

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

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Adaletinin Sağlanmasında Vergi
Politikalarının Rolü: Türkiye ve Azerbaycan
Örneği

Orkhan AGHAYEV
2501101310

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Nagihan OKTAYER

İstanbul 2013



Y Ü K S E K L İ S A N S

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı

:ORKHAN AGHAYEV

Numarası : 2501101310

Anabilim/Bilim Dalı

:MALİYE

Danışman : DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER

Tez Savunma Tarihi

:09.07.2013

Saati :12.30

Tez Başlığı

:VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASINDA VERGİ POLİTİKALARININ
ROLÜ: TÜRKİYE VE AZERBAJCAN ÖRNEĞİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER		Kabul
2- DOÇ.DR.UFUK BAKKAL		Kabul
3- DOÇ.DR.NAZAN SUSAM		Kabul
4-DOÇ.DR.MURAT ŞEKER		Kabul
5-YRD.DOÇ.DR.SELMAN YILMAZ		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.SEYHUN DOĞAN		
2-YRD.DOÇ.DR.AYSEL ARIKBOĞA		

Vergi Adaletinin Sağlanması ve Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye ve Azerbaycan Örneği

Orkhan AGHAYEV

ÖZ

Bu çalışmanın genel amacı Türkiye ve Azerbaycan vergi sisteminde, vergi adaletinin sağlanabilmesinde vergi politikalarının rolünü incelemek ve söz konusu ülkelerde vergi adaletinin daha iyi sağlanabilmesi için alınması gereken tedbirleri ortaya koymaktır.

Bu tez çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi ile ilgili temel teorik kavramlara olan vergi tanımı, vergi fonksiyonları, vergi adaleti kavramı kapsamında faydalanma ve ödeme gücü ilkesi, ödeme gücü ilkesinin sağlanabilmesini mümkün kılan teknikleri ve vergi adaletini etkileyebilecek unsurlar ele alınmıştır. İkinci bölümde, vergi adaleti açısından Türk Vergi Sistemi'nin genel değerlendirmesi yapılmış ve vergi sisteminde ödeme gücü ilkesinin sağlanması incelenmiştir. Üçüncü bölümde Azerbaycan Vergi Sistemi'nin genel değerlendirmesi yapılarak vergi sisteminde ödeme gücü ilkesine ulaşmak açısından kullanılan araçlar incelenmiştir. Sonuçta ise sonuçlayıcı düşüncelere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Vergileme İlkeleri, Ödeme Gücü İlkesi, Vergi Yükü, Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, Gini Katsayısı, Vergi Oranları.

The Role of Tax Policies in Providing of Tax Justice: The Case of Turkey and Azerbaijan

Orkhan AGHAYEV

ABSTRACT

The main objective of this study is Turkish and Azerbaijani tax system, investigate role of tax policy to ensure tax justice and identify measures to ensure better administration of tax justice for the respective countries.

This thesis consists of three parts. In the first chapter examines the basic theoretical aspects of tax such as definition of taxes, tax function, benefit principle and ability-to-pay principle within the scope of tax equity, techniques witch ensures ability-to-pay principle and factors witch negatively influences the tax justice. Second chapter studies general evaluation of Turkish tax system in tax justice terms and is examine providing of ability-to-pay principle. Third chapter consists general evaluation of Azerbaijani tax system and examines tools that are used to achieving ability-to-pay principle. The result is give concluding thoughts.

Key Words: Tax Justice, Tax Principles, Ability-to-Pay Principle, Tax Burden, Direct and Indirect Taxes, Gini Coefficient, Tax Rates.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında değerli fikirlerini ve yardımlarını benden esirgemeyen, beni yönlendiren, her görüşmemizde değerli zamanını ayırarak beni sonuna kadar dinleyen danışman hocam Doç. Dr. Nagihan OKTAYER'e derin teşekkürlerimi sunmayı kendime bir borç bilirim. Ayrıca İstanbul Üniversitesi'nde eğitim aldığım süreçte ders aldığım tüm hocalarıma minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	ix
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xi
EKLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ KAVRAMI VE VERGİ

ADALETİNİN SAĞLANMASI

1.1. VERGİNİN TANIMI VE FONKSİYONLARI	4
1.1.1. Vergi Kavramının Tanımı	4
1.2. VERGİNİN FONKSİYONLARI	5
1.2.1. Mali Gelir Fonksiyonu	6
1.2.2. Ekonomik İstikrar Fonksiyonu	7
1.2.3. Sosyal Adalet Fonksiyonu	8
1.3. VERGİ ADALETİ KAVRAMI	9
1.3.1. Vergi Adaleti Bakımından geliştirilen İlkeler	11
1.3.1.1. Faydalanma İlkesi	11
1.3.1.1.1. Faydalanma İlkesini Açıklayan Yaklaşımlar	12
1.3.1.1.2. Faydalanma İlkesi Vergileri ve Uygulanması.....	13
1.3.1.2. Ödeme Gücü İlkesi	15
1.3.1.2.1. Vergilemede Yatay Eşitlik	16
1.3.1.2.2. Vergilemede Dikey Eşitlik.....	18

1.3.1.2.3. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri.....	18
1.3.1.2.4. Fedakarlık Yaklaşımları.....	20
1.4. ÖDEME GÜCÜ İLKESİNE GÖRE VERGİLEMEYİ MÜMKÜN KILAN TEKNİKLER	22
1.4.1. En Az Geçim İndirimi	22
1.4.2. Artan Oranlık	24
1.4.3. Ayırma İlkesi.....	26
1.4.3.1. Muafiyet ve İstisnalar	29
1.5. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLER.....	30
1.5.1. Vergi Yükü Kavramı ve Vergi Adaleti	30
1.5.2. Dolaysız ve Dolaylı Vergi Ayırımı ve Vergi Adaleti.....	31
1.5.3. Vergi Kayıpları ve Kayıt dışı Ekonominin Adalet Üzerinde Etkisi	33
1.5.4. Vergi Afları	34

İKİNCİ BÖLÜM: TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASI

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NE GENEL BAKIŞ	35
2.1.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Yükü	36
2.1.2. Türkiye'de Vergi Adaleti Açısından Dolaysız ve Dolaylı Vergiler.....	42
2.1.3. Türkiye'de Gelir Dağılımı.....	47
2.1.4. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları	49
2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİNİN SAĞLANMASI.....	53
2.2.1. En Az Çeçim İndiriminin Uygulanması	53
2.2.2. Artan Oranlık ve Tarife Yapısının Değerlendirilmesi	54
2.2.2.1. Gelir Vergisinde Artan Oranlık ve Tarife Yapısı	54

2.2.2.2. Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Tarife Yapısı.....	58
2.2.3. Ayırma İlkesinin Değerlendirilmesi	60
2.2.3.1. Asgari Geçim İndirimi ve Asgari Ücret Uygulaması	60
2.2.3.2. Sakatlık İndirimi	64
2.2.3.3. Muafiyet ve İstisnalar	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: AZERBAYCAN'DA UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASI

3.1. AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİ'NE GENEL BAKIŞ	69
3.1.1. Azerbaycan Vergi Sistemi'nde Vergi Yüğü.....	71
3.1.2. Azerbaycan'da Vergi Adaleti Açısından Dolaylı ve Dolaysız Vergiler	76
3.1.3. Azerbaycan'da Gelir Dağılımı	80
3.1.4. Azerbaycan'da Kayıt Dışı Ekonomi.....	82
3.2. AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİ'NDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİNİN SAĞLANMASI	85
3.2.1. En Az Geçim Uygulaması	85
3.2.2. Artan Oranlılık ve Tarife Yapısının Değerlendirilmesi	86
3.2.2.1. Gelir Vergisinde Artan Oranlılık ve Tarife Yapısı	86
3.2.2.2. Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Tarife Yapısı.....	90
3.2.3. Azerbaycan Vergi Sistemi'nde Ayırma İlkesinin Sağlanması	92
3.2.3.1. Asgari Ücret Uygulaması	92
3.2.3.2. Azerbaycan Vergi Sistemi'nde Uygulanmakta Olan Diğer İndirimler	93
3.2.3.3. Muafiyet ve İstisnalar	94
SONUÇ	96
KAYNAKÇA	104
EKLER.....	115

TABLolar LİSTESİ

Tablo-1: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%).....	36
Tablo-2: Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ve Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi (%) (1998 Bazlı).....	37
Tablo-3: Türkiye’de Bütçe Dengesinin Yıllara Göre Değişimi (%).....	40
Tablo-4: Türkiye’de Kişi Başına Düşen Gelirler	41
Tablo-5: Türkiye’de Ana Gruplar İtibariyle Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Gelişimi (1993-2012)	43
Tablo-6: Türkiye’de Gelir Dağılımının Yıllara Göre Değişimi	48
Tablo-7: Türkiye’de Faal Mükellef Sayılarının Yıllara Göre Değişimi	50
Tablo-8: Türkiye’de Mükellef Sayısının Toplam Nüfus ve Seçmen Sayısına Oranı (%).....	51
Tablo-9: Türkiye’de Vergi İnceleme Sonuçları	52
Tablo-10: Türkiye’de Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimler	55
Tablo-11: Ücret Dışı Vergi Gelirleri İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri ve Ortalama Vergi Oranı	57
Tablo-12: Ücret Gelirleri İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri ve Ortalama Vergi Oranı	57
Tablo-13: Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişimler	59
Tablo-14: Asgari Geçim İndirimi Tutarlarının Hesaplanması	62
Tablo-15: Asgari Ücret Tutarına Asgari Geçim İndiriminin Yansıması	63
Tablo-16: Sakatlık İndirimi Tutarlarının Yıllara Göre Değişimi (TL)	65
Tablo-17: Gelir İdaresi Başkanlığı’na Sakatlık İçin Yapılan Başvuru Sayısı (1999-2011 Yılı).....	66

Tablo-18: Gelir İdaresi Başkanlığı'nca İncelenen Sakatlık İndirimi Rapor Sayısı	66
Tablo-19: Azerbaycan'da Vergi Gelirlerinin Genel Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	70
Tablo-20: Azerbaycan'da Genel Bütçe Vergi Gelirleri, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ve Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi (%)	72
Tablo-21: Azerbaycan'da Bütçe Dengesinin Yıllara Göre Değişimi (%)	74
Tablo-22: Azerbaycan'da Kişi Başına Düşen Gelirler.....	75
Tablo-23: Azerbaycan'da Ana Grupları İtibariyle Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Gelişimi (1991-2012).....	77
Tablo-24: Azerbaycan'da Gelir Dağılımının Yıllara Göre Değişimi	81
Tablo-25: Eski SSCB Ülkelerinde Kayıt Dışılığın Tahmini Göstergeleri.....	83
Tablo-26: Azerbaycan'da Kayıt Dışılığın GSYİH İçindeki Tahmini Boyutları (%)	84
Tablo-27: Azerbaycan'da Yapılmış Vergi İnceleme Sonuçları.....	84
Tablo-28: Azerbaycan'da Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimler.....	87
Tablo-29: Ücret Gelirleri İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri.....	89
Tablo-30: Ticari Olmayan Gelirler İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri	89
Tablo-31: Azerbaycan'da Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişimler.....	91
Tablo-32: Azerbaycan'da Asgari Ücret ve Ortalama İşçi Ücreti Tutarlarının Değişimi (1991-2011)	92

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik-1: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi 2010 Yılı (%).....	38
Grafik-2: OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Gelirler 2012 Yılı (ABD \$).....	42
Grafik-3: Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Değişimi (1993-2012) (%)	44
Grafik-4: OECD Ülkelerinde Dolaysız ve Dolaylı Vergi Payları 2010 Yılı (%)	45
Grafik-5: Türkiye’de 1993-2012 yılları arasındaki Vergi Gelirleri Kompozisyonu (%).....	46
Grafik-6: OECD Ülkelerinde Gini Katsayısının Değişimi (2000’li Yılların Sonu) ..	49
Grafik-7: Azerbaycan’da 1991-2012 yılları arasındaki Vergi Gelirleri Kompozisyonu (%).....	78
Grafik-8: Azerbaycan’da Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Değişimi (1991-2012) (%).....	79

EKLER LİSTESİ

Ek-1: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi.....	115
Ek-2: OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Gelirler (ABD \$).....	116
Ek-3: OECD Ülkelerinde Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Oranları	117
Ek-4: OECD Ülkelerinde Gini Katsayılarının Yıllara Göre Değişimi.....	118
Ek-5: OECD Ülkelerinde Kayıt Dışılığın GSYİH İçindeki Tahmini Boyutları (%).....	119

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	: Asgari geçim İndirimi
AZM	: Azerbaycan Manatı
AZN	: Azerbaycan Yeni Manatı
DEİK	: Dış Ekonomik İlişkiler Kurumu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
G.M.S.İ.	: Gayrimenkul Sermaye İradı
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
ILO	: International Labour Organization
IMF	: International Monetary Fund, Uluslararası Para Fonu
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KBDG	: Kişi Başına Düşen Gelir
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
O.V.O.	: Ortalama Vergi Oranı
OECD	: Organization of Economic Cooperation and Development, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
Ort.	: Ortalama
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SGB	: Strateji Gelişmeler Bakanlığı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kesintileri
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği
SSK	: Sosyal Sigorta Kesintisi
TL	: Türk Lirası

TÜİK : Türkiye İstatistik Kurumu
V.d. : Ve diğerleri
VK : Vergi Kanunu

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin sağlanması ve bundan dolayı yapılan harcamaların finanse edilmesi için kullanılan en önemli kaynak vergilerdir. Günümüzde dünya devletlerinin vergi toplama yetkisi, devletlerin egemenlik gücüne dayanarak ve anayasa sınırları ile belirlenmiş bir biçimde uygulanmaktadır. Ayrıca hemen hemen her bir ülkenin vergi yasalarında vergilerin ekonomik, sosyal yönden düzenleyici ve en önemlisi ise adalet ilkesi kapsamında toplanması gerektiği belirtilmiştir.

