçedeki yerlerinin düşük olma nedenlerinden biri halkın gelirlerinin istenilen seviyede olmaması ve vergi oranlarının düşük olmasıdır.

⁹¹ Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **Azerbaycan Rakamlarla**, Bakü, 2009, s. 123.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAJYCAN VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ, VERGİLEME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Mali Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi

Yeterlilik İlkesi: Vergilemede yeterlik ilkesine uyulmasının temel amacı kamu harcamalarını karşılamak için gerekli vergi gelirlerinin toplanmasıdır. Bir vergi sistemi yeterlilik ilkesi açısından değerlendirildiğinde dikkate alınması gereken husus vergi gelirleri ve kamu harcamaları arasındaki orandır. Bu oran yükseldikçe yeterlik ilkesinin de sağlandığı kanaatine varılabilir. Azerbaycan'daki duruma baktığımız zaman bu oranın 2005 yılında 0.59, 2006 yılında 0.67, 2007 yılında 0.74, 2008 yılında ise 0.54 olduğunu görmekteyiz¹. Bu sonuçlardan Azerbaycan'da vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranınının 2007 yılına kadar yükseldiği ama 2008 yılında petrol fiyatlarının düşmesi ile bu oranın azaldığını görmekteyiz. Bunun yanısıra yüksek boyutlara varan kayıt dışı ekonominin varlığı ve vergi kaçakçılığı, ele aldığımız yıllardaki oranların olması gerekenden daha düşük düzeyde kalmasına neden olmuştur.

Yukarıda söylediklerimizin yanı sıra yeterlilik ilkesinin gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde muafiyet, indirim ve istisnaların mümkün olduğu kadar az olması gerekmektedir. Bu açıdan Azerbaycan vergi sistemi değerlendirildiğinde muafiyet ve istisnalara çok yer verildiği görülmektedir ki, bu da yeterlilik ilkesiyle çelişmektedir.

Bu şekliyle Azerbaycan vergi sisteminde yeterlilik ilkesi bakımından ilerleme olduğunu ama bazı sorunlardan dolayı bu ilkenin yüksek seviyede gerçekleşmediği söylenebilir.

¹ Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, a.g.e., s. 123.

Esneklik İlkesi: Vergilemede esneklik ilkesinin vergi gelirlerinin değişen ekonomik koşullara uygun olarak değişmesini ifade ettiği bilinmektedir. Esnek bir vergi sistemi hem milli gelirdeki değişmelere uygun olarak değişmekte hem de konjonktürel dalgalanmalara karşı etkili olmaktadır. Vergilemenin gelir esnekliği aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır²:

$$y_t = \Delta t / t_0 : \Delta y / y_0$$

y_t – vergi sisteminin gelir esnekliği;

t – devletin vergi geliri;

y – milli gelir düzeyi.

Bu formüle uygun olarak Azerbaycan vergi sistemini değerlendirdikten sonra vergi sisteminin esnekliği hakkında sonuca varılabilir.

Vergi gelirleri 2005 yılında 1281, 2006 yılında 2568, 2007 yılında 4549, 2008 yılında 5746 milyon Manat³, Milli gelir ise uygun olarak 12525, 18746, 28360, 38005 milyon Manat olmuştur⁴. Bu verileri dikkate alarak yukarıdaki formüle uygun olarak Azerbaycan vergi sisteminin esnekliğini değerlendirelim. Son 3 yılda vergilemenin gelir esnekliği aşağıdaki gibi olmuştur:

$$1. \quad y_{t(2006)} = (2568-1281)/1281 : (18746-12522)/12522$$

$$y_{t(2006)} = 2.02$$

$$2. \quad y_{t(2007)} = (4549-2568)/2568 : (28360-18746)/18746$$

$$y_{t(2007)} = 1.5$$

$$3. \quad y_{t(2008)} = (5746-4549)/4549 : (38005-28360)/28360$$

$$y_{t(2008)} = 0.77$$

Görüldüğü gibi farklı yıllarda vergi sisteminin gelir esnekliği de farklı düzeyde olmuştur. İlk olarak 2006 yılındaki sonucun 2.02 düzeyinde olmasını vergi sisteminin esneklik düzeyinin net göstergesi olarak değerlendiremeyiz. Çünkü 2006

² Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, 9. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 227.

³ Bkz. s. 63.

⁴ Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **a.g.e.**, s. 61.

yılına kadar petrol şirketleri gelirleri giderlerinden az olduğu için kurumlar vergisi ödememekteydi; ama 2006 yılından itibaren söz konusu şirketler de kurumlar vergisine tabi tutulmuş ve kurumlar vergisi gelirleri %285 oranında yükselmiş ve bunun da etkisiyle toplam vergi gelirleri %100.5 oranında artmıştır. 2007 yılına baktığımız zaman vergilemenin gelir esnekliğinin 1.5 olarak gerçekleştiğini görmekteyiz. Ama 2008 yılında bu oran 0.77 olarak gerçekleşmiştir. Bunun sebebi olarak hem küresel krizin ülke ekonomisine etkisi hem de krizin bir sonucu olan petrol fiyatlarındaki düşüş gösterilebilir. Bu söylediklerimiz vergi gelirlerinin öngörülenin altında gerçekleşmesine sebep olmuştur.

Bu değerlendirmelerin bir sonucu olarak 2008 yılına kadar vergilemenin gelir esnekliği birden büyük olduğundan Azerbaycan vergi sisteminin esnek olduğu kanaatine varılabilir. Ama 2008 yılında gösterdiğimiz nedenlerden dolayı vergilemenin gelir esnekliği birin altında gerçekleşmiş, yani vergi gelirlerindeki artış milli gelirdeki artışı izleyememiştir.

Azerbaycan'da uygulanan çeşitli vergi türlerinin iktisadi dalgalanmalar karşısındaki durumunu değerlendirecek olursak ilk önce konjonktürel dalgalanmalar döneminde çeşitli vergilerin efektif talep üzerinde etkisinin farklı olduğunu dikkate almalıyız. Şöyle ki düz oranlı vergiler; esnekliğinin bire eşit olması ve marjinal vergi eğilimi değişmediği için efektif talep üzerinde dolayısıyla yapısal dalgalanmalar döneminde etkili olamamaktadır⁵. Yani otomatik istikrar sağlayıcı fonksiyona sahip değildir. Artan oranlı gelir vergisinin ise esnekliği birden büyük ve marjinal vergi eğilimi arttığı için otomatik istikrar sağlayıcı fonksiyonuna sahip olmakta ve konjonktürel dalgalanmalar döneminde etkili olmaktadır.⁶ Azerbaycan vergi sisteminde de gelir vergisi artan oranlı tarifeye hesaplanmakta ama gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki yeri düşük düzeyde olduğundan konjonktürel dalgalanmalar döneminde pek etkili olmayacağı düşünülebilir. Azerbaycan'da KDV, diğer satış vergileri ve kurumlar vergisi düz oranlı olduğu için istikrar sağlayıcı fonksiyonları oldukça önemsizdir.

⁵ Şener, a.g.e., s. 224-226.

⁶ A.e.

3.2. İktisadi Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi

Tarafsızlık İlkesi: Tarafsızlık ilkesine göre vergiler yükümlüler üzerinde aşırı bir yük oluşturmamalı ve ekonomiden soyutlanarak kendi amacı doğrultusunda kullanılmalıdır. Bu bakımdan Azerbaycan vergi sistemini değerlendirirsek tarafsız olmadığı sonucuna varabiliriz. Çünkü vergiler esas fonksiyonu olan devlete gelir sağlama fonksiyonunun yanında ekonomiye yön verilmesi, gelişme için gerekli olan sektörlerin kalkınması, ülke ekonomisine yabancı sermayenin çekilmesi⁷ gibi amaçlarla da kullanılmaktadır.

Bir vergi sistemi tarafsızlık ilkesi açısından değerlendirilirken ele alınması gereken diğer husus değerlendirilen vergi sisteminin veya o vergi sisteminde uygulanan vergilerin yükümlülerin iktisadi-mali durumlarını, etkin kaynak dağılımını nasıl etkilediğidir⁸. Azerbaycan vergi sistemini bu hususları dikkate alarak değerlendirdiğimiz zaman da tarafsızlık ilkesinin uygulanmadığını görebiliriz. Gelir vergisi artan oranlı tarifeye uygulanmaktadır⁹ ve bu nedenle de çalışma arzusu etkilenmektedir. Çünkü artan oranlı tarifede marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından yüksektir; ayrıca dik artan oranlı vergilerin çalışma arzusu ve tasarrufları olumsuz yönde etkilediği¹⁰ düşüncesinden hareketle Azerbaycan'da gelir vergisi tarifesinin bu bakımdan çalışma arzusunu, tasarrufları ve dolayısıyla yatırım ve üretimi olumsuz yönde etkileyebileceği kanaatine varılabilir; çünkü uygulanan iki vergi dilimi arasındaki fark yüksektir. Yani en alt dilim %14, en üst dilim ise %35'tir¹¹.

Kurumlar vergisi sermayenin sektörler arası hareketliliği, firma davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Aynı zamanda tüketici artığını azaltarak kaynakların optimal dağılımı üzerinde olumsuz etki oluşturmaktadır¹². Bu açıklamalardan genel

⁷ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 341-342.

⁸ Gökbunar, **a.g.e.**, s. 182.

⁹ Bkz. s. 58-59.

¹⁰ Şener, **a.g.e.**, s. 239-246.

¹¹ Bkz. s. 59.

¹² Şener, **a.g.e.**, s. 274-275.

olarak kurumlar vergisinin ve dolayısıyla Azerbaycan'da da uygulanan bu verginin de tarafsız olmadığı sonucuna varılabilir.

Bunun yanı sıra tüketim vergileri de tarafsız değildir. Çünkü uygulanan tüketim vergileri mevcut fiyat ilişkilerini bozmakta, tüketiciler üzerinde aşırı vergi yükü oluşturmakta ve dolayısıyla kaynak dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır¹³. Örneğin Azerbaycan'da aksiz adıyla uygulanan özel tüketim vergisi gelir sağlamanın yanında belli mallara olan talebi kısmak için kullanılmakta, dışsalıkların içselleştirilmesinde kullanılmakta; bu da kaynakların dağılımı üzerinde etkili olmaktadır. Aynı zamanda vergilendirilen malları kullanan mükellefleri refahlarını da etkilemektedir.

Azerbaycan'da kayıt dışı ekonominin varlığı ve vergilendirilememesi¹⁴, vergilemenin kayıtlı mükellefler aleyhine haksız bir durum oluşturmaya sebep olmaktadır. Bu bakımdan da vergi sisteminde tarafsızlık ilkesinin gerçekleşmediği kanaatine varabiliriz.