Vergi kavramının oluşmasından günümüze kadar geçen sürede, vergilemede adalet ilkesi en önemli ilkeye çevrilmiştir. Fakat genel olarak devletin harcamalarına her kesin eşit ve adil bir ölçüde katkıda bulunması gerektiği fikrinin savunulması ile birlikte, adil vergi katkısının nasıl sağlanacağı yönünde farklı görüşler vardır.

Bütün bu yaklaşımların önerdiği yöntemlere rağmen, günümüz toplumlarındaki mevcut genel kanıya göre; vergi adaletine ulaşabilmek için yapılması gerekenin altında "çok kazananın çok, az kazananın az" vergi alınması neticesinde bireyler arasındaki gelir ve servet dengesizliğinin giderilmesi başka bir ifadeyle vergileme ile olabildiğince gelir ve servet eşitliğinin sağlanması düşüncesi yatmaktadır. Oysa adil bir vergileme ilkesi ile olması gereken, sadece gelir ve servet dengesizliğinin giderilmesi değil, aynı zamanda bireysel özgürlüklerin korunması da sağlanmalıdır (Yereli, Ata, 2011: 21).

Günümüzde dünya ekonomisinde yaşanan son gelişmeler, vergi sistemi teorilerinde ekonominin kendi kendini bir "görünmez el" teknikleri ile yönetiminin çok eskidiğini, ekonominin minimum düzeyde vergilendirilmesi ile adaletin sağlanamadığını göstermektedir. Öte yandan dünya ekonomisinde yaşanan krizler, gelişmiş ülkelerde bile kamu harcamalarına karşın bütçe yetersizliği sorunları birçok ülkelerde gelir düzeyi yüksek olan zengin mükelleflerin vergilendirilmesi yönünde adımlar atılmasını gerektiğini göstermekte ve bu yönde vergi sistemine yeni uygulamalar getirilmesini tetiklemektedir. Devletler bu gibi sorunların piyasa müdahalesi aracı olan vergilere zenginleri etkileyebilecek oranlar ekleyerek

üstlenmenin mümkün olacağını, bu yolla da gelir grupları arasındaki gelir eşitsizliğinin ve adaletsizliğin giderilebileceğini düşünmektedirler.

Fakat dünya devletlerinin vergi sistemlerini genel olarak değerlendirdiğimizde ise vergi sistemi adalet ilkesine uymayan ülkelerin çoğunlukla gelişmekte olan ülkeler olduğunu görebiliriz. Bunun sonucu olarak söz konusu ülkelerde gelir dağılımı daha bozuk, vergi gelirlerinde dolaylı vergilerin payı ve vergi kayıp kaçakları daha yüksektir. Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik kalkınmaya yönelik olarak izlediği politikalar sonucu sermaye gelirleri üzerinden alınan vergi oranlarının indirilmesi, muafiyet ve istisnaların ekonomik ve sosyal yönden sapması, vergi hasılasını artırmak için vergi tabanını genişletmek yerine dolaylı vergilere başvurulması ve baskı gruplarının etkisi ile vergilemede adalet ilkesi bozulmaktadır.

Vergilerin adil ve dengeli dağılımı söz konusu ise, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplanan vergiler içindeki payı önem taşımaktadır. Dolaysız vergilerde, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve serbest olarak uygulamalarla vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabildiğinden, bunlarla vergi adaletinin sağlanmasında daha etkili olunabilir. Dolaylı vergiler ise, uygulanan mal ve hizmetler açısından düşük gelirlilerin bütçesini daha fazla etkilemekte ve vergi yükünün düşük ve sabit gelirlilerin üzerinde kalmasına neden olur (Susam, Oktayer, 2005: 106). Bunun sonucu ise, dolaylı vergilerin ağırlık gösterdiği ekonomilerde gelir dağılımının düşük gelir grupları aleyhine bozulduğu gözlemlenmektedir.

Türkiye ve Azerbaycan gelişmekte olan ülke olmalarından dolayı, gerekli devlet müdahalesi yapılmadan, mevcut sermaye birikimi gerekli sektörlerle yönlendirilmeden ve ülke ekonomisine yabancı sermaye teşvik edilmeden ekonomik büyümeye ulaşmanın zorluğu, artan kamu harcamalarını finanse etmek için efektif vergi sistemine ihtiyacın olması gibi nedenlerden dolayı vergi politikalarında sık sık değişiklikler yapılmaktadır. Öte yandan bu uygulamaların ise vergi mükelleflerini en az etkileyecek biçimde değişiklik yapılarak uygulanmasına çalışılmaktadır. Bu nedenle günümüzde, Türkiye ve Azerbaycan'daki vergi sisteminin adalet ilkesinin sağlanması bakımından değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Çalışmamıza Türkiye ve Azerbaycan'ın vergi sistemleri ele alınmış, vergilemede adalet ilkesinin sağlanabilmesinde uygulanan vergi politikalarının rolü incelenmiştir. Üç bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde vergi adaleti ile ilgili teorik kavramlar ele alınmış, ikinci ve üçüncü bölümlerinde ise sırasıyla Türkiye ve Azerbaycan vergi sistemlerinin ayrı ayrılıkta genel durumu, hasılat yapısı, vergi sisteminin son durumu, vergi yükü, gelir dağılımı, vergi gelirlerin dolaylı dolaysız yapısı incelenmiş ve uygulanmakta olan vergi politikalarının ödeme gücü ilkesi kapsamında adaleti sağlayıp sağlamadığı araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASI

1.1. VERGİNİN TANIMI VE FONKSİYONLARI

Ülkenin içinde bulunduğu koşullara, toplumsal ihtiyaçlara ve tercihlere bağlı olarak ortaya çıkan ve sınırları anayasa ile belirlenmiş bir kısım görevlerin devlet tarafından üstlenildiği görülmektedir. Devletin yüklenmiş bulunduğu görevleri gerçekleştirebilmesi için gelire ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç, devletin çeşitli kuruluşları aracılığıyla, farklı kaynaklardan sağlanır. Günümüzde devlet, ülke milli gelirin önemli bir bölümünü ekonomiden çeşitli şekillerde kamu geliri olarak çeker, kamu hizmetlerinin gerçekleştirebilmesi için tekrar ekonomiye enjekte eder (Akdoğan, 2011: 103).

1.1.1. Vergi Kavramının Tanımı

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür (Erkin, 2012: 238).

Kamu harcamaları ya da kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı, genellikle kamu gelirleriyle karşılanır (Şener, 2006: 197). İşte devletin yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirmek amacıyla, anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne, kamu gelirleri denilmektedir (Akdoğan, 2011: 103).

Bir ülkenin kamu gelirleri genellikle vergiler, vergi dışı gelirler, para basımı ve borçlanma ile sağlanan fonlardan oluşur(Şener, 2006: 103). Devlet veya diğer kamu kuruluşlarının, kamu hizmetlerini gösterebilmeleri için, toplumu oluşturan kişilerden zora dayanarak ve karşılıksız olarak aldığı iktisadi değerlere vergi denilmektedir (Aksoy, 1998:140). Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne

göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir (Akdoğan, 2011: 119).

Günümüzde devlet, gelir ihtiyacının çok büyük bir kısmını vergilerle karşılamaktadır. Klasik devlet anlayışında meydana gelen gelişmeler sonucunda, devletin sosyo-ekonomik nitelikte önemli görevler yüklenmesi, vergilerin kamu gelirleri içindeki rolünü ve önemini artırmış bulunmaktadır. Piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde toplam kamu gelirlerinin % 70-95'ini vergi gelirleri teşkil etmektedir. Sosyalist ülkelerde ise, verginin yerini merkezi otorite tarafından tespit edilen fiyatlar almaktadır. Bunun yanı sıra, sosyalist ülkelerde de vergi bulunmaktadır, ancak toplam kamu gelirleri içinde payı % 10'u geçmemektedir (Aksoy, 1998: 140-142).

1.2 VERGİNİN FONKSİYONLARI

Devletler, güvenlik, adalet, altyapı gibi geleneksel, etkin kaynak kullanımı ve ekonomik istikrar gibi çağdaş fonksiyonlarını yerine getirebilmek için harcama yaparlar. Gerçekleştirilen bu harcamaları finanse edebilmek için gelire ihtiyaç duyarlar (Özsoylu, 1996: 33). Bu gelir kaynaklarından en sık kullanılanı vergilerdir.

Vergiler, bir bireyden diğerine yapılan çoğu para aktarmalarına benzemez. Diğer para transferlerinin çoğu gönüllü yapılırken, vergileme zorunlu bir ödemedir (Stiglitz, 1994: 473).

Verginin amacına ilişkin soru, büyük önemine rağmen, bugüne kadar mali literatürde yeknesak bir biçimde cevaplandırılmadı. Rasyonel bir vergi politikasına hangi fonksiyonların verilmesi gerektiği hususundaki görüşleri üç grupta toplamak mümkündür. Birinci görüşe göre, vergi politikasının amacı, sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parasal araçları sağlamak olmalıdır. İkinci görüşe göre, vergi politikasının mali olmayan amaçlarının da izlenmesi, özellikle iktisat politikasının bir aracı olması gerekir. Üçüncü bir görüşe göre ise, vergi politikası mali amacın yanısıra, mali olmayan amaçların da gerçekleştirilmesi için

uygun olmakla beraber, bu tür amaçları ancak vergilemede adalet ve rekabet tarafsızlığı ilkeleri ile uyum halinde izlemesi gerekir (Turhan, 1998: 24).

1.2.1. Mali Gelir Fonksiyonu

Toplumun bazı gereksinimlerini (savunma ve düzen hizmetlerini) ya devlet yapar ya da bu hizmetler hiç yapılamaz. Bir kısım hizmetleri ise piyasa firmaları yaparsa da yetersiz yapar, devlete bunları tamamlayıcı ve zararlarını azaltıcı görev üstlenir. Devlet hizmetlerine toplumun gereksinimi olduğuna göre, bu hizmetlerin maliyetini karşılayacak parayı toplamak gerekir. Devlet, sunacağı bu hizmetlerin maliyetini ancak yurttaşlardan vergi alarak karşılayabilir (Bulutoğlu, 2008: 337).

Verginin ilk ve en eski amacı, mülk ve teşebbüs gelirleri, harçlar, şerefîyeler ve kamu borçları ile karşılanamayan devlet ihtiyaçlarını karşılamaktır. Vergilemenin bu fiskal amacı “vergi devleti” kadar eski olup, özellikle kamu maliyesinin fevkalade genişlediği bir dönem olan 19. ve 20. asırda vergi sisteminin düzenlenmesi bakımından çok büyük bir öneme sahiptir (Turhan, 1998: 25).

Devlet sürekli bir artış gösteren kamu giderlerini karşılamak için diğer gelirlerini artırma yoluna gittiği gibi, vergi bakımından da, ya yeni vergiler getirmekte ya da uygulamakta olduğu vergilerin oranını artırabilmektedir. Bu bakımdan verginin devlet giderlerinin karşılanması için başvurulan bir araç oluşu, onun ilk ve en önemli amacını belirtmiş bulunmaktadır (Edizdoğan v.d., 2011: 150).

Vergilerin temel amacı malidir. Çünkü devlet sürekli artış gösteren kamu giderlerini karşılamak için vergi dışı gelirlerini artırma yoluna gitmesine rağmen, vergisel açıdan ya yeni vergiler salmakta ya da mevcut vergi gelirlerini artırıcı düzenlemeler yapmaktadır. Bu bakımdan vergilerin devlet giderlerini karşılaması için başvurulan bir araç oluşu, ilk ve en önemli amacının mali olduğunu ortaya koymaktadır (Taş, 1991: 49).

Fiskal amaç ayrıca, vergi sisteminin yeni duruma kolaylıkla uyum sağlayabilecek “esnek” bir yapıya sahip olmasını öngörmektedir. Gerçekten,

gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mali ihtiyaçta birdenbire ortaya çıkan normalin üstündeki artışlar, vergi hukukuna ilişkin – örneğin, tarife matrah değişikliği gibi- önlemler yardımı ile rahatlıkla karşılanabilmelidir. Hiç kuşkusuz, vergi sisteminin böyle bir uyum sürecine elverişli olup olmadığı, bir ülkede vergi potansiyeli ya da “vergileme kapasitesi”ni hangi ölçüde kapsadığına bağlıdır (Turhan, 1998: 33).

1.2.2. Ekonomik İstikrar Fonksiyonu

Devletin vergi gelirlerinin birleşimi, ekonomik istikrar fonksiyonunun başarısı yönünden de oldukça önemlidir. Özellikle, vergi gelirleriyle ulusal gelir arasındaki fonksiyonel ilişkinin varlığı, istikrar fonksiyonunun performansını belirlemektedir (Şener, 2006: 226).

Vergilere yüklenen bir diğer fonksiyon da konjunktürü düzenleme görevidir. Konjunktür dalgalanmaları, ekonominin daralması ve genişlemesi biçiminde ortaya çıkmaktadır. Konjunktürün daralma dönemlerinde talep düşüktür, arz fazlası vardır. Bunun için devletin ekonomiyi canlandıracak önlemler alması gerekir. Bu önlemler maliye, para veya dış ticaret politikaları ile olur. Maliye politikası araçları içinde en önemli yeri vergi oluşturur. Vergileri düşürmek yoluyla harcanabilir geliri ve harcanabilir gelirin bir fonksiyonu olan tüketimi artırmak amaçlanmaktadır. Konjunktürün genişleme dönemlerinde ise, vergilerin, talebi kısma ve enflasyonist baskıları azaltma yönünde bir işlevi olabilir (Kirmanoğlu, 2009: 259).

Zamanımızda iktisadi büyümenin teşviki, hemen hemen bütün ülkelerde uygulanan iktisat politikasının temel amaçlarından biridir. Bu amacın gerçekleşmesinde, maliye politikasına ve dolayısıyla vergi politikasına önemli görevler düşer. Devlet, vergisel önlemler yardımı ile iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilir. Örneğin, vergi politikası, işgücü potansiyelinin nitelik ve nicelik bakımından artırılması, özel tasarruflar ve yatırımları teşvik ederek sermaye birikiminin hızlandırılması ve nihayet dinamik bir üretim faktörü olan teknolojik gelişimin teşviki yönünde kullanılabilir. Fakat, bazı sektörlerin değil de, tüm ekonomiye ilişkin bir büyüme sürecinin söz konusu olması halinde, genellikle, kamu

giderleri ve kredi politikası vergisel tedbirlere tercih edilmektedir (Turhan, 1998: 37).

Sonunda, vergi politikası iktisadi büyümeyi etkileyebilir. Farklı vergi, tasarruf ve yatırım oranına ve dolayısıyla sermaye oluşumu üzerinde farklı bir etkiye sahip olacaktır. Sermaye oluşumu oranı artar veya azalır gibi, vergi öncesi kazanç faktörü ve dolayısıyla gelirler etkilenecektir. Böylece, sermaye gelirleri üzerindeki vergi için ücret gelirleri üzerindeki vergi ikamesi kısa vadede gerileyecek, ancak nihai sonuç da faktör kazançları üzerindeki etkileri dikkate alınmadan değerlendirilmesi mümkün değildir. Tüm bu yönleriyle, belirli bir vergi politikası için tam etkilerinin ele alınıp değerlendirilmesi gerekir (Musgrave, 1989: 270).

Ekonomik istikrar fonksiyonlarına üretim rasyonelliği veya üretimin halkın tercihleriyle uyumlu hale getirilmesi, sağlık politikalarına ilişkin amaçlar, nüfus politikasına ilişkin amaçlar v.b. amaçları da ilave etmek olur. Vergilemenin ekonomik fonksiyonları, zamana ve gerekliliğine göre farklı boyutlar ve değişken nitelikler taşır. Devletlerin izlenen ekonomi politikasından etkilenecek vergilemenin ekonomik amacı farklılıklar gösterebiliyor.

1.2.3. Sosyal Adalet Fonksiyonu

Vergilemenin, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları bir dereceye kadar zayıflatmak amacı ile bir araç olarak kullanılabilmesi ve kullanılması gerektiği yönünde A.Wagner tarafından ortaya atılan ve fakat uzun süre mali literatür tarafından büyük ölçüde reddedilen tez zamanımızda bilimsel araştırmaların giderek ilgisini çekmektedir. A.Wagner'in sadece sosyal ve ahlaki gerçeklere dayandırdığı verginin yeniden gelir dağıtıcı fonksiyonu, Keynes tarafından ortaya atılan teoriden sonra "iktisadileştirildi". Çünkü, J.M. Keynes, "geliri yeniden dağıtıcı bir vergileme" ile yüksek gelirleri azaltıp, düşük gelirleri destekleyerek tüketim eğilimi ve efektif talebin artması, böylece istihdam seviyesinin yükseltilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür (Turhan, 1998: 35).

Verginin sosyal fonksiyonu denildiğinde, gider politikası önlemleriyle yeterli veya hiç gerçekleştirilmediği oranda gelir ve servetin ekonomik yönden zayıf olanların lehine politik bakımdan istenilen ölçüde dağıtılmasıdır (Neumark, 1975: 21).

Vergiler, ayrıca, gelir dağılımını düzeltme amacına hizmet edebilir. Vergi, siyasi iktidarın iradesine bağlı olarak, mevcut gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek için kullanılabilir. Bu amaçla vergileme, artan oranlılık, muafiyet ve istisnalar gibi çeşitli tekniklerden yararlanabilir. Özellikle, şahsi olma niteliği ağır basan gelir vergileri bu amaçla kullanılabilir. Tabii ki, bu amacın tam olarak gerçekleşmesi için vergi politikasını tamamlayıcı bir harcama politikası da olması gerekir, yani yüksek gelir kesiminden, alınan vergileri düşük gelir kesime aktaran (transfer veya bu kesimin daha çok yararlandığı hizmetler gibi) bir kamu harcama yapısı olması gerekir (Kirmanoğlu, 2009: 259).

Vergiye yüklenen fonksiyonların tarihsel süreci incelendiğinde vergi ilk zamanlar bir gelir kaynağı olarak kabul edilmiş, daha sonralar ise iktisadi ve sosyal hayata müdahale aracı olarak da kullanılmaya yönlendirildiği görülmektedir. Verginin bu fonksiyonel değişiminin nedeni, verginin içinde bulunduğu dönemin ekonomik ve siyasi yapısının tesiri altında kalmasına bağlıdır. Örneğin, müdahaleci devlet anlayışının yaygın olduğu dönemlerde verginin ekonomik ve sosyal işlevi üzerinde durulmuş, liberal devlet anlayışın etkili olduğu dönemlerde ise verginin sadece mali işlevi tercih edilmiştir. Verginin temel amacının malı olmasına rağmen günümüzde bu işlev ikinci plana bırakılıp sosyal adaleti sağlama işlevi temel amaç olmuştur (Mises, 1996: 738).

1.3. VERGİ ADALETİ KAVRAMI

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır (Edizdoğan v.d., 2011: 251).

Ünlü iktisatçı Amanta Sen iktisadın iki ayak üzerinde yükseldiğini belirtir. Bunlar, etkinlik ve adalettir. Kaynakların etkin dağılması, daha fazla refah sağlayacak başka hiçbir dağılım biçiminin olmaması anlamına gelmektedir. Tabii bu yargı, birçok kurumsal değişikliklerin veri olarak kabul edilmesi ile mümkündür. Ancak, veri mülkiyet hakları rejimi ve mülkiyet dağılımı altında kaynakların etkin dağılımından söz edebiliriz. Adalet kavramı ise, iktisat teorisinden çok siyaset felsefesi disiplini içinde tartışılmakta olan bir kavramdır. Bu temelde belirli bir adalet kriteri kabul edildikten sonradır ki, bu kriteri ulaşmak için devletin, gelirin yeniden dağılımı konusunda nasıl ve hangi araçların bir rolü olacağı konusu maliye teorisinin alanına girmektedir (Kirmaoğlu, 2009: 63-64).

Verginin sosyal gelir fonksiyonu özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştirmediği adil gelir ve servet dağılımını sağlaması bakımından büyük önem arz etmektedir. Piyasa ekonomisinin kurallarına göre gerçekleşen bir gelir ve servet dağılımı her zaman adil olmamaktadır. Bunun için devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi gerekir. Çünkü, adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi, sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereği olmaktadır (Aksoy, 1998: 174).

Vergi adaleti; ister kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gibi pasif, isterse kişiler arasında var olan servet farklarını gidermeye yönelmiş bir vergi sistemi gibi aktif bir kavram olarak değerlendirilsin, gerek vergi alacaklısı olarak devlet ve gerekse vergi mükellefleri; vergilemede adaletli koşulların sağlanması bakımından, söz konusu kavramı değerlendiriş açılarına göre sürekli girişimler yapmışlar ve yapmaktadırlar. Bu girişimler; devlet açısından, gereklikçe vergi reformları yapılması, bireyler ve sosyal gruplar açısından da, kendi lehlerine olanaklar yaratacak veya varolan durumlarını korumaya olanak verecek içerikte isteklerde bulunma yönünde olmaktadır (Uluatam, 1971: 93).

Bu kısa açıklamanın ışığı altında zamanımızda vergi adaleti başlıca vergide genellik ve vergide eşitlik prensipleri ile açıklanmaktadır. Bunlardan birincisi, bir ülkede bütün vatandaş ve yabancıların vergi vermesi; ikincisi ise, mükelleflerin genel

olarak toplam vergi yüküne, kendi ödeme güçleri içinde katılmalarıdır (Erginay, 1974: 43).

1.3.1. Vergi Adaleti Bakımından Geliştirilen İlkeler

Kamusal mal ve hizmetlerin etkinlik ve adalet kriterlerine uygun biçimde finansmanının sağlanmasına yönelik olarak iki vergileme ilkesi geliştirilmiştir. Bunlardan fayda ilkesine göre; kişiler, kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya uygun bir biçimde vergilendirilmelidir. Daha yaygın olarak uygulanan ödeme gücü ilkesine göre ise; kişiler, kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya göre değil, mali güçleriyle orantılı bir biçimde vergilendirilmelidirler (Şener, 2006: 211).

1.3.1.1. Faydalanma İlkesi

Daha 17. yüzyılın tabii hukuk teorikçileri (Pufendorf, Hobbes ve Locke) tarafından temsil edilmiş olan ve günümüzde Musgrave ve Haller gibi tanınmış maliyeciler tarafından tekrar vergilemenin “temel” ilkeleri arasında incelenen faydalanma (istifade) ilkesine göre vergiler, devletin gördüğü hizmetin karşılığı ödenen bir bedel veya fiyat gibi kabul edilmekte ve bunların kamu hizmetlerinden sağlanacak faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir. Bu ilke, piyasada mal ve hizmet mübadelesi bakımından geçerli olan kuralların kamu ekonomisine yansıtılmış şeklidir (Turhan, 1998: 211).