İktisadi Etkinlik İlkesi: İktisadi etkinlik ilkesine göre vergi sistemleri günün ekonomik koşullarına ve gereklerine uygun bir biçimde düzenlenmelidir¹⁵. Bunun yanı sıra büyümeyi teşvik edebilecek¹⁶, konjonktür ve istihdam politikasını etkileyebilecek bir yapıya sahip olmalıdır¹⁷. Azerbaycan vergi sistemini bu bakımdan değerlendirmeye çalışalım. İlk olarak KDV'nin varış yeri ilkesine göre uygulanmasını günümüzde önem arz eden çifte vergilendirme sorununun çözümü ve uluslararası piyasada rekabetin ülke lehine işlemesi yönünde yapılmış bir uygulama olarak değerlendirebiliriz.

Gelir vergisine baktığımızda daha önce de değindiğimiz gibi Azerbaycan'da bu verginin dik artan oranlı olmasından dolayı ikame etkisinin ağır basacağı, yani

¹³ A.e., s. 290.

¹⁴ Elşen Bağırzade, "Azerbaycan Ekonomisinde Kara Para Aklanması Problemleri", (A), **İktisadiyat ve Audit Dergisi**, Sayı 14, Eylül 2008, s. 12.

¹⁵ Gökbunar, a.g.e., s. 183.

¹⁶ Pehlivan, a.g.e., s. 155.

¹⁷ Gökbunar, a.g.e., s. 183.

çalışma arzusunun olumsuz yönde etkileneceği kanaatine varılabilir. Bu durumun istihdamı, üretimi ve dolayısıyla GSYİH'yi olumsuz yönde etkileyeceği sonucuna varılabilir. Genel olarak artan oranlı gelir vergisinin gelir esnekliği birden büyük olduğu için konjonktürel dalgalanmalar döneminde etkili olmaktadır. Ama Azerbaycan'da artan oranlı tarifeye uygulanmasına rağmen gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı düşük olduğu için ekonomik dalgalanma dönemlerinde pek etkili olamayacağı düşünülebilir.

Ülkemizde araştırma geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamaların kurumlar vergisi matrahından indirilmesi¹⁸ ekonomik gelişmeyi teşvik etme yönünden olumlu uygulamadır. Bunun yanı sıra bölgesel kalkınmaya yönelik olarak Azerbaycan devleti değişik kurumlar vergisi oranı uygulayabilir. Bu uygulama eğer suiistimal edilmezse, uygulama sürecinde etkin denetim mekanizmasına tabi tutulursa, ülke ekonomisinin kalkınması açısından olumlu bir etki oluşturur.

Genel olarak vergi sistemine baktığımız zaman devlet vergileri mali amacının yanında günün gereklerine uygun olarak, ekonomik kalkınmaya yönelik olarak da kullanılmaktadır. Ama kanaatimizce uygulanan artan oranlı gelir vergisi daha önce de söylediğimiz olumsuz nedenlerinden dolayı etkinliği zedelediği sonucuna varılabilir.

3.3. Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi

Adalet İlkesi: Birey ve grupların zamana göre değişiklik gösteren siyasal ve sosyal anlayışları vergilemede adaletin ne olduğu, nasıl sağlanması gerektiği, hususunda belirsizliklerin mevcut olmasına sebep olmaktadır¹⁹. Bunun yanı sıra vergilerin mükellefler arasında eşit şekilde dağılması vergi adaletini sağlama bakımından önemli husustur. Bunun sağlanması için bazı teknikler kullanılarak mükelleflerin ödeme gücüne ulaşılabilmektedir. Bu tekniklerin Azerbaycan'da nasıl

¹⁸ Bkz. s. 66.

¹⁹ Akdoğan, a.g.e., s. 196.

uygulandığını değerlendirdikten sonra Azerbaycan vergi sisteminde adalet ilkesine ne düzeyde uyulduğu kanısına varılabilir. Bunlar sırasıyla:

- Artan oranlı gelir vergisi uygulaması Azerbaycan’da uygulanmaktadır²⁰;
- İnsanların yaşamlarını sürdürmesi için gerekli belli miktarda gelir vergiye tabi tutulmamaktadır ama bu indirim geliri belli miktara kadar olan mükelleflere uygulanmaktadır²¹;
- Mükelleflerin ailevi ve kişisel durumları dikkate alınarak gelir vergisi hesaplanırken indirimler yapılmaktadır²².

Bu uygulamalarla vergilemede adaletle yaklaşıldığı düşünülebilir ama bazı sorunların varlığı Azerbaycan vergi sisteminde adalet ilkesinin gerçekleşmesini önlemektedir. Bu sorunlar yasal ve gayri yasal sorunlar olarak sıralanabilir. Gayri yasal sorunlara vergi kaçakçılığı, %60'lara varan kayıt dışı ekonomi²³ ve kayıt dışı istihdamın varlığı gösterilebilir. Vergi yükümlülerini kayıt dışılığa iten sebeplerin başında Vergi Mecellesi'nin karmaşıklığı, toplumda vergi bilinci ve kültürünün zayıflığı, vergi yönetim ve denetiminin yetersizliği, monopollaşmanın varlığı gelmektedir. Yasal sorunlara ise vergi muafiyet ve istisnalarının çokluğu, vergiden kaçınma, ayırma kuralının, bazı istisnalar dışında, uygulanmaması dâhildir. Bunun yanı sıra Azerbaycan’da uygulanmakta olan sadeleştirilmiş verginin tarh ve tahsili mükellefin beyanına dayanarak yapılmadığı için kayıt dışını teşvik etmekte ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesine yol açmaktadır²⁴.

Bu değerlendirmelerimizden Azerbaycan vergi sisteminde adalet açısından uygulamaların olduğunu; ama yukarıda belirtilen sorunlardan dolayı adaletin

²⁰ Bkz. s. 59.

²¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 143-148.

²² **A.e.**

²³ Elşen Bağırzade, “Azerbaycan’da Kayıt Dışı Ekonominin Kayıt İçine Alınması Gerekliliği”, (B), **Rüblük Nezeri ve Elmi-Praktiki Dergisi**, Sayı 4, 2008, s. 155.

²⁴ İlhami Söyler, “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 209, Şubat 2006, s. 33-35.

zedelendiği ve istenilen düzeyde gerçekleşmediği; sistemde adaletsizliğin daha belirgin bir düzeyde olduğu sonucuna varılabilir.

Bu sorunları önlemek ve daha adaletli bir vergi sistemine ulaşmak için toplumun vergi bilincinin yükseltilmesi yönünde faaliyetler yapmak, vergi idaresinin etkinliğini artırmak²⁵, sermaye ve emek gelirlerini farklı oranlarda vergilendirilmesini gerektiren ayırma ilkesinin uygulanmasını²⁶, muafiyet ve istisnaların mümkün olduğunca düşük düzeyde tutulması gerektiği söylenebilir²⁷.

Genellik İlkesi: Devlet tarafından sunulan hizmetler toplumsal fayda sağlamak ve ülke sınırları içinde bulunan herkes, bundan yararlanmaktadır. Bu hizmetleri sunmak için devletin yaptığı harcamaları karşılamak için gerekli vergi yüküne ülkede yaşayan herkesin ödeme gücüne göre katılması, genellik ilkesinin gerektirdiği bir husustur²⁸.

Azerbaycan'daki duruma baktığımız zaman genellik ilkesi ile bağlı olarak herkesin kanunla belirlenmiş vergileri ödemekle yükümlü olduğu Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası'nda belirtilmiştir²⁹. Bunun yanı sıra Vergi Mecellesi'nde vergilemenin eşitlik ve genellik ilkesine esasen yapılmasının gerekli olduğu belirtilmiştir³⁰. Ama buna rağmen uygulamada genellik ilkesine tam olarak uyulmadığı söylenebilir. İlk olarak vergi sisteminde sosyal-ekonomik, mali ve idari bir sıra sebepten dolayı yüksek oranda muafiyet, indirim ve istisnalar yapıldığından genellik ilkesi zedelenmektedir. İkinci önemli sorun ise mükelleflerin yasal ve yasal olmayan yollarla vergi yüklerini azaltmağa çalışması ve bunun da yüksek boyutlara ulaşmasıyla söz konusu ilkedeki uzaklaşmasıdır.

²⁵ Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", **Bankacılar Dergisi**, Sayı 41, Haziran 2002, s. 45.

²⁶ Orhaner, **a.g.e.**, s. 164.

²⁷ Pehlivan, **a.g.e.**, s. 159.

²⁸ Bkz. s. 31-32.

²⁹ **Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası**, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 20.

³⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 5.

Eşitlik İlkesi: Bir vergi sisteminde vergi yükünün mükelleflerin ailevi ve ekonomik durumu dikkate alınarak adaletli ve dengeli dağılması bakımından eşitlik ilkesi önem arz etmektedir. Bu ilke mükelleflerin ödeme gücünü dikkate alarak vergilendirilmesini öngörmektedir. Vergilemede eşitlik yatay ve dikey eşitlik bakımından ele alınmaktadır³¹. Azerbaycan vergi sistemini bu bakımdan değerlendirdiğimizde, aynı gelir düzeyine sahip kişilerin aynı şekilde vergilendirildiğini görmekteyiz. Ama Vergi Mecellesi'nde gelir ekonomik anlamda tanımlanmadığı için ve çok sayıda muafiyet ve istisnaların olmasından dolayı yatay eşitlik ilkesi uygulanamamaktadır. Artan oranlı tarifenin uygulanmasıyla da dikey eşitliğin sağlanmasına çalışılmakta ama kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının varlığı, dikey eşitlik kuralının da gerçekleşmesini önlemektedir.

Ödeme Gücü İlkesi: Vergilemede adaletin sağlanması bakımından ödeme gücü ilkesi önem arz etmektedir. Ödeme gücüne, kişilerin asgari yaşam düzeyini sürdürebilmesi için yeterli gelirin vergi dışı bırakılması, artan oranlı vergi tarifesi, emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranda vergilendirilmesini öngören ayırma ilkesi gibi tekniklerin uygulanmasıyla ulaşılmaya çalışılmaktadır. Azerbaycan vergi sistemini ödeme gücü açısından değerlendirmek için ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerin uygulanıp uygulanmadığına veya ne düzeyde uygulandığına bakmalıyız³².

En az geçim indiriminin vergi dışı bırakılması Vergi Mecellesinin 102. maddesinde belirtilmiştir. Ama bu maddeye göre aylık geliri 200 Manata kadar olan gerçek kişilerin gelirinin 75 Manatı vergiye tabi tutulmamaktadır. En az geçim indirimi hem mükelleflerin ödeme gücüne ulaşmak hem de adaletin sağlanması bakımından olumlu ve önemli bir uygulamadır ama en az geçim indirimi olarak belirlenen 75 Manat, kişilerin yaşamını sürdürebilmesi için gereken düzeyin çok altında kalmaktadır. Bunun yanı sıra en az geçim indiriminin gelirinin sadece 200 Manata kadar olan mükelleflere yapılması kanaatimizce ilk vergi diliminde olan mükellefler aleyhine hem vergi yükünün dağılımı hem de adalet bakımından olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Hatta geliri 200 Manattan yüksek olan bazı

³¹ Akdoğan, a.g.e., s. 197-198.

³² Bkz. s. 33-34.

mükelleflerin bu uygulama sonucu vergi sonrası geliri, geliri 200 Manata kadar olan mükelleflerin vergi sonrası gelirinden daha az olmaktadır.

Ödeme gücüne ulaşmak için uygulanan tekniklerden biri de artan oranlı gelir vergisi uygulamasıdır. Vergilemede adaletin sağlanması bakımından artan oranlı tarife olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Azerbaycan vergi sisteminde artan oranlı gelir vergisi uygulanmaktadır. Vergi Mecellesinin 101. maddesinde belirtildiği üzere gerçek kişilerden geliri 2000 Manata kadar olanlar gelirlerinin %14'ü, geliri 2000 Manattan yüksek olanlar ise 2000 Manata kadar kısmın %14'ü ve 2000 Manattan yüksek kısmın %35'i oranında gelir vergisi ödemekle yükümlüdür. Ama kanaatimizce bu oranlar ve belirlenen gelir dilimi adalet ilkesiyle çelişmektedir. Şöyle ki, ilk gelir dilimi geniş tutulmuştur ve bundan dolayı örneğin 200 Manat elde eden bireyle 2000 Manat elde eden birey aynı oranda vergi ödemektedir ve bu da yatay ve dikey vergi adaletine aykırı olmaktadır. Bunun yanı sıra 2000 Manattan yüksek gelir diliminde de aynı sorun vardır. Bundan başka vergi dilimlerinin az olması ve tarifeler arasındaki farkın 21 gibi yüksek bir rakama eşit olması vergi adaletinin orta gelir düzeyinde olanlar aleyhinde bozulmasına sebep olmaktadır.

Sermaye ve emek gelirlerinin farklı oranlarda, sermayenin daha yüksek oranlarda, vergilendirilmesi öngörülmektedir³³; çünkü ayırma ilkesinin uygulanması sermaye gelirlerine göre daha dayanıksız ve güçsüz olan emek gelirlerini koruyucu nitelik taşımaktadır. Vergilemede özel indirim yapılması, ücret geliri elde edenlere yapılan tazminat ve yardımların vergiye tabi tutulmaması ayırma ilkesinin uygulama biçimlerindedir³⁴. Çünkü ücret geliri elde edenlere yapılan bu ayrıcalıklar ücret gelirlerini koruyucu özelliğe sahiptir. Azerbaycan Vergi Mecellesinin 102. maddesinin göre özel indirimlerin yapıldığını, ücret geliri elde edenlere yapılan yardımların vergi dışı bırakıldığını görmekteyiz ki, bu da hem gerçek ödeme gücünün belirlenmesi, hem de vergi adaleti bakımından olumludur. Buna rağmen ayırma ilkesi belirgin bir şekilde uygulanmamaktadır. Yani gelirinin kaynağına bakılmadan emek, sermaye ve

³³ Şener, a.g.e., s. 227.

³⁴ Elif Sonsuzoğlu, "Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 1997, s. 89-90.

emek ve sermayenin karışımından elde edilen gelirler aynı vergi tarifesine tabi tutulmaktadır.

Fayda İlkesi: Vergilemede fayda ilkesi kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri fayda düzeyine uygun olarak vergi ödemelerini ifade etmektedir. Kamusal mal ve hizmetlerinin çoğunun faydası bölünemediğinden bu vergileme ilkesinin uygulama alanı sınırlıdır. Azerbaycan'da bu ilke devlet tarafından sunulan faydası bölünebilir yarı kamusal mal ve hizmetler alanında uygulanmaktadır. Bu mal ve hizmetlere örnek olarak devletçe sunulan eğitim ve sağlık hizmetlerini, tekel ürünlerini, su, kanalizasyon, doğal gaz, elektrik³⁵ gibi devletin sunduğu hizmetler gösterilebilir. Bunun yanı sıra belli etkinliğin yapılması için izin karşılığında devlete ödenen rüsum, harç ve ruhsatnameler de fayda ilkesine tabi olmaktadır. Devlet tarafından sunulan bu hizmetlerin bedelini bu hizmetlerden faydalananlar ödemektedir. Azerbaycan'da bu ilkenin daha çok vergi dışı gelirlerin toplanmasında uygulandığı görülmektedir.

Azerbaycan'da fayda ilkesinin diğer bir uygulama alanını sosyal güvenlik harcamalarının finansmanı amacıyla çalışanların Sosyal Güvenlik Fonuna yaptığı katkılar oluşturmaktadır. Çalışanların maaş ve ücretlerinden söz konusu fona düzenli olarak prim kesilmekte ve onlar ileride emekli aylıkları ve diğer sosyal güvenlik hizmetlerinden yararlanmaktadırlar³⁶. Bu fondan sadece katkı yapanlar yararlanabilmektedir. Bundan başka Sosyal Güvenlik Fonuna işverenler de ödeme güçlerine göre katkı yapmakta ama yaptıkları katkıya göre bu fondan yararlanmaları söz konusu olmamaktadır³⁷. Yani işverenler bakımından fayda ilkesi uygulanmamaktadır.

Azerbaycan'da kayıt dışı istihdamın yüksek olmasının sonucu olarak kayıt dışı çalışanlar sosyal güvenlik primlerini ödememekte ve ileride sosyal güvenlik

³⁵ **Belediyelerin Statüsü Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunu**, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 3.

³⁶ **Sosyal Sigorta Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunu**, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 3-8.

³⁷ **A.e.**, s. 4.

hizmetlerinden yoksun kalmaktadırlar. Bu durum gelir dağılımının söz konusu işçi grubu aleyhinde bozulmasına neden olmaktadır. Bunun yanı sıra kayıt dışı ekonominin yaygınlığı kaynak dağılımında etkinliği bozmakta ve fayda ilkesinin kaynak dağılımına olumlu etkisini zedelemektedir.

Fayda ilkesinin uygulanabileceği alanlardan bir diğeri, gayrimenkul değer artışı vergisidir ki bu Azerbaycan'da uygulanmamaktadır. Ama bu vergi uygulanırsa gelir dağılımına olumlu etkisi olabilir ve elde edilecek hâsıla bayındırlık hizmetlerinin finansmanında kullanılabilir³⁸.

3.4. İdari Vergileme İlkeleri Açısından Azerbaycan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi

Belirlilik İlkesi: Belirlilik ilkesinin gereği olan ödenecek verginin miktarı, ödeme zamanı, ödeme biçiminin mükellefler tarafından anlaşılır olmasının vergi kanunlarında açık şekilde belirtilmesinin gerekliliği Azerbaycan Cumhuriyeti vergi Mecellesinin 3.9. maddesinde gösterilmiştir. Azerbaycan'da genel olarak bu ilkeye uyulduğu görülmektedir şöyle ki, Vergi Mecellesi'nin her bir vergi türü ile ilgili maddelerinde yukarıda söylediklerimiz açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu ilkenin uygulanması mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarını ve diğer işlemleri önceden bildikleri için vergilemede keyfilikğin önlenmesine katkı sağlamakta ve vergi adaleti açısından olumlu sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Tasarruf İlkesi: Bildiğimiz gibi vergilemede tasarruf ilkesi vergilerin toplanması ile bağlı giderlerin, yani vergileme ile bağlı faaliyetlerin devlete maliyetinin en az düzeyde tutulmasını öngörmektedir. Azerbaycan vergi sistemi bu ilke bakımından değerlendirildiğinde vergileme ile bağlı harcamaların toplanan vergi gelirlerine oranının 2008 yılında 0,002 olmuştur³⁹. Kanaatimizce bu oran yüksek bir

³⁸ Şener, a.g.e., s. 214.

³⁹ Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, a.g.e., s. 123.

oran değildir; yani toplanan vergilerle hazineye giren miktar arasındaki farkın minimum düzeyde tutulmakta olduğunu söylenebilir.

Kolaylık İlkesi: Birinci bölümde de belirttiğimiz gibi kolaylık ilkesine göre, vergilemede ödeme zamanları, ödeme yerleri, ödeme şekilleri ve ödenecek tutarlar kesin ve belirli olmalı; vergi ile ilgili yapılan düzenlemeler mükellefler tarafından kolay anlaşılmalıdır⁴⁰. Bu kapsamda Azerbaycan vergi sistemini değerlendirecek olursak, Vergi Mecellesi'nin 3.9. maddesinde kolaylık ilkesinin gerekli kıldığı şartların belirtildiğini görmekteyiz. Şöyle ki, adı geçen maddede “vergi kanunları öyle bir şekilde düzenlenmelidir ki, mükellefler hangi vergileri, ne zaman, ne şekilde ve hangi miktarda ödeyeceğini kesin bilsin”- diye belirtilmektedir.

Açıklık İlkesi: Vergileme alanında çıkarılan kanunların mükellefler tarafından açık şekilde anlaşılması vergilemenin etkin bir şekilde yapılması bakımından önem arz etmektedir. Azerbaycan'da vergileme ile ilgili kanunların çoğunda açıklık ilkesine uyulmaktadır. Ama bazı kanun ve düzenlemelerin açık şekilde, herkesin anlayacağı bir dilde olmadığını da görmekteyiz. Toplumda vergi bilincinin yüksek düzeyde olmaması ve bazı vergi kanunlarının tam olarak anlaşılabilmesi ortaya bir takım sorunların çıkmasına neden olmaktadır. Şöyle ki, bu kanunların uygulanma döneminde mükellef tepkileri ile karşılaşmakta; vergilerin tam ve zamanında toplanamaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi hallerin çoğaldığı görülmektedir⁴¹.

Bu tür sorunların önlenmesi için ilk olarak kanunlarda, kanun koyucunun gerçek iradesinin herkesin anlayacağı ve sade bir dilde yazılması⁴², toplumun vergi bilincinin yükseltilmesi, medya ve diğer vasıtalar aracılığıyla toplumun vergileme ve vergi kanunları ile bağlı olarak bilgilendirilmesi gerekmektedir⁴³. Ayrıca vergi

⁴⁰ Bkz. s. 36.

⁴¹ Akbulut, **a.g.e.**, s. 88.

⁴² Akdoğan, **a.g.e.**, s. 205.

⁴³ Paşayev, **a.g.e.**, s. 113.

yasalarını uygulayanların iyi eğitilmiş, dürüst ve anlayışlı kişilerden oluşması gerekir⁴⁴.