Adam Smith ve önceki yazarlara kadar uzanan faydalanma teorisine göre, adil bir vergi sisteminde vergi ödeyicileri harcama veya kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydaya uygun olarak farklı vergi ödemelidirler. Bu prensibe göre, gerçekten adaletli bir vergi sistemi, harcama yapısına bağlı olarak farklılık gösterecektir. Faydalanma kriteri vergi politikası değil, vergi-harcama politikasıdır (Musgrave, 1989: 219).

Vergilemede fayda ilkesi (benefit principle), kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya eşit vergi ödemeleri olarak tanımlanabilir. Bu

ilkeye göre, kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine bağlı olarak, kişilerin vergi ödemeleri gerekir. Örneğin, kamusal mal ve hizmetlerden az yarar elde edenler az vergi öderlerken; daha çok fayda sağlayanlar daha çok vergi ödeme durumundadırlar. Bu durumda kamusal mal ve hizmetlerden herhangi bir yarar sağlamayanların vergi ödemeleri söz konusu olmayacaktır (Şener, 2006: 211).

Bu ilkeye göre vergilemede adalet sağlanması için, kamu hizmetlerinden faydalanma ile ödenen vergi arasında bağlantı olmalıdır. Aksi halde, bir kesimin faydalandığı hizmetlerin bedelini başka bir kesim ödeyecek ve bu durum vergilemede mali sömürü yaratacaktır. Diğer yandan bedeli ödenmediği halde kamu hizmetlerinden fayda elde edenler de mali rant elde edeceklerdir (Kirmanoğlu, 2009: 262).

Fayda ilkesi, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasında yardımcı olmakla beraber, gelir dağılımında adalet amacına ters düşer. Zira vergilemede gelir ya da servet gibi bir matrah esas alınmamakta, matrah marjinal fayda olmamaktadır (Edizdoğan v.d., 2011: 253)

1.3.1.1.1. Faydalanma İlkesini Açıklayan Yaklaşımlar

1. Hizmet Bedeli Yaklaşımı – Bazı iktisatçılar daha da ileri gitmişler ve bireylerin devlete yapılan desteğe, kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda nispetinde katkıda bulunması gerektiğini ileri sürmüşler. Kamu hizmetleri için bedel alınma ilkeleri özel hizmetler için kullanılanlara benzer olmalıdır. Ve vergiler de kamu hizmetlerinin sunumu karşılığı alınan bedel gibi görülebilir (Stiglitz, 1994: 497).

Serbest piyasada, nasıl bir mal veya hizmet karşılığı bir bedel ödenirse, bunun gibi devletin sağladığı kamu hizmetleri nedeniyle fertlerin bu hizmetlerden edindiği fayda derecesinde vergiler alınacaktır (Erginay, 1974: 30).

Bu görüşü savunanlar arasında Proudhon, Pufendorf, T. Hobbes, P. Leroy-Beauliev ve Von R. Wieser gibi yazarlar vardır. Örneğin, Proudhon'a göre, “vergi bir mübadeledir; bazı faydalar için mübadele fertler arasında, bazıları için ise

devletle fert arasında olur”. Diğer yandan, değişim tezini prensipte Őiddetle reddeden P. Leroy – Beauliev vergiyi, “devletin gördüğü hizmetlerin bedeli” olarak tanımlarken, Von R. Wiser’e göre vergi, kamu ihtiyaçlarını finanse etmek için ödenen fiyattır (Turhan, 1998: 14-15). Antonio de Viti Marco ise vergiyi mübadele bedeli olarak açıklamıŐ ve devlet halinde örgütlenmenin bedeli olarak vergi alındığını ifade etmiŐtir (Tekin, 1978: 10).

2. Sigorta Primi Yaklaşımı – İstifade teorisinin bütün bu varyasyonları, aynı zamanda vergilemenin varlığını haklı kılan nedenleri ve yükünün dağılımına ilişkin ilkeleri açıklamakta yardımcı olmaktadır. Bu durumu sigorta teorisinde en belirgin bir Şekilde görmek mümkündür; adı geçen teoriye göre devletçe sağlanan himayenin karşılığı olan “adil fiyat”ın tespiti için, ikili bir kriterden yararlanılmaktaydı: vergilerin seviyesi, ya devletçe sağlanan himaye fonksiyonu dolayısıyla yapılan harcamalara göre veya fertlerin devlet hizmetlerinden sağladıkları faydalara göre belirleniyordu. Hatta J.J.Rousseau, bu “sigorta primi”nin artan oranlı bir biçimde uygulanmasının gerekli olduğunu ifade ediyordu (Schmölders, 1976: 42).

3. Sosyal retim Genel Giderlerine Karşılık Katılma Payı – Devletin yaptığı bazı hizmetler, nitelikleri itibariyle, piyasa ekonomisinde sunulan hizmetlere yaklaŐtıkları ve bu nedenle bunlardan kişilerin sağladıkları faydalanma dereceleri saptanabildiği için, bu çeŐit özel hizmetler karşılığında bedel talep edebilir. Yine iktisadi faaliyete giriŐmek için devletten izin alınması (ruhsat, lisans) nedeniyle ödenen ruhsatiyeler veya bir yandan kişiler arasındaki, diğer yandan kişiler ile devlet arasındaki iliŐkilerde hukuksal durumların kanıtlanmasına yarayan belgelerin düzenlenmesinden alınan resimler ve devlet ya da bölgesel idarelerin belirli bayındırlık işleri dolayısıyla mülklerinde bir artış meydana gelen kişilerden alınan Őerefıye az veya çok bu kategoriye girerler (Turhan, 1998: 16-17).

1.3.1.1.2. Faydalanma İlkesi Vergileri ve Uygulanması

Fayda ilkesinin aędaŐ açıklaması ancak 20. yüzyılda ortaya konulabilmiŐtir. Bowen, Lindhal ve Samuelson gibi ekonomistler fayda ilkesini daha çok refah ekonomisi yönünden ele aldılar. Böylece bölünebilir nitelikli kamusal mal ve

hizmetler için vergi oranının nasıl saptanacağına ilişkin çeşitli çözümler geliştirdiler. Fayda ilkesinin çağdaş açıklamalarından Bowen modeli; kamu harcamalarıyla vergi gelirleri arasında, bir ilişki kurarak, bütçenin saptanmasında etkinlik sorununu çözümlenmektedir. Samuelson ise Sosyal Refah Yaklaşımı adlı çalışmasında, fayda ilkesini kamusal mal ve hizmetlere uygulayarak, adil gelir dağılımı durumundan ortaya çıkan sapmaları anlamlı bir biçimde açıklamıştır (Şener, 2006: 212-123).

Faydalanma ilkesinin, kamu hizmetlerinin niteliğinden dolayı, tam olarak uygulanması mümkün değildir. Ancak, bazı vergilerde, hizmet ile vergi arasında dolaylı olarak bağlantı kurulabilir. Karayollarına tahsis edilen akaryakıt tüketim vergisi veya çevre hizmetlerine tahsis edilen emlak vergisi buna örnek olarak gösterilebilir (Kirmanoğlu, 2009: 262).

Fayda ilkesinin diğer bir uygulama alanını çalışanların, sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı amacıyla yönetilen fona yaptıkları katkıları oluşturmaktadır. Bundan başka, bazı gelişmiş ülkelerde uygulamaya göre otomotiv vergileri fayda ilkesinin en çok bilinen örneğidir. Diğer bir örnek ise şehirleşme projeleri ve bayındırlık hizmetleri bazı gayrimenkullerin değerini hızla artırmaktadır. Gayrimenkul kıymet artışı vergisi gelişmiş ülkelerde, özellikle yerel yönetimlerin sundukları hizmetlerin finansmanında etkin bir araç olarak kullanılmaktadır (Şener, 2006: 213-214).

Günümüzde, kamu hizmetlerinin niteliği ve çeşitliliği ile verginin nitelikleri gözönünde bulundurulduğu takdirde, yararlanma ilkesinin çok sınırlı uygulama alanı bulunabileceği görülmektedir. Bu durum ya verginin bazı temel niteliklerinden fedakârlık edilmesini veya faydalanma ilkesi dikkate alınarak gerçekleştirilen kamusal finansman uygulamalarına “bedel”, “ödenti”, “masraf payı” gibi başkaca adlar konulmasını gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2011: 220-221).

Fayda ilkesine göre vergilemenin yaygınlaştırılması ise, devletin düşük gelir gruplarına önemli miktarda transfer ödemelerinde bulunması gerektirir. Bu durum, kamusal mal ve hizmetlerin gelir ve fiyat esnekliklerinin değişik gelir grupları için farklı büyüklükte olmasından kaynaklanır. Eğer, söz konusu transfer yapılmazsa,

yeterli satınalma gücünden yoksun olanların, kamusal mal ve hizmetlere olan taleplerini açıklama olanakları ortadan kalkacaktır. Örneğin, eğitim ve sağlık gibi kamusal hizmetlerin serbestleştirilmesi ve özelleştirilmesi nedeniyle düşük gelir gruplarının bu hizmetlerden yararlanma olanağı son derece azaltılmaktadır (Şener, 2006: 216).

1.3.1.2. Ödeme Gücü İlkesi

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin tarihi faydalanma ilkesinden daha öncedir. 16 yüzyıla kadar uzanmaktadır ve o zamandan beri iktisatçıların ilgisini çekmiştir. Ödeme gücü ilkesi Rousseau, Say ve John Stuart Mill gibi ünlü iktisatçılar tarafından geniş bir alanda incelenmiştir. 20. yüzyılda, ödeme gücü ilkesi, gelirin yeniden dağılımını savunan iktisatçılar tarafından vurgulanmıştır (Musgrave, 1989: 223).

Bugün en yaygın vergileme ilkesi, yükümlülerin ödemeleri gereken vergiyi kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın kişilerin ödeme güçlerine göre ölçmektir (Turhan, 1998: 216).

Adam Smith'den bu yana önemli bir vergileme ilkesi olarak savunulan ödeme gücü ilkesine göre, vergi, vergiyi ödeyen kişinin ödeme gücü ile bağlı olmalıdır. Bu ilkeye göre geliri yüksek olan bireylerin nispi olarak daha yüksek oranda vergi ödemeleri vergi yükünün adil dağılımı için gereklidir. Vergilemede ödeme gücü ilkesi uygulandığı zaman, devlete atfedilen 'gelirin yeniden dağılımı fonksiyonu' da sağlanabilir (Kirmanoğlu, 2009, 262).

Vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin olarak, ödeme gücü ilkesi çok sayıda kamu ekonomisti tarafından savunulmaktadır. Fayda ilkesi kamu ekonomisinin etkinlik koşullarına uygun bir biçimde ele alınırken ödeme gücü ilkesi (ability to pay) vergilemede adaletin ölçüsü olarak kabul görmüştür. Bilindiği gibi, geçmişte vergilemede adaletin artan oranlı vergi tarifesiyle sağlanabileceği anlayışı önem kazanmıştı. Günümüzde ise, ödeme gücü ilkesinin özveride eşitliği sağlayacak biçimde uygulanması gerektiği görüşü desteklenmektedir (Şener, 2006: 218).

Ödeme gücü ilkesinde, fayda ilkesindeki gibi, kaynak dağılımında etkinlik düşünülmez, tek amaç gelir dağılımında adalettir. Bu bakımdan vergilendirmede vergi veren kişinin vergi ödeme gücü esas alınmakta, kamusal faaliyetlerden sağlanan fayda önemli olmamaktadır (Edizdoğan v.d., 2011: 254).

Kişilerin gerçek manada vergi ödeme gücü, kişinin fizyolojik yaşamının ve varlığının devam etmesi için lüzumlu ekonomik imkanları temin etmesinden sonra başlamaktadır. O halde, ekonomik imkanları ancak fizyolojik varlığını devam ettirebilecek kadar olan kişilerin gerçek bir vergi ödeme iktidarı yoktur. Bu gibi kişilerin, vergi mükellefiyeti dışında tutulması, yani vergi ödememesi gerekir (Dikmen, 1964: 240).