Kanunilik İlkesi: Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır. Vergilemenin kanunilik ilkesine hemen her ülkenin anayasasında yer verildiği görülmektedir. Azerbaycan'da da Vergilemenin temel ilkeleri Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasasında yer almaktadır. Anayasanın 73. maddesine göre, herkes kanunla belirlenmiş vergi, resim ve harçları tam olarak ve zamanında ödemekle yükümlüdür ve kimse kanunla belirlenen miktardan daha fazla vergi, resim ve harç ödemeye mecbur edilemez. Burada amaç vergilemede idare ve mükelleflerin keyfi davranışlarını önlemek ve kamu giderlerini karşılamak üzere vergilerin mevzuata uygun ve doğru olarak alınmasını sağlamaktır.

Azerbaycan'da uygulanan vergiler yalnız Vergi Mecellesine uygun olarak konulur. Vergiler Mecellede yapılan değişiklikler sonucu değiştirilir veya kaldırılır. Bu değişikliyi yapma yetkisi Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi'ne aittir⁴⁵.

İstikrarlılık İlkesi: İstikrarlılık ilkesi vergi ile ilgili yasaların ve diğer düzenlemelerin sürekli olması kısa sürelerde değiştirilmemesi gerektiğini belirten bir prensiptir. Azerbaycan vergi sistemini değerlendirdiğimizde bu ilkenin ihlal edildiğini görmekteyiz. 2001 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi yürürlüğe girdikten günümüze kadar neredeyse her sene mecellede değişiklik yapılmıştır. Sık sık yapılan değişiklikler, ister mükellef isterse de vergi idaresi açısından bir dizi maliyet ortaya çıkarmakta; yatırımcılar açısından yatırımların vergi ile bağlı maliyetlerinin hesaplanmasında belirsizliğe neden olmaktadır. Vergi Mecellesinde yapılan değişiklikler, gelecek yıllarda ülke ekonomisinin durumu,

⁴⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1980, s. 13.

⁴⁵ Mirzeyeva, *a.g.e.*, s. 133.

öngörüler ve beklentiler dikkate alınarak, planlı ve programlı şekilde yapılırsa kanun ve düzenlemelerin kısa sürelerde değiştirilmesi önlenebilir.

3.5. Azerbaycan'da Vergi Politikasına İlişkin Sorunlar

Vergi Mecellesinin 2001 yılından itibaren yürürlüğe girmesi vergi sisteminde olumlu gelişmelere neden olmuştur. Fakat yapılan bu reformlara rağmen vergi sisteminde hala bazı sorunlar devam etmektedir. Dolayısıyla bu kapsamda vergi sisteminin gözden geçirilerek sorunların giderilmesi amacıyla yapılacak öneriler önemlidir.

3.5.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

3.5.1.1. Gelir Vergisinin Sorunları

Azerbaycan'da Gelir Vergisinden sağlanan gelir, her yıl artma eğilimi gösterse de bünyesinde bir takım sorunları barındırmaktadır. Şöyle ki, Vergi Mecellesinde vergiye konu olan gelirin kaynakları iyi tanımlanmamıştır. İkinci bölümde de belirttiğimiz gibi ülkemizde gelir vergisinin unsurları; ücret şeklinde elde edilen gelirler, istihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirler ve vergiden muaf tutulan gelirlerden başka tüm gelirler olarak belirlenmiştir. Buradaki ilk unsurun temel özelliği, gelirlerin emek karşılığında elde edilmiş olmasıdır. Fakat bu unsurda nelerin ücret sayılıp sayılmayacağı belirtilmemiştir. İstihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirlerin de emek karşılığı elde edileceğini düşünürsek bu durumu karmaşıklığa neden olmaktadır⁴⁶.

Vergiden muaf tutulan gelirlerden başka tüm gelirler olarak belirlenen gelir vergisinin üçüncü unsurunda da sorunlar mevcuttur. Burada gelirlerden başka tüm gelirlerin neler olduğu açıklanmamıştır ve dolayısıyla nelerin vergiye tabi olacağı bilinmemektedir. Bu durum ise vergilemenin kanunilik ilkesine aykırı olmakla beraber vergi mükellefi ile vergi idarecilerin arasında sorunların çıkmasına neden olmaktadır.

⁴⁶ Akif Musayev ve Yaşar Kelbiyev, **Azerbaycan Vergi Sistemi**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2008, s. 95.

Gelir vergisinin tahsilâtı yıllar itibarıyla artsa da ister toplam vergi gelirleri içerisindeki yeri isterse de GSYİH'daki artışa paralel olarak artmadığı görülmektedir. Gelir vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payı 2008 yılında %1.6 olmuştur⁴⁷. Bu oranı diğer ülkelerle kıyaslandığımızda çok düşük olduğunu söyleyebiliriz. Bu durum vergi kaçakçılığının boyutu bakımından bir gösterge niteliğindedir⁴⁸.

Azerbaycan'da gelir vergisi artan oranlı tarife yapısına sahiptir. Artan oranlı gelir vergisinin ise esnekliği birden büyük ve marjinal vergi eğilimi arttığı için otomatik istikrar sağlayıcı fonksiyonuna sahip olmakta ve konjonktürel dalgalanmalar döneminde etkili olmaktadır. Ülkemizde ise gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki yerinin düşük olması ve gelir vergisinin esnekliği 1'in altında gerçekleştiğinden dolayı konjonktürel dalgalanmalar döneminde pek etkili olmayacağı kanaatine varılabilir⁴⁹.

3.5.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi Azerbaycan vergi sisteminde önemli bir yere sahip olup, vergi gelirleri içerisinde ilk sırada yerini almaktadır. Özellikle 2006 yılından itibaren kurumlar vergisinden sağlanan hâsılat hızlı bir şekilde artış göstererek vergi gelirleri içerisindeki payı %50 olarak gerçekleşmiştir. Bu hızlı artışın nedeni, ülkemizde kurumlar vergisinin büyük oranda petrol sektörüne dayalı olmasından ve buna bağlı olarak 2006 yılından itibaren petrol şirketlerinin kurumlar vergisi ödemeye başlamasından kaynaklanmaktadır.

Kurumlar vergisi hâsılatından sağlanan gelirin yüksek olmasına rağmen, bir takım sorunlar da mevcuttur. Azerbaycan kurumlar vergisi kanununda yer alan vergi istisna ve muafiyetleri geniş tutulmuştur. Bu ise vergi mükellefleri arasında rekabet gücünü zedelemekle birlikte vergi tabanının daralmasına da neden olmaktadır. Aynı zamanda vergi mükellefleri, kanunlarda belirlenen çeşitli muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanarak ödeyecekleri vergi miktarını yasal yollarla aşağı

⁴⁷ Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **a.g.e.**, s. 61 ve 123.

⁴⁸ Bağırzade (B), **a.g.e.**, s. 156.

⁴⁹ Şener, **a.g.e.**, s. 226-227.

çekebilmektedirler. Bu ise vergi matrahını etkileyerek vergi erozyonuna yol açmakla vergi kaybına neden olabilmektedir⁵⁰.

3.5.1.3. Sadeleştirilmiş Vergi

Girişimciliğin gelişimi amacıyla 2001 yılından itibaren uygulanmaya konulan sadeleştirilmiş vergi sisteminden beklenen amaç sağlanamamıştır. Hatta bazı mükellefler küçük ölçekli işletmeler için sağlanan kolaylıklardan yararlanarak suiistimallere neden olmuşlardır. Bu tür sorunların aradan kaldırılması için Vergi kanununda bazı düzenlemelere gidilmişse de sorunlar tam olarak giderilememiştir⁵¹.

Sadeleştirilmiş vergi sisteminden sağlanan hâsılâtın toplam vergi gelirleri içindeki yeri 2008 yılında sadece %1,2 olmuştur. Toplam vergi mükelleflerinin %95'nin sadeleştirilmiş vergi mükellefi⁵² olduğunu dikkate alırsak bu rakam çok düşüktür. Sadeleştirilmiş vergi hâsılâtının düşük olmasının nedenleri, vergi hesaplamalarının doğru yapılmaması, küçük ve orta ölçekli işletmelerin gelişiminin zayıf olması ve toplam hâsılât hacminin gizlenmesidir.

Sadeleştirilmiş vergi mükellefi olan tüzel kişilerin KDV, kurumlar ve emlak vergisinden, gerçek kişilerin ise gelir ve KDV'den muaf tutulması⁵³, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, gelirlerini gizleyerek sadeleştirilmiş vergi mükellefi olmaya teşvik etmektedir. Öte yandan bu vergi mükelleflerine sağlanan KDV muafılığı, vergi rekabeti açısından diğer vergi mükelleflerini dezavantajlı konuma getirmektedir.

⁵⁰ Fatih Saraçoğlu, "Kurumlar Vergisi Hâsılâtı Üzerine Bir Değerlendirme", **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 4, Nisan 2005, s. 48.

⁵¹ Musayev, **a.g.e.**, s. 745.

⁵² Bkz. s. 69.

⁵³ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 238.

3.5.2. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi türlerinden biri de KDV'dir. KDV'nin eleştirilebilir en önemli yanlarından biri, verginin tamamının nihai tüketici üzerinde kalmasıdır. Dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından taşıdığı olumsuz yanlar bu vergi açısından da geçerlidir. Ayrıca bu vergi, mükelleflerinin gerek belge düzeni ve gerekse vergi ile ilgili diğer yasal düzenlemeler konusunda önemli bilgi birikimine sahip bulunmalarını gerektirmektedir⁵⁴.

Ülkemizde KDV'den sağlanan hâsılatın dolaylı vergiler içinde ilk sırada olmasına rağmen sorunları da vardır. İlk olarak şunu belirtmemiz gerekir ki, Azerbaycan'da son beş yılda vergi kaçakçılığın %19'u⁵⁵ KDV ile bağlıdır. Vergi kaçakçılığı muhasebe hileleri, fatura almama ve naylon fatura gibi yollarla yapılmaktadır. Bu durum ise vergi gelirini azaltmakla beraber vergi tabanının daralmasına da neden olmaktadır.

Azerbaycan'da katma değer vergisinin oranı %18 olmaktadır. Uluslararası Para Fonu (IMF), KDV oranının %10 ile %20 arasında değişen tek bir vergi oranı şeklinde uygulanmasını öngörmektedir⁵⁶. Bu kapsamda ülkemizde uygulanan vergi oranının IMF'nin öngördüğü şartlara uyduğunu söyleyebiliriz. Fakat %18'lik vergi oranının Azerbaycan için yüksek olduğu ileri sürülmekte; yapılan araştırmalara göre, Azerbaycan ekonomisindeki mevcut vergi ortamında, KDV'nin optimal oranının %14–15 civarında olması önerilmektedir⁵⁷.