Vergi sistemine çoğu eleştiriler, sistemin adaletsizliği ile başlar. Bununla birlikte, göreceğimiz gibi, neyin adil neyin adil olmadığını tanımlamak güçtür. Adaletin iki ayrı kavramı vardır: Yatay adalet ve dikey adalet (Stiglitz, 1994: 490).

Gelir dağılımının adil olmadığı bir ekonomide, fayda ilkesinin yaygın bir biçimde uygulanmasıyla, vergi adaleti daha bozulmaktadır. Buna karşın artan oranlı tarifeye uygun olarak, ödeme gücü ilkesine karşın olarak, ödeme gücü ilkesiyle hem vergilemede adalet sağlanırken hem de gelir dağılımını iyileştirebilmektedir. Ne var ki, sadece artan oranlı tarifeye uygun bir vergileme ile vergi adaletinin tek başına gerçekleştirilmesi olanağı yoktur. Bu nedenle, vergilemede yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına ilişkin düzenlemelerin de yapılması gerekir. Ayrıca, vergilemeyle kamu harcamalarının dışsal ekonomi yayıcı potansiyeli içselleştirmelidir (Şener, 2006: 219).

1.3.1.2.1. Vergilemede Yatay Eşitlik

Bir vergi sistemi eğer bütün ilgili yönleriyle eşit olan birey eşit muamele görüyorsa yatay olarak eşit sayılır (Stiglitz, 1989: 491).

Ödeme gücünün göstergesi olarak gelir kabul edildiği zaman, yatay adaletin sağlanması için vergiye temel oluşturacak gelirlerin, yani matrahın, kişinin sahip

olduğu bütün gelir unsurlarını kapsayacak şekilde geniş olarak tanımlanması gerekir (Kirmanoğlu, 2009: 264).

Bu ilkeye göre, aynı düzeyde gelir elde eden vergi mükellefleri eşit vergi ödemelidir. Ancak, bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik alanda tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin bütün ögelerini içermesi sağlanmalıdır. Yani, parasal-parasal olmayan, maddi-maddi olmayan, gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan, her tür gelir ögesi ünite vergi beyannamesinde yer almalıdır (Şener, 2006: 219).

Yatay adaletin sağlanması için gelir tanımının iki farklı anlamda incelendiğini görüyoruz;

1. Kaynak Teorisi: Bu teoriye göre, gelir, kişinin sahip olduğu üretim faktörlerinden (sermaye, emek, toprak gibi) elde ettiği gelirlerden oluşur (Kirmanoğlu, 2009: 264).

2. Safi Artış Teorisi: Bir kimsenin belli bir dönemde varlıklarının dönem başı değerini aynı düzeyde tutmak koşuluyla, kullanabileceği parayla ölçülebilir nitelikte olan (ve ölçülen) faydaların tümüdür (Bulutoğlu, 2008: 285). Başka bir deyişle “ safi artış teorisine göre, gelir, kişinin belirli bir dönem içinde yaptığı tüketim ile bu dönem boyunca elde ettiği servet artışının toplamıdır” (Kirmanoğlu, 2009: 264).

Gelir, kaynak teorisine göre daha dar, safi artış teorisine göre ise oldukça geniş olarak tanımlanmalıdır. Kaynak teorisi, kişinin sahip olduğu üretim faktörlerinin getirileri dışındaki gelirleri kapsamına almamaktadır. Oysa, net artış veya safi artış teorisi kişinin her ne olursa olsun bütün gelirlerini kapsar. Bu gelirler tüketim ya da servet artışı şeklinde mutlaka ortaya çıkacaktır. Geliri bu şekilde geniş olarak tanımlamak yatay adalet ilkesine daha uygundur (Kirmanoğlu, 2009: 264).

1.3.1.2.2. Vergilemede Dikey Eşitlik

Yatay adalet ilkesi, esasta aynı olan bireylere aynı muamelenin yapılmasını öngörüyor. Dikey adalet ilkesi ise, bazı bireylerin daha yüksek düzeyde vergi ödeme durumunda olması halinde, bunu ödemeleri gerektiğini söyler (Stiglitz, 1994: 492).

Bu ilkeye göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, değişik gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemeleri gerekir. Bundan dolayı, gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirli bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemelidir (Şener, 2006: 220). Dikey adalet ilkesinin gelire dayalı bir vergilendirmede uygulanması, yani farklı gelir elde edenlerin farklı vergilendirilmesi ise, farklı tarife yapısı ile mümkündür (Kirmanoğlu, 2009: 265).

Gerek kişisel ve ailevi, gerekse sahip oldukları ekonomik olanaklar ve yaşamalarını sağlama biçimleri itibarıyla mükellefler, birbirilerinden değişik konumlara sahip bulunabilirler. Dikey eşitlik yaklaşımı, söz konusu farklılıkların göz önünde bulundurulması suretiyle, vergi yükünde de farklılaştırma yapılmasını gerektirir. Bununla birlikte, verginin amaç ve fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi de büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2011: 207).

1.3.1.2.3. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri

Vergi yükü dağılımını iktidar kuramına göre gerçekleştirmek için, ödeme gücünü belirleyen büyüklüklerin, yani vergi iktidarına ilişkin göstergelerin belirlenmesi gerekir. Günümüzde bu konuda üç kriter kullanılmaktadır; gelir, servet, ve tüketim harcamalarıdır (Turhan, 1998: 220).

1. Gelir – Vergi ödeme gücünü yansıtan en önemli ölçü, kişinin geliridir. Ancak vergilemede gelir, kişi yönünden olduğu kadar aile yönünden de bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu şekilde ele alındığında, gelir bir kimsenin ya da ailenin bir yıl zarfında milli hasıladan aldığı pay olarak tanımlanabilir. Bu payın içinde ise, hem tüketime hem de tasarrufa ayrılan kısmı yer almaktadır (Nadaroğlu, 1996: 304).

Gelir, ödeme gücü kabiliyetini belirten ve çoğunlukla yaygın olarak kabul olmuş unsurudur, ama son zamanlarda tüketimin de ödeme gücü göstergesi olması önerilmiştir. Gelir, gelir vergisi kapsamında kişisel vergilendirmeye temel oluşturuyor oysa tüketim, tüketim ve satış vergilerinin temeli olarak kullanılıyor (Musgrave, 1989: 224).

Gerek teori olarak ve gerekse uygulama itibarıyla gelir; vergi ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak kabul edilmektedir. Chicago Üniversitesi'nden Henry Simons, vergilendirme açısından gelirin esas alınması konusu üzerinde geniş ölçüde durmuş ve bütün vergilerin, sonuç olarak bireylerin gelirlerine yönelik olduğunu ileri sürmüştür. Yansıma sonucu, bütün vergiler, bazı kişiler tarafından ödenmekte ve sonuç olarak bireyin geliri azalmaktadır. Simons'ın yatay ve dikey vergi adaleti amaçlayan ideal sistemi, gelir üzerinden alınan pek çok diğer verginin kaldırılmasını öngörmektedir. Ancak, gelirin doğru olarak belirlenmesi sırasında geniş boyutlu düşünülerek bağışlar ve hediyeler, miras payları ve transfer ödemeleri de gelir kapsamında değerlendirilmiştir (Akdoğan, 2011, 224).

2. Servet – Bir kimsenin vergi ödeme gücünü belirleyen bir başka faktör servettir. İrat (gelir) getiren servetin, bu irattan bağımsız olarak bir ekonomik gücü olduğu prensip olarak kabul edilmektedir. Fakat, servetin vergi ödeme gücünü temsil etmesi gelir getirme koşuluna bağlı değildir. Gerçekten servet, sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliği dolayısıyla bağımsız bir iktisadi gücü temsil etmekte ve ayrıca vergilendirmeyi gerektirmektedir (Turhan, 1998: 222).

Gelir ve harcamalar düzeyinin, kişilerin vergi ödeme güçlerinin tamamını belirlemek açısından yetersiz kalması, edinilmiş servet unsurlarının bir gelir yaratmadığı dolayısıyla harcamalara yol açmadığı varsayılsa dahi, sahiplerine verdiği tahmin, güvenlik duygusu ve toplumsal güç vergileme ile ilgili olarak servetin üzerinde durulması gerekli kılınmıştır (Uluatam, 1971: 265).

Gelir ve tüketimi vergi ödeme gücü göstergesi aldığımız takdirde, servet birikiminin önemini de bilmemiz gerekmektedir. Servet, vergilendirme için ödeme kabiliyeti dışındaki hususlar içeren bir konu olabilir (Musgrave, 1989: 226).

Elde ettikleri gelir birbirine eşit olan iki kişiden birinin serveti diğerine oranla fazla ise, diğer bütün koşulların aynı olması halinde, serveti fazla olanın vergi ödeme gücü az olana nazaran daha fazladır. Çünkü serveti fazla olan kimse, diğerine oranla daha az tasarruf edebilir. Zira servet, sahibi için bir güvenlik unsurudur. Ayrıca, servetin bir kısmını, hatta dilerse tamamını tüketime tahsis etmeye imkanı da mevcuttur (Nadaroğlu, 1996: 304).

3. Tüketim Harcamaları – Gelirin elde edilmesi ve servetin mülkiyetine sahip olunması kadar, gelirin ya da servetin harcanması da vergi ödeme gücünün ayrı bir belirtisi olarak kabul olunmaktadır. Bugünkü vergicilik anlayışında gelirin elde edildiği anda vergilendirilmiş olmasının elden çıkarıldığı anda ayrıca vergilendirilmesine bir engel teşkil etmeyeceği kabul olunmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 304).

Gelir bütün ülkelerde vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak uygulanmakla birlikte, bilimsel çevrelerde hemen her zaman, (Hobbes, Mill, Ficher ve Kaldor gibi teorisyenler tarafından) kişinin vergi ödeme gücünün belirlenmesinde harcamaların esas alınması konusunda görüşler ileri sürmüşler. Bu konuda hareket noktalarından birisi; vergileme açısından bireylerin topluma katkıları (emek, sermaye arzı v.b.) yerine, ekonomiden çektiği, yaptığı mal ve hizmet tüketimi üzerinden vergilendirilmesi daha doğru olacaktır (Akdoğan, 2011: 225).

1.3.1.2.4. Fedakarlık Yaklaşımları

Genellik ve kanuniliğin yanısıra, iktidar (ödeme gücü) yaklaşımında öngörülen kriterlerden biri de eşitliktir. Buradaki eşitlikten amaç, toplam vergi yükünün eşit olarak bölüşümüdür. Hemen belirtelim ki, burada sözügeçen eşitlik, herkesin vergi dolayısıyla katlanmak zorunda kaldığı fedakarlığın eşitlendirilmesini ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1996: 305). Teoride, mükelleflerin vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından, vergi sonucu katlanacakları fedakarlığın dikkate alınmasının yerinde olacağı ileri sürülmüştür. Bu konuda ileri sürülen görüşler; eşit fedakarlık, eşit oranlı fedakarlık ve en az toplam fedakarlık görüşleri şeklinde sıralanmaktadır” (Akdoğan, 2011: 208).

1.Eşit Fedakarlık: Bu görüşe nazaran, her yükümlünün vergi dolayısıyla varlığında meydana gelen eksilişin sebep olduğu fedakarlık birbirine eşit olmalıdır. Bu durumda, fedakarlık her gelir seviyesinde eşit olacağından sonuçta herkesin katlandığı fedakarlık da birbirine eşit olacaktır (Nadaroğlu, 1996: 305). Yani vergilemede yatay eşitliğin gerçekleştirilmesi için, aynı gelir grubundaki vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiler nedeniyle eşit düzeyde refah kaybı ile karşılaşmaları gerekir. Yine eşit özveri yaklaşımına göre, vergilemede dikey eşitliğin gerçekleştirilebilmesi için ise, farklı gelir düzeyindeki mükelleflerin vergi ödemekte kaldıkları fedakarlık aynı olmalıdır (Şener, 2006: 221).

2. Eşit Oranlı Fedakarlık: Eşit oransal özveri (fedakarlık) yaklaşımına göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, vergi ödemekle mükelleflerin refah düzeyindeki azalış, birbirininkiyle orantılı olmalıdır (Şener, 2006: 222). Bu yaklaşım, mükelleflerden varlıkları (veya gelirleri) yüksek olanların, az olanlara oranla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları düşüncesiyle, birincilerin gelirlerinin, az olanlara oranla daha fazla vergilendirilmesi gerektiği düşüncesine dayanmaktadır (Erginay, 1974: 48).