Azerbaycan'da 1992 yılından itibaren uygulanan, mal ve hizmetler vergisi kapsamına giren Aksiz Vergisinin sorunu, vergi kapsamına giren ürünlerdeki vergi oranının yüksekliği ve denetim mekanizmasının yetersizliğinden dolayı gizli üretime,

⁵⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 283.

⁵⁵ Veysel Eyyubov, "Geçit Devri Ekonomisinde Azerbaycan Vergi Sistemi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2008, s. 208.

⁵⁶ Janeth Stotsky, "Summary of IMF Tax Policy Advice", **Tax Policy Handbook**, IMF, Washington, D.C., 1995, s. 289.

⁵⁷ İlahe Halilova ve Vidadi Memmedov, "Azerbaycan'da KDV İndirimi", (Çevrimiçi) <http://az.trend.az/capital/top/1141828.html>, 09 Eylül 2009.

yol açmasıdır ki, bu durum, üretimde haksız rekabetin yanısıra, vergi gelirlerinin azalmasına da neden olmaktadır.

3.5.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Azerbaycan’da servet vergileri olarak, emlak vergisi ve toprak vergisi uygulanmaktadır. Azerbaycan’da servet üzerinden alınana vergilerde görülen başlıca sorunlar, verginin hesaplanması ve tahsilâtındaki idari problemlerdir⁵⁸.

3.6. Azerbaycan’da Vergileme Sorunları

Azerbaycan vergi sisteminde yer alan vergilerle ilgili sorunlar yukarıda anlatılmıştır. Fakat bu sorunların yanında bir de vergileme sorunları vardır ki, bunların da anlatılması gerekir. Azerbaycan’da vergileme sorunlarının başında, vergi tabanının dar olması, denetim mekanizmasını yetersizliği, vergi bilinci ve kültürünün oluşmaması ile kayıt dışı ekonominin genişliği gelmektedir. Bu sorunları sırasıyla açıklamaya çalışacağız.

3.6.1. Vergi Tabanının Dar Olması

Gelişmekte olan ülkelerin vergi sorunlarından biri de vergi tabanının dar olmasıdır. Vergi tabanı, bir ülkedeki cari vergi sisteminin; üzerinden vergi alınabilecek ekonomik unsurlardan ne kadarını kapsadığını ve üzerinden vergi alınabilecek ekonomik unsurlardan fiilen ne kadarının vergilendirilebildiğini ifade eder⁵⁹. Dolayısıyla bir ülkenin vergi sistemi vergilendirilebilir tüm ekonomik unsurları kapsamaya müsait değilse, bu ülkede vergi tabanının dar olduğu anlamına gelir.

⁵⁸ Eyyubov, **a.g.e.**, s. 215.

⁵⁹ Osman Pehlivan ve Ersan Öz, “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu”, **Vergi Sorunları**, Sayı 146, Kasım 2000, s. 145.

Azerbaycan vergi sisteminde gündeme getirilen önemli eleştirilerden biri de vergi tabanının yeteri kadar geniş olmamasıdır. Ülkemizde vergi tabanının gereken düzeyde olmamasının çeşitli nedenleri vardır. Şöyle ki, vergi tabanının büyüklüğü, ülkedeki mevcut mükellef sayısının, seçmen sayısına oranı veya GSMH içindeki kayıt dışı ekonominin belirlenmesi ile ölçülebilir⁶⁰. Bu iki kriter açısından Azerbaycan'daki durumun iç açıcı olmadığı, söylenebilir. Çünkü ülkedeki seçmen sayısının 4.9 milyon⁶¹ kişi olduğu halde mükellef sayısının sadece 291 bin⁶² gibi düşük bir düzeyde olması ve GSMH içerisinde kayıt dışı ekonominin %60'lara⁶³ varması vergi tabanının daralmasına neden olmaktadır.

Azerbaycan'da vergi tabanının daralmasında diğer bir etken ise vergi muafiyet ve istisnalarının geniş tutulmasıdır. Bu durum hem vergilemede yeterlilik ilkesine aykırı düşmekte hem de vergi tabanının genişlemesini engellemektedir.

3.6.2. Denetim Mekanizmasının Yetersizliği

Devletin eğitim, sağlık ve yatırım gibi üstlenmiş olduğu fonksiyonlarını yerine getirmesi sürekli ve sağlam gelirlere sahip olması sonucunda gerçekleşmektedir. Devlet bu fonksiyonlarını yerine getirebilmek için egemenlik gücüne dayanarak en önemli kaynaklardan biri olan vergilere başvurmaktadır. Günümüz çağdaş ekonomilerinde vergi gelirleri mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır⁶⁴. Beyan usulü olarak ifade edilen bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda kaçakçılık riskini taşımaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerini beyan eden mükelleflerin beyanlarının vergi idaresi tarafından denetlenmesi gereği doğmaktadır.

⁶⁰ A.e., s. 149.

⁶¹ Azerbaycan Merkezi Seçki Komitesi, (Çevrimiçi) <http://www.cec.gov.az/>, 10 Temmuz 2009.

⁶² Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, a.g.e., s. 58.

⁶³ Bağırzade (B), a.g.e., s. 155.

⁶⁴ Akdoğan, a.g.e., s. 146.

Vergi denetiminin temel amacı mükelleflerin yasalara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Mükelleflerin her an denetlenebileceklerini bilmeleri, yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır. Vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk faktörüdür. Bu risk faktörünün büyüklüğü derecesinde vergi cezalarının caydırıcılığı da önemlidir. Çünkü vergi cezalarının salt olarak yaptırımı ne kadar ağır olursa olsun yakalanma tehlikesi olmayan mükellef, bu cezalardan etkilenmeyecektir⁶⁵. Vergi denetiminin amacı sadece doğru beyanın sağlanması ile sınırlı kalmayıp, vergi kaçırmanın önlenmesi, bütçeye kaynak sağlanması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi amaçları da kapsamaktadır⁶⁶.

Azerbaycan'da vergi denetimini Vergi Mecellesi ve Gümrük Mecellesinde dikkate alınmış kurallar çerçevesinde Vergiler Bakanlığı ve Gümrük Komitesi tarafından hayata geçirilmektedir⁶⁷.

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde en etkili araçlardan biri olan denetim mekanizması, Azerbaycan'da yetersiz düzeydedir. Ülkemizde denetim mekanizmasının başlıca sorunları, vergi kaçakçılığın engellenmesinde vergi idaresinin etkili olmaması, bazı denetim elemanlarının iyi niyetli olmamasından dolayı bir nevi yolsuzluk yaparak ekonomiyi kayıt dışına itmesi; çağdaş teknolojinin kullanılmaması ve vergi idaresi elemanlarının görevini yapıp yapmadığının etkin bir biçimde denetlenememesidir.

Vergi denetimine etkinlik kazandırılarak, kayıt dışı ekonominin kayda alınması arasındaki ilişki açıktır. Denetim ne kadar etkinse, kayıt dışılık dolayısıyla vergiden kaçınma eğilimi o kadar azdır. Azerbaycan'da kayıt dışılığın yüksek boyutlarda gerçekleşmesi denetim mekanizmasının yetersizliğini kanıtlayan diğer bir husustur⁶⁸.

⁶⁵ Abdullah Aslan, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı 185, Ocak 1997, s. 4.

⁶⁶ Fazil Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 43-45.

⁶⁷ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 178.

⁶⁸ Şinasi Aydemir, "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine", **Vergi Dünyası**, Sayı 162, Şubat 1995, s. 48.

3.6.3. Vergi Bilinci ve Kültürünün Oluşmaması

Vergi bilinci, “devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin karşılanması için, vatandaşların elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini, fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır”⁶⁹. Vergi bilincini belirleyen bazı faktörler vardır. Bu faktörlere toplumun genel eğitim düzeyi, genel eğitim hizmetleri içinde vergi ile ilgili eğitim faaliyetlerinin etkinliği ve vergi kanunlarının düzenlenmesinde vergi ilkelerinin dikkate alınması gibi hususları gösterebiliriz. Azerbaycan’daki durumu bu kriterler açısından değerlendirecek olursak, mükellefler arasında vergi bilincinin çok düşük bir düzeyde olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü gerek genel eğitim düzeyi, gerekse vergiyle ilişkin toplumu bilinçlendirme faaliyetleri etkin bir şekilde uygulanmamaktadır. Vergi Mecellesi kanunlarının hazırlanmasında vergileme ilkelerinin ihlal edilmesi de toplumda vergi bilincini olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi kültürünü “toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları” şeklinde tanımlamak mümkündür⁷⁰. Vergi bilinci ile yakından ilgisi olan bu kavram, bakımından da Azerbaycan’da sorunlar bulunmaktadır. Şöyle ki, Sovyetler Birliğine bağlı olduğu yıllarda vergiler devletin esas gelir kaynağı olmadığından, Azerbaycan’da da diğer Sovyet Ülkelerinde olduğu gibi vergi sistemi bağımsız olduktan sonra oluşmağa başlamıştır. Dolayısıyla bu süreçte vergilerin devlet için önemi ve vergi verme kültürü tamamıyla unutulmuştur. Ayrıca Dünya Bankasının yapmış olduğu son araştırmalara göre Azerbaycan’da kayıt dışı ekonominin GSMH’ya oranı %60.6 gibi yüksek bir düzeyde seyretmiştir⁷¹. Böyle bir tablo karşısında vergi kültüründen bahsetmek mümkün değildir.

⁶⁹ Mehmet Emin Narta, “Vergi Bilinci”, (Çevrimiçi) www.maliye.gov.tr/deftardaliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm, 05 Eylül 2009.

⁷⁰ İsmail Hakkı Güneş, “Vergi Kültürü ve Verginin Kutsallığı”, **Dünya**, 25 Şubat 2003.

⁷¹ Bağırzade (B), **a.g.e.**, s. 155.

Vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi için ilk olarak devletin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanması gerekir. Azerbaycan’da toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılmaması, eğitim yetersizliği, kamu kaynaklarının israf edilmesi, vergi ödeyenlerin vergi bilinci ve kültürünün zayıflamasına neden olmaktadır.

3.6.4. Kayıt Dışı Ekonominin Genişliği

Kayıt dışı ekonomi, kısaca “ekonomiyi düzenleyen yasalara ve yönetmeliklere aykırı olarak gerçekleştirilen, belgeye bağlanmamış, -kanuni defterlere işlenmemiş- ekonomik işlemler”⁷² olarak tanımlanabilir.

Kayıt dışı ekonomi daha çok enflasyonun sürekli olduğu, gelirin adaletsiz dağıtıldığı, vergi kültürünün yerleşmediği, ekonominin denetim dışı kaldığı ülkelerde görülmektedir. Azerbaycan da bir geçiş ekonomisi ülkesi olarak söylediğimiz bu tür sorunların yaşanmasından dolayı kayıt dışı ekonominin bulunduğu ülkeler sırasındadır. Azerbaycan’da ekonomiyi kayıt dışına iten nedenlere bakarsak bunların başında vergiye karşı direnç, vergi bilincinin yerleşmemesi, yolsuzluk ve vergi denetiminin etkisizliği gelmektedir⁷³.

Piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkemizde kamu finansmanında önemli yere sahip olan vergi gelirleri, kayıt dışı ekonominin yaygın olmasından dolayı ekonomik büyüme ve kalkınmayı güçleştirdiği gibi, kamu harcamalarının karşılanmasında da yeterli düzeyde olmamaktadır. Aynı zamanda vergilerin sosyal adaletin sağlanmasında bir sosyal politika aracı olarak kullanıldığı⁷⁴ düşünülürse, vergi kaybı ve kaçakçılığının yaygın ve vergi sisteminin sosyal adaleti sağlamaktan uzak olması, vergiden beklenen denge sağlama işlevinin de bozulacağı ileri sürülebilir.

⁷² Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, 2. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 1999, s. 3.

⁷³ Cihan Dura, “Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Sebep ve Etkileri, Ölçülmesi, Mücadele Yolları ve Türk Ekonomisindeki Yeri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 124, Ocak-Nisan 1997, s. 6.

⁷⁴ Eker ve Tügen, **a.g.e.**, s. 156.

3.7. Azerbaycan'da Vergiler ve Vergileme Sorunlarına İlişkin Çözüm Yolları ve Öneriler:

Buraya kadar Azerbaycan'ın vergi sisteminde ortaya çıkan sorunları genel hatlarıyla açıklamaya çalıştık. Bu anlamda kayıt dışı ekonomin yaygınlığı ve denetim mekanizmasının yetersizliği gibi önemli sorunların ülkenin vergi sistemine yaptığı olumsuz etkileri görmüş olduk. Burada ise gereken çözüm yolları ve öneriler kapsamında bu sorunların giderilmesi konusu ele alınacaktır.

— Azerbaycan'da denetim mekanizmasının yetersiz olması bir yandan denetim yoluyla mükelleflerde vergi bilincini tesis etme fırsatını azaltırken, diğer taraftan denetimin azlığı nedeniyle vergi kaçırdığı halde yakalanmayacak mükelleflerin varlığını düşünen dürüst mükelleflerde adaletsizlik duygusu yaratmaktadır. Dolayısıyla, vergi kaybı, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyi önlemede önemli bir etken olan denetim mekanizmasının iyi örgütlenmesi gerekir. Vergi denetimleri daha sık aralıklarla, daha çok mükellefi kapsayacak şekilde artırılmalıdır. Denetimde etkinlik sağlanması için, mevcut personelle yapılacak maksimum denetim potansiyeline ulaşılarak denetim mekanizmasının verimliliği artırılmalı ve ihtiyaç analizi yapılarak bu analiz doğrultusunda genişlemeye gidilmelidir⁷⁵.

— Mükelleflerin vergi bilinci ve kültürünün geliştirilmesi için toplumun genel eğitim seviyesinin yükseltilmesi gerekir. Vergi bilincinin toplumda yerleşmesi için gelecekteki mükellefler olarak çocuklara, ilkokul döneminden itibaren bu bilinç verilmelidir. Ayrıca kitle iletişim araçlarından da yararlanarak toplum, vergileme ve vergi kanunları ile ilgili hükümler konusunda bilgilendirilmeli ve vergi kaçırmanın her vatandaş tarafından denetlenmesi gereken bir olgu olduğu bilinci uyandırılmalıdır.

⁷⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s. 43-46.

— Vergi tabanının genişletilmesi amacıyla vergi kanunlarındaki mevcut istisna ve muafiyetlerin kapsamı makul bir düzeye çekilerek geniş tutulmamalıdır. Ayrıca vergi tabanının daralmasında önemli bir etken olan vergi kaçakçılığının önüne geçilmelidir⁷⁶.

— Ülkemizdeki vergi sistemi vergilemenin istikrar ilkesinin gerektirdiği kriterlere uymamaktadır. Şöyle ki, vergi sisteminin daha verimli ve adil hale getirilmesi amacıyla yapılan sürekli düzenlemeler ve değişiklikler Vergi Mecellesini daha da karmaşık bir hale sokmuştur. Dolayısıyla vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi yerine istikrarın sağlanması gerekir. Yapılan değişikliklerin ise planlı ve programlı bir şekilde mükelleflerin ve vergi idaresinin uyum maliyetini artırmayacak şekilde olmalıdır⁷⁷.

— Vergi mevzuatı, mükellefler açısından sade ve anlaşılabilir bir dilde yazılmalıdır⁷⁸.

— Kayıt dışı ekonominin daraltılmasında önemli araçlardan biri olan vergi suç ve cezaları ile ilgili yasalar yeniden gözden geçirilerek iyi bir şekilde düzenlenmeli ve vergi mükelleflerine hangi tür eylemlerin suç olduğu, açık ve herkesin anlayabileceği bir tarzda belirtilmelidir⁷⁹.

— Vergi konusunda yapılacak düzenlemelere geçmeden önce bu düzenlemelerin yakın zamanda kazandıracağı yararları kesin olarak belirlemek gerekmektedir. Gerekli görülen vergi reformlarının gerçekleştirilmesinde ülkenin vergi sisteminin bilimsel dayanaklarıyla örtüşmesi, ekonominin istikrarlı gelişimi ve nüfusun sosyal-iktisadi gereklilikleri dikkate alınmalıdır⁸⁰.

⁷⁶ Ali Rıza Gökbnar, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, (Çevrimiçi) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-turkvergi-sistemi.pdf, 13 Eylül 2009.

⁷⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 207-208.

⁷⁸ Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonomi”, (Çevrimiçi) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf, 11 Eylül 2009.

⁷⁹ Aydemir, **a.g.e.**, s. 38-39.

⁸⁰ Mecidov, **a.g.e.**, s. 134.

— Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerini geliştirme tecrübeleri, Azerbaycan'ın Vergi Mecellesinde örnek olarak dikkate alınmalıdır.

— Doğanın korunması ve bütçeye kaynak sağlaması amacıyla bir çok gelişmiş ülkede “ekoloji vergisi” adı altında bir vergi türü uygulanmaktadır. Bununla beraber bazı geçiş ekonomisi ülkelerde de böyle bir uygulama söz konusudur. Örneğin eski Sovyet Birliği üyesi olmuş Beyaz Rusya ve Özbekistan'da bu vergi uygulanmaktadır⁸¹. Kanaatimizce Azerbaycan'da da böyle bir vergi uygulanabilir. Şöyle ki, ülkemizde çevre kirliliğinin yüksek olmasını da göz önünde bulundurursak ekoloji vergisi uygulamasının yararlı olacağı kanaatine varılabilir.

— Mevcut vergi oranları yeniden gözden geçirilmeli ve gerekirse vergi oranlarında indirimlere gidilmelidir. Çünkü vergi oranlarının yüksek olması hem vergiye karşı direnci artırmakta hem de vergi kaçakçılığına neden olmaktadır. Bu nedenle yüksek vergi oranlarından kaçınılmalıdır. Aynı zamanda vergi oranlarının indirilmesiyle vergi kaybının olacağı da dikkate alınmalı ve bu kaybın daha çok olmaması için vergi oranlarının indirilmesiyle birlikte vergi tabanının genişletilmesine çalışılmalıdır⁸².

— Sadeleştirilmiş vergi sistemindeki hâsılâtın azlığı ve vergi rekabetine verdiği zarar dikkate alınarak yeniden gözden geçirilmelidir.

— Vergiye konu olan gelirin kaynakları iyi tanımlanmalı ve Vergi Mecellesinin 97. Maddesinde belirtilen gelir vergisinin unsurlarındaki karışıklıklar önlenmelidir.

— Vergi idareleri modern teknoloji cihazları ile donatılmalıdır. Vergi mükellefleri ile ilgili bütün bilgiler bilgisayar ortamına aktarılmalı ve yeni yapılacak bütün işlemler bilgisayar ortamında gerçekleştirilmelidir.

⁸¹ Eyyubov, a.g.e., s. 221.

⁸² Bülent Aydın, **Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul, 2006, s. 16-18.

— Azərbaycan'da vergi gelirlerinin büyük bir kısmı petrol sektöründen sağlanan gelirler hesabına oluşmaktadır. Petrolün tükenen bir doğal kaynak olduğunu da dikkate alırsak petrol dışı sektörün geliştirilmesi önem kazanmaktadır. Petrol dışı sektörün geliştirilmesi amacıyla vergilerden yararlanılabilir. Bu vergilerden biri de kurumlar vergisi olabilir. Şöyle ki, farklı vergi oranları uygulanarak, doğanın da el verdiği turizm veya inşaat gibi sektörler geliştirilebilir. Ayrıca kurumlar vergisinde uygulanacak değişik oranlar, bölgesel kalkınmaya da olumlu etki yapar⁸³.

— Dünyada her geçen yıl enerji kaynaklarına olan ihtiyacın artmasından dolayı zengin petrol kaynaklarına sahip olan Azerbaycan'a ilgi, artmıştır. Dolayısıyla devlet, bu alanlarda vergi politikasının geliştirilmesine sürekli olarak önem vermelidir.

— Piyasa ekonomisi ortamında ülkede daha canlı iktisadi gelişimin sağlanması amacıyla farklı üretim alanlarına yabancı yatırımları teşvik etmeye uygun vergi ortamının oluşturulmasına ve çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması adına yapılmış anlaşmaların güvenilirliğine önem verilmelidir⁸⁴.

⁸³ Alekberov, **a.g.e.**, s. 43.

⁸⁴ Eyyubov, **a.g.e.**, s. 223.

SONUÇ

Günümüzde devletler üstlenmiş olduğu klasik fonksiyonları ve bunun yanısıra bir takım iktisadi, mali ve sosyal görevleri gerçekleştirirken yaptığı harcamaları karşılamak için çeşitli gelir kaynaklarına başvurmaktadır. Bu gelir kaynakları içerisinde vergiler önemli yere sahip olup kamu bütçesi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu bakımdan her bir devletin faaliyetlerini kesintisiz ve etkin bir şekilde yürütebilmesi için etkin vergi sistemi oluşturma ve uygulama gereksinimi vardır.