3. En Az Toplam Fedakarlık: Eş marjinal fedakarlık doktrini adı da verilen bu görüş vergi dolayısıyla toplumun katlandığı toplam fedakarlığın mümkün olduğu kadar az olması esasına dayanmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 305). Burada artık mükellefler arasındaki eşitlik değil, toplum için bir bütün olarak verginin uygunluğu gözönüne alınmaktadır (Erginay, 1974: 49). Vergi ödemekte yüklenen toplumsal refahtaki azalışın en az düzeye indirilebilmesi için ise, marjinal vergi oranının çoğu kez maksimum düzeyde saptanması gerekir. Bu yaklaşıma göre, belli bir düzeyden sonra % 100 oranında uygulanması gerektiğinden, üst gelir dilimindeki mükelleflerin vergi sonrası geliri eşitlenmektedir (Şener, 2006: 223).

1.4. ÖDEME GÜCÜ İLKESİNE GÖRE VERGİLEMEYİ MÜMKÜN KILAN TEKNİKLER

Herkesin iktidarıyla orantılı vergi ödemesi demek olan ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesi, modern vergiciliğin en önemli problemlerinden biridir. Bu amaca ulaşabilmek için, her şeyden önce vergilerin şahsileştirilebilmesi yani vergilendirmede yükümlünün ödeme gücünün belirlenmesinde bazı araçların kullanılması önemlidir (Edizdoğan v.d., 2011: 261).

Devletin ülke kalkınmasındaki rolü ve üstlendiği asli fonksiyonların finanse edilmesinde vergiler önemli bir yer kaplamaktadır. Vergilerin salınmasında yükümlülerin ödeme gücünün kavranması, vergilendirmede adalet ilkesinin olduğu kadar sosyal devlet anlayışının da gereğidir. Bu bağlamda, vergi sisteminin adil olduğu kadar basit ve anlaşılabilir olması son derece önemlidir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak açısından; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi ve ayırma ilkesi olarak adlandırılan araçlar kullanılır (Erkin, 2012: 237).

1.4.1. En Az Geçim İndirimi

Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi bakımından, koşullara uygun bir şekilde belirlendiği takdirde, önemli katkısı bulunan en az geçim indirimi; kişinin kendisini ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir (Akdoğan, 2011: 230). Şu halde, geliri ancak fizyolojik varlığını devam ettirmeye yetecek seviyede bulunan bir kimsenin vergi gücü söz konusu olmayacak ve bu durumda bulunan bir kimse vergi yükümlülüğünden muaf tutulacaktır. Gerçekten, Sismondi'nin henüz 19. yüzyılın başlarında ifade ettiği gibi “insanın hayatını devam ettirmesi için gerekli olan gelirlerinden vergi istemesi kaçınılmalıdır. Zira açlığa mahkum olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı faydalardan bahsetmek gülünç olur” (Nadaroğlu, 1996: 310).

En az geçim indirimini mali açıdan savunanların başında İtalyan İktisatçıları Mazolla ile De Viti de Marco gelmektedir. Bu yazarlara göre, en az geçim indirimi

tekabül eden gelirin vergi dışında tutulması aklın bir gereğidir. Zira, bu gelirin vergilendirilmesinin sebep olacağı tarh ve tahsis masrafları belki de bundan sağlanacak geliri aşacaktır (Nadaroğlu, 1996: 311). Ancak, devleti daha önemli kurum olarak kabul eden, A.Held ve G. Cohn gibi bazı yazarların da en az geçim indirimi aleyhinde bulduklarını kaydetmek gerekir (Dikmen, 1964: 241).

En az geçim indirimi, en başarılı bir biçimde gelir vergisinde uygulanabilir. Harcamalar üzerinden alınan en az geçim indirimi uygulanması mümkün değildir (Pehlivan, 2011: 155).

Prensip olarak, gelir vergilerinde uygulanan en az geçim indirimi, genellikle halkın yaşayış biçiminde, gıda maddelerinin fiyatına, işçi sınıflarının ortalama kazancına göre saptanır. Mali kanunların hazırlanmasında işçi sınıfının siyasi etkisi ve tüketim vergilerinin fakir halk üzerindeki ağırlığı ve tersine artan oranlılık derecesi de, geçim indirimi miktarının belirlenmesinde rol oynar. Bununla beraber, devletin gelire olan ihtiyacının şiddeti, halkın ortalama kazanç seviyesinin düşük veya yüksek olması da, indirim miktarına, yerine göre olumlu ve olumsuz etkiler yapar (Erginay, 1974: 56).

Bu şekiller, ülkeden ülkeye ve aynı ülkede zamandan zamana değişiklikler gösterir; fakat bunları birkaç noktada toplamak mümkündür (Erginay, 1974: 57). En az geçim indirimi, başlıca üç şekle uygulanmaktadır. Bunlar; matrahtan indirim sistemi, vergiden indirim (dekot) sistemi ve bölme (katsayı) sistemidir (Akdoğan, 2011: 234).

1. Matrahtan İndirim Sistemi: Mükellefin gelirinden, en az geçim indirim tutarının düşülmesi ve kalan kısmın vergilendirilmesi şeklinde gerçekleştirilen uygulamadır. Burada, en az geçim indiriminin düşüldüğü gelir, matrahmış gibi düşüldüğünden, matrahın tanımı ve niteliğine ters düşen bir şekilde işlem yapıldığı görülür. Matrah; vergi konusunun verginin hesaplanmasına esas olan değer ya da miktardır şeklinde tanımlanmakta olup, burada dikkat çeken husus, indirimden sonra kalan tutarın vergi hesabına esas alınacağıdır (Akdoğan, 2011: 234).

2. Vergiden İndirim Sistemi (Dekot sistemi): Matrahın indirme yönteminin tersine, mükellefin geliri indirimsiz olarak artan oranlı bir tarifeye tabi tutularak, bundan sonra mükellefin bekar, evli, çocuklu olmasına göre bulunacak en az geçim indirimi miktarının matraha göre hesaplanan vergi miktarından düşülmesi ile ödenecek vergi miktarına ulaşılmasına vergiden indirme yöntemi denilmektedir. Bu yöntemde, matraha isabet eden vergiden en az geçim indirimine isabet eden vergi indirilmektedir (Edizdoğan v.d., 2011: 264-265).

3. Bölme (Katsayı) Sistemi: Aile gelirlerinin aile bireyleri sayısına bölünmesinden sonra vergilendirilmesini öngören bir sistemdir. Bu sistemde; artan oranlı vergi tarifesinin gelir dilimleri üzerindeki etkisinden yararlanmaktadır. Aile gelirinin bölünmeden, toplam vergi üzerinden vergilendirilmesi halinde, gelir; vergi tarifesinin üst oranlarına gidecektir. Gelirin bölünmesi halinde, her bir gelir kısmının ayrı ayrı vergisi hesaplanacağından, tarifenin daha düşük oranlarına tabi olmaları nedeniyle ailenin toplam vergi yükü azalacaktır. Bulunan vergi, toplam geliri böldüğümüz aile birey sayısına çarpılmakla, böylece, ödenmesi gereken toplam vergi hesaplanmış olmaktadır. Bölme (katsayı) sisteminin iki uygulama şekli vardır. Bunlardan birinci “bölme” sistemidir. Buna göre; ailenin geliri isteğe bağlı olarak, karı ve koca tarafından elde edildiği varsayılarak ikiye bölümlenmekte ve ayrı ayrı vergilendirildikten sonra bulunan vergiler toplanmaktadır. İkinci “katsayı” sisteminde ise aileyi oluşturan bireylerin her birine yasal düzenlemelerin gerekçesiyle birer katsayı verilmekte, ailenin geliri ailenin katsayıları toplamına bölünerek artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır (Akdoğan, 2011: 238-239).

1.4.2. Artan Oranlılık

Ödeme gücüne göre vergi almada yararlanılabilen tekniklerden biri de, artan oranlılıktır. Artan oranlılık, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasını sağlayan tarife yapısıdır (Pehlivan, 2011: 155).

Vergi matrahı arttıkça, ortalama vergi oranının da arttığı tarife tipine “artan oranlı” (müterakki) vergi tarifesi denilmektedir. Ortalama vergi oranındaki artış, matrahtaki artış oranına eşit ise düz artan oranlı, ortalama vergi oranındaki artış,

matrahtaki artış oranından daha küçükse, azalan artan oranlılık, şayet daha büyükse o zaman çoğalan artan oranlılık söz konusu olmaktadır (Aksoy, 1998: 253).

Herkese eşit miktarda vergi almak, vergi adaletine uymadığı gibi, yine herkesten eşit oranda vergi almak da vergi adaletine uygun düşmez. Bu yüzden yükümlülerin vergi borçlarını mümkün olduğu ölçüde artan oranlı tarife ile vergilendirmek suretiyle, vergilendirmede adalet ilkesine daha çok yaklaşılabılır (Pehlivan, 2011: 156).

Artan oranlı vergiler kavramını ilk olarak inceleyen yazar Fransız iktisatçısı A.N. Condorcet'dir (Nadaroğlu, 1996: 253). Vergi adaletini daha etkin bir şekilde sağlamaya yönelik bir uygulama olan artan oranlı vergi tarifeleri, John Stuart Mill, Buckingham, Wagner, Neumann, Stein, J. Garnier, J. J. Rousseau, J. B. Say gibi teorisyenler ve Gide, Seligman, Sax tarafından günümüzde genel olarak savunulan bir uygulamadır. Burada esas alınan faktörler, eşit oranlı vergilemenin sakıncalarını giderici ve vergi adaletini gerçekleştirici doğrultularıdır (Akdoğan, 2011: 242-243).

Artan oranlılığın ölçüsünün ne olacağı, kapsam ve sınırlarının belirsiz olduğu, vergi kaybına yol açacağı, uygulamasının karmaşık ve masraflı olduğu, keyfi nitelikte bulunduğu, etkin bir vergilendirme yapısında dahi tasarrufu engelleyeceği ve israfı özendireceği, suistimallere açık olması yanında servet düşmanlığı yaratacağı şeklinde çeşitli yönlerden; Hobbes, Mac Cullock, Vauban, Turgot, Paul Leroy Beaulieu tarafından eleştirilmiştir (Sayar, 1975: 120-121).

Artan oranlılığa karşı olan düşünceler, 18., 19. yüzyıllarda ve 20. yüzyılın başında çok savunulmuş ise de, günümüzde artan oranlılık, vergilemede eşitlik ve ödeme gücü (iktidar) ilkelerinin vazgeçilmez bir aracı olmuştur. Hatta vergilemede eşitlik ilkesinin çerçevesini aşarak, vergileme yoluyla eşitlik sağlamanın bir aracı haline gelmiştir (Tekin, 1978: 31). Eşit marjinal fedakarlık ilkesine göre, vergilendirme yapılmasını sağlayan artan oranlı vergiler, aynı zamanda yatay ve dikey adalet ilkesine uygun vergilemeyi olanaklı kıldıklarından daha adil bir görünüm sergilemektedirler (Yılmaz, 2006: 77).

Artan oranlı tarife, en etkin bir şekilde gelir üzerinden alınan vergilerle servet üzerinden alınan vergilerde uygulanabilir. Buna karşın harcama üzerinden alınan vergilerde artan oranlı tarife yapısını uygulamak pek mümkün değildir. Bu yüzden harcama üzerinden alınan vergilerin tarife yapısı düz oranlıdır (Pehlivan, 2011: 157).

Bütün bunları bir başka deyişle söylemek gerekirse, artan oranlı vergilerin esası, verginin matrahın hiç olmazsa belirli bir noktasına kadar matrahtan daha hızlı artması olayıdır diyebiliriz. Bunun da temel nedeni, matrahtaki büyümedir. Burada matrahın belirli bir noktasına kadar deyimini kullanımının sebebi, bir verginin matrahının tamamını vergi haline dönüştürecek noktaya kadar artan oranlı olmayacağını belirlemek içindir. Aksi halde, vergi oranının matrahın tamamının %100'üne ulaşması halinde bu bir vergi değil, Leroy Beaulieu'nun deyimiyile müsadere olur (Nadaroğlu, 1996: 253-254).

Son olarak diğer bir düşünceye göre, eğer artan oranlı tarife, matrahın daha küçük dilimlerinden itibaren yüksek ise, vergi tarifesinin sertliğinden söz edilir. Halbuki tersi olduğu zaman, yumuşak artan oranlılıktan bahsedilir ve yumuşak artan oranlılık vergi adaleti bakımından tercih edilir. Oranların dilimler itibarıyla artma oranının yüksek olması artan oranlılığın şiddetini arttırsa da vergi kaçakçılığı eğilimini arttırabileceği için bu durumun varlığı da yatay ve dikey adalet ilkelerine göre vergilendirme yapmanın önüne engel teşkil eder (Yılmaz, 2006: 242).

1.4.3. Ayırma İlkesi

Vergilemede yükümlülerin gerçek ödeme güçlerine göre vergilendirilmeleri, yani iktidar ilkesinin gerçekleşmesi için en az geçim indirimi ve artan oranlılığın yanında, ayırma ilkesinin de uygulanması gerekir. Artan oranlılık, yükümlüleri vergilendirirken gelir seviyesini dikkate aldığı halde, ayırma ilkesi, gelirin elde edildiği kaynak ile yükümlünün sosyal durumunu göz önünde bulundurmaktadır. O halde, ayırma ilkesi hem en az geçim indirimi uygulamasının hem de artan oranlılığın etkisini tamamlayan bir ilke durumundadır (Aksoy, 1998: 263).

Ayırma ilkesi kısaca, emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin birinciler lehine farklı vergilendirilmesi olarak tanımlanır. Bu ilkenin esasında, sermaye gelirlerinin, emek gelirlerine oranla daha yüksek vergi ödeme gücünü yansıttığı görüşü vardır (Edizdoğan v.d., 2011: 269).

Sermaye kazançlarının emek gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesini savunan ayırma ilkesi (discrimination principle) uzun zamandan beri tartışılmaktadır. Kamu ekonomisi alanında ayırma ilkesi, emek gelirlerinin sermaye kazançlarına göre daha güç elde edilmesi nedeniyle savunulmaktadır. Ülke uygulamaları arasında önemli farklılıklar olmasına karşın, ayırma ilkesi ülkelerin sosyal adalet konusundaki değer yargılarına bağlı olarak, giderek artan bir önem kazanmıştır (Şener, 2006: 227).

Ayırma ilkesini savunanların görüşlerine göre, bu ilkenin vergilemede kullanılmasının başlıca nedenlerine örnek olarak aşağıdakileri gösterebiliriz:

- İş gelirlerinin ancak emeğin devam ettiği sürece elde edilebilir olması: Hastalık, yaşlılık, işsizlik hallerinde bu gelir azalır veya tamamen yok olur. Şu halde iş geliri, kaynağı bakımından devamlı ve güvenli değildir, bir emek sahibi, çalışmadığı zamanlarda, belki de aç kalacaktır (Erginay, 1974: 67).
- Emek sahibinin kendi arzusuyla gelirini artırmak imkanına sahip olmaması: Oysa ki, sermaye sahibi dilerse, sermayesinden ayrı olarak emeği ile de gelir sağlayabilir. Bu imkan kendisine, vergi ödeme konusunda daha fazla güç kazandırır (Nadaroğlu, 1996: 317).
- Sermaye ve yatırım mallarının kolayca yenilenebilir olması: Buna karşın, emek sahibinin yenilenebilmesini sağlayacak bir vergisel uygulama söz konusu değildir. Çünkü emek sahibi çoğu kez emekli maşını almadan önce, gelir elde etme yeteneğini kaybedebilmektedir (Şener, 2006: 228).
- Sermayeye dayanan ticari kazançlarda çeşitli iratlarda vergi kaçakçılığı yapmak olasılığının daha büyük olması: İşçi ücretlerinin vergisi kaynakta teklif

yoluyla tahsis edildiğinden emek sahipleri böyle bir olanaktan yoksundur. Kaçakçılık kaçınılmaz bir olay olduğundan, iş gelirleri korumak adalete uygun düşecektir (Erginay, 1974: 69).

- Sermaye sahiplerinin gelir sağlamak için sarf ettikleri çaba ile emeğin karşılığında gelir sağlamaya çalışanların risk ve güçlükleri birbirinden farklı olup, emek gelirlerinin zahmeti ve güçlüğü daha fazladır (Akdoğan, 2011: 252).

- Servet veya sermaye, sahibine toplum içerisinde sağladığı itibarın sonucu olarak, yeni gelir fırsatları yaratabilir. Bu fırsat ve olanaklar değerlendirildiği ölçüde, kişinin vergi ödeme gücü yükselir. Oysa, aynı olanağın emek geliri sahipleri açısından her zaman var olduğu ileri sürülmez (Akdoğan, 2011: 253).

Yukarıdaki açıklamamıza göre, vergilemede adaletin sağlanmasına önem veren ekonomistler, ayırma ilkesinin önemini desteklerken; vergilemede etkinliği savunanlar ise, aynı ilkeye karşın bir tutum sergilerler. Ancak özellikle gelişmekte olan ilkelere ve bir dereceye kadar gelişmiş ülkelerde, vergi uygulamalarını üst gelir grubundaki mükellefler belirlerler. Bu nedenle, vergileme ayırma ilkesine göre değil, fakat daha çok baskı gruplarının etkinliğine göre biçimlenir. Dolayısıyla, sermaye geliri sahipleri hızlandırılan amortisman politikaları, vergisel teşvikler, yasal boşluklar ve yan ödemelerin matrahtan indirilmesi gibi çeşitli uygulamalar sonucu olarak, emek gelirlerine göre daha hafif vergilendirilir (Şener, 2006: 229).

Teorik olarak ileri sürülen olumlu ve olumsuz, lehteki ve aleyhteki görüşler bir yana, ayırma ilkesi; günümüz vergi sistemlerinde çeşitli şekillerde uygulama alanı bulmuştur. Söz konusu ilkenin şekilleri alanı aşağıda belirtilmiştir (Akdoğan, 2011: 255).

- Gelir Kaynaklarının Sınıflandırılması ve Farklı Vergi Oranının Uygulanması: Gelir, elde edildiği kaynaklara göre emek gelirleri, emek-sermaye müşterek gelirleri ve sermaye gelirleri şeklinde sınıflandırılır. Emek sermaye müşterek gelirlerinin, emeğin ya da sermayenin yoğun ve ağırlıklı olmasına göre birkaç gruba ayrılması söz konusu olabilir. Sınıflandırma yapıldıktan sonra, ayırma

ilkesinin gereğine uygun olarak, her grup için farklı oranlar uygulanır. Bu sistem, İtalya’da uygulanmış bulunmaktadır (Akdoğan, 2011: 255).

- Sermaye Gelirlerinden Ek Vergi Alınması: İş gelirleri olan bir mükellef, yalnız bir gelirin vergisini ödediği halde, sermaye geliri olan diğer bir mükellef ise, bu gelir üzerinden vergi verdikten başka, aynı servetin değeri üzerinden bir başka vergi daha ödemektedir (Erginay, 1974: 66).

- Emek Gelirlerine İndirim Uygulanması: Emek ve sermayeden doğan gelirler, aynı tarife üzerinden vergilendirilmekle birlikte, emek gelirlerinin bir kısmı vergi dışında bırakılabilir. Böylece ödenen vergi tutarları, indirim öncesi gelir tutarları ile kıyaslandığında, emek gelirleri korunmuş olacaktır (Akdoğan, 2011: 255).

- Vergi Tarifesine Sınırlama Konulması: Kabul edilmiş olan gelir vergisi tarifesinin tüm dilim ve oranlarının sermaye gelirlerine uygulanmasına karşın, emek gelirlerine; tarifelerin yalnızca belli bir oranına kadar olan kısmının uygulanması suretiyle, emek gelirleri yüksek vergi oranından korunabilir. Bu sistem Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanmış bulunmaktadır (Akdoğan, 2011: 255).

1.4.3.1. Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyet, vergi kanunlarına göre, kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefi dışında bırakılması demektir. Buna karşılık, vergi kanununun hükümleri içinde esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir kısım vergi mevzularının (kişiler değil), aynı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılmasına istisna denir (Erginay, 1974: 44-45).

Muafiyet ile vergi mükellefine, istisna ile de vergi konusuna sınırlama getirilmektedir. Muafiyet ve istisna hükümleri ile hükümleri ile ödeme gücü düşük olanların lehine bazı kolaylıklar getirilebilir. Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için,

vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla getirilen muafiyet ve istisna uygulamaları, bazı mükelleflerin daha az vergi ödemesine imkan tanıyor olması nedeniyle olumsuz bir etki yaratmaktadır (Edizdoğan, 2011: 270).

1.5. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

Vergileme politikalarında adaletin sağlanmasını incelediğimiz zaman, birçok unsurun vergi adaletini etkilediğini görebilmekteyiz. Bu bölümde, vergi adaletini etkileyen unsurları ele alacağız.

1.5.1. Vergi Yükü Kavramı ve Vergi Adaletini

Vergi yükü belirli bir dönem içerisinde ödenen vergi ve benzeri zorunlu ödemelerin aynı devre süresinde elde edilen gelire oranıdır (Herekman, 1986: 265).

Vergiler, mükellef üzerine bir maliyet yüklemektedirler. Genel olarak, vergiler bir fiyat artışına neden olur ve talep miktarını kısıtlar ama tüketimi sonlandırmamasını amaçlar. Bir vergi, ekonomik kararları bozan aşırı bir vergi yükü getirmektedir, başka bir deyişle toplanan vergi gelirlerinin yukarıda ve ötesinde refah kaybına neden olmaktadır. Aşırı vergi yükü, refah maliyeti veya refah kaybı olarak adlandırılır (Rosen, 2012: 303).

Vergi yükü terimi, pek açık olmayan ve yazarlar arasında değer yargısına göre tartışmalı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, çok basit bir şekilde ifade etmek gerekirse vergi, ödenmesi gereken bir yük teşkil etmektedir. Çünkü mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin; makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılması sağlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi ödeyenlerin gelirlerinde bir azalma söz konusu olmaktadır (Aksoy, 1998: 269).

Vergilemede adalet ve eşitlik, çeşitli sosyal gruplar ve sektörler arasında yapılacak vergi yükü hesaplamaları ile mümkündür. Bu nedenle ücretli kesimin bireysel vergi yükünün vergi adaleti ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkeleri kapsamında gözden geçirilmesi, sürdürülebilir bir büyüme ve kalkınma politikası açısından da önem arz etmektedir (Öztürk, Ozansoy, 2011: 202).

Verginin karşılıksız bir ödeme oluşu, onun bir yük olarak algılanması sonucu doğurur. Vergi, sadece onu ödemek zorunda olan kişiler üzerinde değil, aynı zamanda toplum açısından da bir yük olarak kabul edilir. Çünkü, devlet her yıl gayrisafi milli hasıladan belirli bir miktarı vergi yoluyla özel kesimden kamu kesimine aktarmaktadır. Bunun neticesinde vergi, toplumun üzerinde de bir yük oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi yükü kavramına ilişkin olarak kişisel vergi yükünden ve toplam vergi yükünden söz edilebilir (Pehlivan, 2011: 160).

Toplam vergi yükü, herhangi bir toplumun belirli bir dönemde vergi ödeme kapasitesini gösterdiği için yararlı bir kavramdır. Herhangi bir ekonomide belli bir dönemde ödenen tüm vergilerin, o dönemde elde edilen toplum geliri oranına, toplam vergi yükü denilmektedir (Aksoy, 1998: 270).

Gerek genel olarak gerekse kesimlerarası karşılaştırmalar açısından adaletin sağlanıp sağlanmadığı hakkında önemli bir gösterge de, vergi yükü ile ilgili verilerdir. Vergi yükünün gerek bireyler gerekse sosyal sınıflar açısından ölçülü ve adalete uygun dağıtılmadığını belirlemek bakımından vergi yükü hesaplamaları önem taşımaktadır. Bu hesaplamaların ortaya çıkardığı sonuçlar, vergilendirmenin şekil ve yapısını vergi adaletine uygun olarak belirlemede önemli rol oynayacaktır (Gürdal, 1994: 46).