Azerbaycan Cumhuriyeti bağımsızlık kazandıktan sonra ülkede ekonomik ve mali alanlarda gerçekleşen gelişmeler vergi sisteminde de değişimleri gerekli kılmıştır. Bu bağlamda modern vergi sistemine geçiş sürecinin başlarında Azerbaycan'da vergi ile ilgili bir sıra kanunlar kabul edilmiştir. Bu kanunlar Katma Değer Vergisi (1991), Gelir Vergisi (1992), Kurumlar Vergisi (1992), Aksiz Vergisi (1992), Toprak Vergisi (1993), Emlak Vergisi (1995), Maden Vergisi (1995) ve Yol Vergisi'nden (1996) oluşmaktadır.

Modern vergi sistemine geçişle birlikte vergilemede merkezi planlı ekonomiden vazgeçilmeye çalışılmıştır. Bu gelişmelere rağmen, vergi sisteminde geçiş dönemine özgü birçok sorunlar olmuştur. Özellikle vergi oranlarının yüksek olması ve vergi kanunlarının anlaşılmasının zor olması vergi sisteminde reform yapılmasını gündeme getirmiştir. Bu nedenlerden dolayı 2000 yılının Temmuz ayında "Vergi Mecellesi" kabul edilmiş ve 1 Ocak 2001 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Yukarıda belirttiğimiz gibi günümüzde kamu harcamalarının büyük bir kısmı vergi gelirleriyle karşılanmaktadır. Bu gelirlerin sağlanması için her bir devlette olduğu gibi Azerbaycan'da da etkin bir vergi sistemine ihtiyaç vardır. Bu bakımdan konumuzda Azerbaycan bütçesinde vergilerin yeri ve vergi sistemi incelenerek bir takım sonuçlara varılmıştır.

Tezde de değinildiği gibi Azerbaycan kamu bütçesinin oluşmasında vergi gelirlerinin önemli yere sahip olduğu kanaatine varılabilir. Şöyle ki, 2007 yılına kadar vergi gelirleri sürekli artış göstermiş ve toplam kamu gelirleri içerisindeki payı hiçbir zaman %62'nin altına inmemiştir. 2008 yılında ise vergi gelirlerinin artmasına rağmen bütçe gelirlerindeki yeri %53 olmuştur. Bunu nedeni ise, rüsum ve vergi dışı gelirlerinin artmasıdır. Vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisi %50 gibi yüksek bir oranla ilk sırada yer almaktadır ki, bunun nedeni de Azerbaycan ekonomisinin büyük ölçüde petrol sektörüne dayalı olmasıdır.

Azerbaycan'da vergi gelirlerinin kamu bütçesinin finansmanında önemli yere sahip olmasına rağmen bünyesinde birçok sorunları da barındırmaktadır ki, bu da vergi gelirlerinin olması gerekenden daha düşük bir düzeyde gerçekleşmesine neden olmaktadır.

Yapılan araştırmanın sonucu olarak Azerbaycan vergi sisteminde mevcut olan sorunları ana hatlarıyla aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kayıt dışı ekonomin yüksek boyutlarda gerçekleşmesi;
- Vergi denetim mekanizmasının yetersiz olması;
- Vergileme ilkelerinin ihlal edilmesi;
- Vergi kanunlarının sade ve anlaşılır bir şekilde olmaması;
- Vergi bilinci ve kültürünün oluşmaması;
- Vergi tabanının dar olması.

Azerbaycan vergi sisteminde ortaya çıkan bu sorunları ortadan kaldırmak için bir takım düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınması gerekliliği vardır. Bu amaçla, ilk olarak mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması konusuna özen gösterilmeli, vatandaşlar, vergi ile ilgili hak ve ödevleri konusunda bilgilendirilmeli, vergi kanunları açık ve mükelleflerce anlaşılır bir şekilde düzenlenmelidir. Azerbaycan'da vergi kaçakçılığının en önemli sebeplerinden biri vergi kültürü ve vergi bilincinde mevcut olan eksikliktir ki, bu da konunun önemini daha açık bir

şekilde ortaya koymaktadır. Vergi sisteminde etkinliği artırmak ve vergi kaçakçılığını önlemek için alınması gereken önlemlerden biri de vergi sistemindeki denetim mekanizması ile ilgilidir. Bunun için sistemdeki sorunların önlenmesi bakımından vergi denetimindeki mevcut aksaklıklar ortadan kaldırılmalı ve etkin bir denetim mekanizması oluşturulmalıdır.

Günümüzde Azerbaycan ekonomisi büyük ölçüde petrol sektörüne dayalı olup GSYİH'nın büyük bir kısmı bu sektörden sağlanmaktadır. Fakat diğer sektörlerde petrol sektöründeki büyüme hızı sağlanamamakta ve dolayısıyla gelişmede yetersiz kalmaktadır. Eğer petrol sektöründen gelen gelirler diğer sektörlerin geliştirilmesinde kullanılırsa uzun dönemde vergi gelirleri de artırılabilir.

Azerbaycan'daki vergi sistemi vergilemenin istikrar ilkesinin gerektirdiği kriterlere uymamaktadır. Yani 2001 yılından itibaren yürürlüğe giren Vergi Mecellesine yapılan sürekli düzenlemeler ve değişiklikler Vergi Mecellesini daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Dolayısıyla vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi yerine istikrarın sağlanması gerekir. Ülkemizde vergi bilinci ve kültürünün de zayıf olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu konunun önemi daha da artmaktadır.

Sonuç olarak; Azerbaycan kamu bütçesinin oluşmasında vergi gelirlerinin önemli yere sahip olmasına rağmen, kayıt dışı ekonominin genişliği, vergi denetim mekanizmasının yetersizliği, vergi tabanının dar olması, vergi sisteminde adaletsizliğin daha belirgin bir düzeyde olması ve vergi kültürü ve bilincinin oluşmaması gibi sorunlardan dolayı vergi gelirlerinin olması gereken düzeyin çok altında gerçekleştiği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca son yıllarda petrol gelirleri sayesinde kamu harcamalarının karşılanmasında her hangi bir sorun olmaması vergi sisteminde devam eden problemlerin göz ardı edilmesine neden olmuştur ki, bu da istenen bir durum değildir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

- Akalın, Güneri: **Kamu Ekonomisi**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2006.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1980.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, (B), 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (A), 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Aliyev, İsgender: **KDV ve Sadelleştirilmiş Vergi Sistemi**, Elm Neşriyatı, Bakü, 2002.
- Altuğ Osman: **Kayıtdışı Ekonomi**, 2. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 1999.
- Aydın, Bülent: **Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul, 2006.
- Bedelov, Şakir, Ramiz Meherremov ve Firsend Gurbanov: **Bütçe Sistemi**, Ebilov, Zeynalov ve Oğulları Yayınevi, Bakü, 2003.

- Edizdoğan, Nihat: **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008.
- Eker, Aytaç, Kamil Tüĝen: **Kamu Maliyesine Giriş**, y.y., İzmir,1995.
- Erdem, Metin,
Doğan Şenyüz ve
İsmail Tatlıoğlu: **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Etkin Yayınevi, Bursa, 2007.
- Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.
- Eyyubov, Veysel: **Bütçe ve Vergi Sistemi**, Elm Neşriyatı, Bakü, 2004.
- Guliyev, Ferid: **Millet ve Devlet Gelirleri**, Nağıl Evi Neşriyatı, Bakü, 2004.
- Hesenli, Mirelem: **Vergiler**, Gerb-Serg Yayınevi, Bakü, 1998.
- Işık, Abdülkadir, Habib Yıldız,
Temel Gürdal, Nurullah Altan,
Nevran Karaca, Filiz Aygen ve
Tarkan Peran: **Kamu Maliyesi**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004.
- İbadoğlu, Gubad,
Azer Mehtiyev ve
Rövşen Ağayev: **A Citizen's Budget Guide 2007 Financial Year**, İktisadi Islahatlar Merkezi Yayınları, Bakü, 2007.
- İbadoğlu, Gubad: **Bütçe İşi**, Hazar Üniversitesi Yayınları, Bakü, 2006

- Kalenderoğlu, Mahmut: **Kamu Maliyesi: Bütçe ve Borçlanma**, 6. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2007.
- Kelbiyev, Yaşar,
Fazil Memmedov,
Akif Musayev,
Mirdamed Sadıgov ve
Zahid Rzayev: **Vergilemenin Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2001.
- Kerimov, Aydın: **Muhasebat Uçotu ve Vergiler**, Ozan Neşriyatı, Bakü, 2007.
- Memmedov, Fazil,
Akif Musayev,
Mirdamed Sadıgov,
Yaşar Kelbiyev ve
Zahid Rzayev: **Vergiler ve Vergitutma**, CBS Yayınları, Bakü, 2006.
- Mirzeyeva, Afet: **Azərbaycan Cumhuriyyətinin Vergi Hukuku**, Digesta Neşriyatı, Bakü, 2007.
- Musayev, Akif,
Yaşar Kelbiyev ve
A. Hüseyinov: **Azərbaycan Cumhuriyyətinin Vergi Hizmeti: Reformlar ve Sonuçlar**, Tefekkür Neşriyatı, Bakü, 2002.
- Musayev, Akif,
Yaşar Kelbiyev: **Azərbaycan Vergi Sistemi**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2008.
- Musayev, Akif: **Vergi Politikasının Ekonomik Sorunları**, Grifli Neşriyatı, Bakü, 2004.

- Musayev, Akif,
Aslan Gehramanov: **Vergi Kültürü**, Elm Neşriyatı, Bakü, 2005.
- Musgrave, Richard A.,
Peggy B. Musgrave: **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, McGraw-Hill, New York, 1989.
- Muter, Naci: **Vergi Teorisi**, 2. Baskı, y.y., Manisa, 2000.
- Mutluer, Kamil: **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2005.
- Mutluer, Kamil,
Erdoğan Öner ve
Ahmet Kesik: **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayımevi, İstanbul, 2001.
- Nemli, Arif: **Kamu Maliyesine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- Novruzov, Nurpaşa,
Hanoğlan Hüseyinov: **Maliye**, Kooperasiya Neşriyatı, Bakü, 2007.
- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.
- Orhaner, Emine: **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.
- Öncel, Mualla,
Ahmet Kumrulu ve
Nami Çağan: **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2004.

- Öner, Erdoğan: **Kamu Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı
A.P.K., Yayın No:1986/282, Ankara.
- Paşayev, Tanırverdi: **Azerbaycan'da Vergiler**, Yeni Nesil Yayınları,
Bakü, 2001.
- Pehlivan, Osman: **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 2007.
- Rehimov, Mail: **Azerbaycan Devlet İktisadi Hayatını
Tenzimleyen Kanunlar**, Azerbaycan Yayıncılık,
Bakü, 1996.
- Sayar, Nihad: **Kamu Maliyesi: Kamu Gider ve Gelirleri
Prensipieri**, 5. Baskı, İ.İ.T.İ.A., Nihad Sayar-Yayın
ve Yardım Vakfı Yayınları No: 256, İstanbul, 1975.
- Stotsky, Janeth: "Summary of IMF Tax Policy Advice", **Tax Policy
Handbook**, IMF, Washington, D.C., 1995.
- Şekereliyev, Arif,
Mihriban Hamidova: **Gümrük İşinin Teşkili ve İdare Edilmesi**,
Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2006.
- Şener, Orhan: **Kamu Ekonomisi**, 9. Baskı, Beta Yayınevi,
İstanbul, 2007.
- Tekin, Fazil,
Ali Çelikkaya: **Vergi Denetimi**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara,
2007.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz
Kitabevi, İstanbul, 1998.

- Uluatam, Özhan: **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005.
- Veliyev, Zaur: **Devlet Bütçesi**, İktisadi İslahatlar Merkezi Yayınları, Bakü, 2006.
- Veliyev, Dünyamalı,
Yegane Balakişiyev,
İslam Refibeyli,
Elnur İmanov ve
Elçin Garabalov: **Vergi Hukuku**, Azerbaycan Üniversitesi Neşriyatı, Bakü, 2003.
- Yılmaz, Gülay: **Kamu Maliyesi: Ders Notları**, 2. Baskı, Arıkan Yayımevi, İstanbul, 2007.

MAKALELER

- Akbulut, Alırıza: “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 260, Nisan 2003, s. 87-98.
- Aslan, Abdullah: “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 185, Ocak 1997, s. 3-7.
- Ayaz, Garip: “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, **Vergi Dünyası**, Sayı 289, Eylül 2005, s. 63-66.
- Aydemir, Şinasi: “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine”, **Vergi Dünyası**, Sayı 162, Şubat 1995, s. 35-49.
- Bağırzade, Eşlen: “Azerbaycan’da Kayıt Dışı Ekonominin Kayıt İçine Alınması Gerekliliği”, (B), **Rüblük Nezeri ve Elmi-Praktiki Dergisi**, Sayı 4, 2008, s. 153-160.
- Bağırzade, Eşlen: “Azerbaycan Ekonomisinde Kara Para Aklanması Problemleri”, (A), **İktisadiyat ve Audit Dergisi**, Sayı 14, Eylül 2008, s. 9-16.
- Dura, Cihan: “Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Sebep ve Etkileri, Ölçülmesi, Mücadele Yolları ve Türk Ekonomisindeki Yeri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 124, Ocak-Nisan 1997, s. 3-12.

- Gökbunar, Ali Rıza: “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme” **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı 4, 1998, s. 177-201.
- Kıldış, Yusuf : “Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış”, **Vergi Dünyası**, Sayı 321, Mayıs 2008, s. 126-131.
- Mikayılova, Samire. “Devlet Bütçesinin Oluşması Milli Menfaatlerin Korunmasının Esasıdır”, **Maliye ve Uçot Dergisi**, Sayı 173, 2007, s. 16-22.
- Pehlivan, Osman, Ersan Öz: “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu”, **Vergi Sorunları**, Sayı 146, Kasım 2000, s. 143-154.
- Saraçoğlu, Fatih: “Kurumlar Vergisi Hâsılatı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 4, Nisan 2005, s. 45-52.
- Sarılı, Mustafa Ali: “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı 41, Haziran 2002, s. 32-50.
- Söyler, İlhami: “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 209, Şubat 2006, s. 31-43.
- Tosuner, Mehmet, Ersan Öz: “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 272, Nisan 2004, s. 23-30.

- Türkay, Hakan, Hilmi Ünsal: “Türkiye’de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz”, **Sosyo Ekonomi**, Sayı 2, Temmuz-Aralık 2008, s. 90-98.
- Uçar, Serkan: “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, Sayı 318, Şubat 2008, s. 114-119.
- Yakup, Uslu: “Azerbaycan Vergi Sistemi Hakkında Özel Not”, **Maliye Dergisi**, Sayı 128, Mayıs-Ağustos 1998, s. 26-32.

İNTERNET KAYNAKLARI

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az

Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org

Azerbaycan Merkezi Seçki Komitesi, (Çevrimiçi) www.cec.gov.az, 10 Temmuz 2009.

Başol, Koray, Güler Başol: “Bütçe Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler ve Bütçe Politikalarına Etkileri”, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5185.pdf>, 21 Eylül 2009.

Ferhatoglu, Emrah: “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçlar”, (Çevrimiçi) <http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/ABdeveTRdeGelirinTanimlanmasiFerhatoglu.pdf>, 02 Ocak 2009.

Gökbunar, Ali Rıza: “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, (Çevrimiçi) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf, 13 Eylül 2009.

Halilova, İlahe, Vidadi Memmedov: “Azerbaycan’da KDV İndirimi”, (Çevrimiçi) <http://az.trend.az/capital/top/1141828.html>, 09 Eylül 2009.

İKV: “Dolaylı ve Doğrudan Vergiler”, (Çevrimiçi) <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053>, 29 Mart 2008.

Kaykusuz, Murat: “Fizyokratlar ve Tek Vergi Sistemi”, (Çevrimiçi) http://www.ceterisparibus.net/arsiv/m_kaykusuz.doc, 12 Şubat 2009.

Kıldış, Yusuf : “Kayıt Dışı Ekonomi”, (Çevrimiçi) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf, 11 Eylül 2009.

Narta, Mehmet Emin: “Vergi Bilinci”, (Çevrimiçi)
www.maliye.gov.tr/deftardaliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm, 05
Eylül 2009.

Özsoy, Numan: “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, (Çevrimiçi)
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/424/4756.pdf>, 21 Eylül 2009.

DİĞER KAYNAKLAR

Alekberov, Orhan: “Devlet Bütçesinin Oluşmasında Dolaysız Vergilerin Rolü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2007.

Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009.

Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **Azerbaycan Rakamlarla**, Bakü, 2009.

Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **Azerbaycan Rakamlarda 1992**, Bakü, 1993.

Belediyelerin Statüsü Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunu, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009.

Elnure, Memmedova: “Devlet Bütçesi Gelirlerinin Teşkilinde Dolaysız Vergilerin Rolü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2007.

Eyyubov, Veysel: “Geçit Devri Ekonomisinde Azerbaycan Vergi Sistemi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2008.

Güneş, İsmail Hakkı: “Vergi Kültürü ve Verginin Kutsallığı”, **Dünya**, 25 Şubat 2003.

Kahramanov, Emir: “Dolaysız ve Dolaylı Vergiler Sistemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2008.

Mecidov, Mobil: “Modern Dönemde Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerin Geliştirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Bakü, 2008.

Sonsuzoğlu, Elif: “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 1997.

Sosyal Sigorta Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunu, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009.

EK 1**1996-2008 Yılları Arasında Azerbaycan Devlet Bütçesinin Vergi Gelirleri (Milyon Manat)**

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Gelir Vergisi	42	65	83	90	94	95	110	150	221	319	412	597	638
Kurumlar Vergisi	117	90	68	73	126	118	148	178	224	357	1376	2459	2864
Sadeleştirilmiş Vergi	-	-	-	-	-	4,1	2,5	12,4	16,4	19	30	48	66
KDV	63	93	97	98	114	149	215	266	281	346	401	670	1170
Aksiz Vergisi	40	41	13	15	20	105	80	58	61	121	164	331	396
Yol Vergisi	6	7,4	10	18	17	-	-	1	1	9	10	17	27
Maden Vergisi	9	68,4	35	36	50,4	48	50	57	98	53,5	100,2	123,2	148
Emlak Vergisi	0,2	6	5	10	12	13	20	27	32	40	56	73	113
Toprak Vergisi	3	4,4	5	8,4	6,6	10,4	8,8	11,3	14,1	15,3	18,8	27,1	31
Toplam Vergi Gelirleri	280,2	375	316	349	440	543	634	761	949	1280	2568	4345	5453

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **Azerbaycan Rakamlarla**, Bakü, 2009, s. 123.

EK 2**1996-2008 Yılları Arasında Azerbaycan Devlet Bütçesinin Vergi Gelirleri (%)**

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Gelir Vergisi	14	20	26	26	21	18	17	20	23	25	15	13	12
Kurumlar Vergisi	40	27	23	21	29	22	23	23	25	28	54	55	50
Sadeleştirilmiş Vergi	-	-	-	-	-	0,8	0,4	1,6	1,7	1,5	1,2	1,1	1,2
KDV	24	28	31	28	26	28	34	35	32	27	16	16	22
Aksiz Vergisi	14	13	4,1	4,3	5	19	13	8	6,4	9,5	6,4	7,3	7
Yol Vergisi	2	2,3	3,9	5,2	4	-	-	0,4	0,1	0,7	0,4	0,4	0,8
Maden Vergisi	3,9	3,6	5	6	7	5	6	5	5	3	3	4	4
Emlak Vergisi	1	1,7	2	3	2,7	3	3	4	3,4	3,1	2,2	1,6	2
Toprak Vergisi	1,1	4,4	5	6,5	5,3	4,2	3,6	3	3,4	2,2	1,8	1,6	1
Toplam Vergi Gelirleri	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **Azerbaycan Rakamlarla**, Bakü, 2009, s. 123.

EK 3**1996-2008 Yılları Arasında Azerbaycan'da Dolaylı ve Dolaysız Vergilerden Sağlanan Gelirler (%)**

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Dolaylı Vergi Gelirleri</i>	38	42	35,1	32,3	31	47	47	43	38,4	36,5	22,4	23,3	29
KDV	24	28	31	28	26	28	34	35	32	27	16	16	22
Aksiz Vergisi	14	13	4,1	4,3	5	19	13	8	6,4	9,5	6,4	7,3	7
<i>Dolaysız Vergi Gelirleri</i>	62	58	64,9	67,7	69	53	53	57	61,6	63,5	77,6	76,7	71
Gelir Vergisi	14	20	26	26	21	18	17	20	23	25	15	13	12
Kurumlar Vergisi	40	27	23	21	29	22	23	23	25	28	54	55	50
Sadeleştirilmiş Vergi	-	-	-	-	-	0,8	0,4	1,6	1,7	1,5	1,2	1,1	1,2
Yol Vergisi	2	2,3	3,9	5,2	4	-	-	0,4	0,1	0,7	0,4	0,4	0,8
Maden Vergisi	3,9	3,6	5	6	7	5	6	5	5	3	3	4	4
Emlak Vergisi	1	1,7	2	3	2,7	3	3	4	3,4	3,1	2,2	1,6	2
Toprak Vergisi	1,1	4,4	5	6,5	5,3	4,2	3,6	3	3,4	2,2	1,8	1,6	1

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **Azerbaycan Rakamlarla**, Bakü, 2009, s. 123.