1.5.2. Dolaysız ve Dolaylı Vergi Ayırımı ve Vergi Adaleti

Dolaysız ve dolaylı vergi ayırımı, uygulamada halen önemli ölçüde gerekli bir ayırım türüdür. Ancak bu ayırım, kesin kabul kıstaslarına göre yapılmamaktadır. Genellikle konusu gelir ve servet unsuru olan vergiler, dolaysız vergi sayılırken, mal ve hizmetlerde bir kısım ekonomik ve hukuki muameleler üzerinden alınan vergiler, dolaylı vergi olarak nitelendirilmektedir. Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ayırımı, vergilemede adaletin sağlanması bakımından üzerinde önemle durulan bir konudur (Pehlivan, 2011: 120).

Vergi ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından dolaysız vergiler, uygun sayılabilecek niteliklere sahiptirler. Mükellefin kişisel ve ailevi durumu göz

önünde bulundurulur, bu vergilerin şahsileştirilmesi yoluna gidilebilmektedir. Aynı görüşü dolaylı vergiler açısından ileri sürmek olanağı yoktur. Çünkü dolaylı vergilerin ilgili bulunduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli değildir. Dolaylı vergiler, genellikle anonim bir karakter taşırlar. Vergi ödeme gücü bulunan veya bulunmayan, az ya da fazla olan kişilerden kimlerin bu verginin muhatabı olacağı önceden kestirilemez (Akdoğan, 2011: 297).

Çağdaş vergi sistemi, dolaylı ve dolaysız vergilerin aşağı yukarı yarı yarıya ağırlıkta olduğu bir yapıya dayanmaktadır. Düşük gelir gruplarının oransal olarak tasarrufu düşük, harcamaları fazladır. Yüksek gelir gruplarının ise, oransal olarak tasarrufları yüksek, harcamaları düşüktür. Dolaylı vergiler harcama üzerinden alındığı için, oransal olarak düşük gelir gruplarının aleyhine bir vergileme gerçekleştirilmiş olur. O nedenle adaletli olan vergiler, dolaysız vergilerdir. Buna karşılık dolaysız vergilerin toplanması, çoğu kez beyana dayanmaları nedeniyle, dolaylı vergilerden çok daha zordur. O nedenle vergi toplama sorunu olan ekonomilerde, ağırlık dolaylı vergilere kaydırılır (Eğilmez, Kumcu, 2011: 59-60).

Maliyecilere göre, dolaysız vergiler, yükümlünün mali gücünü doğrudan doğruya, araya herhangi bir şey girmeksizin vergilendirdiklerinden daha adildirler. Bu bakımdan dolaysız vergilerin, yükümlünün vergi ödeme gücünü tam olarak gözetecek şekilde düzenlenmeleri mümkündür. Nitekim bu vergilerde; en az geçim indirimi, diğer kişisel ve aileye ait yükler için çeşitli indirimler, gelir ve servet arttıkça artan oranlı tarifeler ve gelirin niteliğine ve kaynağına göre farklı vergilendirme yani ayırım ilkesi uygulanabilir. Buna karşılık, dolaylı vergiler anonimdir. Bu vergilerde kesin olarak bilinen kimse, aracı yükümlüdür. En son vergilendirilmek istenen kimse, ismen belli değildir. Bu bakımdan dolaylı vergilerin, kişisel ödeme güçlerine uydurulması çok güç hatta çoğu kez olanaksızdır (Edizdoğan v.d., 2011: 288).

Bu açılardan harcama vergileri çok kısa bir şekilde değerlendirildiğinde, harcama vergilerinin, adil olmayan dolaylı vergiler içinde yer aldığı ve yine vergi

ödeme gücünü dikkate almayan objektif vergi sınıflaması içine girdiğini söylemek mümkündür (Mutluer v.d., 2010: 250).

Bir ülkenin vergi sistemi, kendisine omurga olarak dolaysız vergileri seçtiği takdirde, gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yaratmadığı gibi, tam tersine bu vergilerle yapılan bütçe harcamaları yoluyla gelir dağılımının düzeltilmesinde olumlu katkıda bulunabilmektedir (Erol, 2009: 185).

1.5.3. Vergi Kayıpları ve Kayıt Dışı Ekonominin Adalet Üzerinde Etkisi

Vergiden kaçınma, vergi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade etmektedir. Vergi kanunları; vergi borcunun doğumunu kural olarak vergiyi doğuran olaya bağladıklarından, mükelleflerin bu olaya neden olmamaları ya da kendileri için hukuki bir durumun gerçekleşmesine yol açmamaları halinde, kendileri için vergi borcu ortaya çıkmayacaktır. Mükelleflerin; vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç veya irat elde etmeye çalışması veya vergi dışı servet unsurlarını edinmeye çaba göstermesi, vergiden kaçınmaya yol açar. Yapılan açıklamalarda açıkça gözleneceği üzere, vergiden kaçınmanın kanunlara aykırı herhangi bir yanı yoktur (Akdoğan, 2011: 171). Günümüzde hemen her yerde, yükümlüler bazı yöntem ve imkanlardan yararlanmak suretiyle vergi ödememenin yani, vergiden kaçınmanın yollarını aramakta ve kanundaki boşluklardan yararlanarak bu çabalarında başarı sağlamaktadırlar (Nadaroğlu, 1996: 277).

Vergi borcu doğurduğu halde çeşitli şekillerde vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmek suretiyle, ödenmesi gereken, verginin kısmen veya tamamen ödenmemesine vergi kaçakçılığı denilmektedir (Aksoy, 1998: 230). Vergi kaçakçılığı, bir suç oluşunun yanı sıra, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve verginin verimliliğini azalttığı için üzerinde önemle durulmasını gereken sosyal bir olaydır (Nadaroğlu, 1996: 277). Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanabilen vergi kaçakçılığı; marjinal vergi oranlarının

yüksekliği, idari etkinliğin düzeyi, mükelleflerin vergi bilinci ve eğitim düzeyleri vb. faktörlerin etkisi altında ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2011: 172).

Vergi kaçakçılığının önlenmesi için alınan hukuki tedbirlerin başında vergi kaçakçılığının cezalandırılması gelmektedir. Vergi kaçakçılığı için hapis cezası mı, yoksa para cezası mı verilmesi konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Dünyada birçok ülkede (ABD gibi), vergi kaçakçılığı suçu için para cezasının yanında ağır hapis cezaları uygulanmaktadır. Ancak dünyadaki son gelişmeler, vergi kaçakçılığı için hapis cezası yerine, mali ve idari tedbirler alınmasını öngörerek, eğer ceza verilecekse para cezasının uygulanmasını önermektedir (Erman, 1985: 45).

Vergi kanunları uygulanırken bazı mükelleflerin bilmeden vergi kaçakçısı durumuna düştüğü göz önünde bulundurularak, bilerek vergi kaçıran ile bilmeden vergi kaçakçısı konumunda olana aynı cezanın uygulanmaması gerektiği de tartışılan konular arasındadır. Vergi kaçakçılığını önlemek için vergi sistemine ve vergileme tekniklerine ilişkin tedbirler de almak gerekir. Vergi türleri bakımından dolaysız vergilerde vergi kaçırmak daha kolay, fiyat yoluyla yansıtılan dolaylı vergilerde ise vergi kaçırmak çok zordur (Arıkan, 2005: 160).

1.5.4. Vergi Afları

Vergi affı, devletin politik nedenlerle vergi alacağından vazgeçmesi olup, vergi borcunun ortadan kaldırılmasını yani silinmesini amaçlamaktadır. Vergi affı; zamanaşımı veya terkin gibi teknik anlamda vergi adaleti ya da vergi yönetimi ile ilgili bir sistem olmayıp, esas itibariyle politik nedenlere dayanan ve özel bir kanunla yürürlüğe konulan olağanüstü bir önlem niteliğindedir (Dikmen, 1964: 109-110).

Vergi afları “özellikle iyi niyetli, yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler aleyhine vergi adaletini bozucu bir nitelik taşımaktadır. Sık-sık başvurulması halinde vergi afları; toplumun benzeri uygulamaları bir alışkanlık içerisinde belirli dönemlerde beklemelerine yol açmakta, bu ise; vergi kaybını artırıcı yönde etki yaratmaktadır” (Tekin, 1978: 244).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASI

Vergilemenin en önemli ve en başlıca amaçlarından biri, kamu kesiminin finansmanında gerek olan maliye akınını sağlamaktır. Türkiye gibi gelişmekte olan devletlerde, kamu kesiminin vergi aracılığı ile finansmanın yeterli olup olmaması konusu, çok önem taşımaktadır. Gelişmekte olan devletlerin çoğunda olduğu gibi, Türkiye'de de vergi sisteminin başlıca amacı, bir yandan vergi hasılatını artırmakla kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu yeterli finansman kaynağını sağlamak, öte yandan uygulanacak vergileme politikaları ile ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, mükellef sayısının azlığı, kayıt dışı, yoksulluk gibi soruları çözerek ve gelirin yeniden dağılımını sağlamakla vergi mükellefleri arasında adaleti sağlayabilmektir.

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NE GENEL BAKIŞ

Bilindiği üzere verginin, bazı amaçları gerçekleştirme görevi vardır. Bu amaçlar arasında verginin mali amacı, çok önemlidir. Çünkü mali amacını gerçekleştirilmeyen vergi sistemi, ülkede mali, sosyal ve ekonomik sıkıntıların ortaya çıkmasına neden olur. Vergiler yerine borçlanma ile finansmanın Türkiye'ye getirdiği sıkıntılar, günümüzde de kendisini göstermektedir (Mutluer v.d., 2010: 283).

Günümüzde Türkiye'de kamu kesiminin harcamalarının en başlıca finansmanı vergilerden oluşmaktadır. Vergilerin gelişimi konusuna dikkat edersek, vergilerin bütçe gelirleri içinde önemi her geçen yıl artmaktadır. Aşağıdaki Tablo-1'de vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içinde oransal payı gösterilmiştir. Tabloya dikkat edersek, vergilerin genel bütçe içindeki oransal artışı dikkat çekmektedir. 1940-1970 yılları aralığında, vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirlerine ortalama oranı, %73,61 iken, 1971-2000 yılları arası dönemlerde, bu oran %83,42'ye yükselmiştir. Vergi

gelirlerinin oranının, 2001-2007 yılları aralığında %82,16 olduğunu ve son beş yıllık dönemde ise %86,35'e yükseldiğini göre bilmekteyiz.

Tablo-1: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri (%)	Yıllar	Vergi Gelirleri (%)	Yıllar	Vergi Gelirleri (%)
1940	43,0	1991	81,6	2002	79,9
1945	79,4	1992	81,3	2003	85,5
1950	87,5	1993	75,3	2004	84,1
1955	71,6	1994	79,2	2005	80,4
1960	74,7	1995	78,1	2006	82,9
1965	78,1	1996	83,6	2007	84,1
1970	70,7	1997	82,9	2008	84,3
1975	90,1	1998	79,3	2009	84,3
1980	81,0	1999	79,3	2010	86,7
1985	83,6	2000	80,2	2011	89,0
1990	82,4	2001	78,1	2012	87,5

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (GİB) Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi), http://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, Erişim Tarihi: 20.02.2013.

Bu durum, devletin teşebbüs gelirlerinin azalması bakımından liberal devlet anlayışı ile uyumludur. Ancak her geçen yıl, Türkiye'nin kamu harcamaları bakımından vergi gelirlerine olan bağımlılığının artması anlamına gelmektedir (Demirli, 2011: 35)

2.1.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Yükü

Vergi adaleti, vergi yükünün bireyler arasında toplumdaki hakim anlayışa göre adil kabul edilen bir biçimde paylaşılmasıdır. Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması, toplumun vergiye ve vergi ödemeye karşı olan bakış açısını da etkilemektedir (Yereli, Ata, 2011: 21) .

Toplam vergi yükü kavramı, genel olarak bir ülkenin vergi sisteminin mükelleflerin üzerinde oluşturduğu yükün oransal göstergesi olarak, öte yandan vergi

hasılasının performansının göstergeleri olarak kullanılan yöntemlerin en popüler ve önemli olanıdır.

Tablo-2: Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ve Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi (%) (1998 Bazlı)

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	GSYİH (Bin TL)	Vergi Yükü (%)	Vergi Yükü+Sosyal Güvenlik Primler (%)
1995	1.084.350	10.434.647	10,4	16,8*
1996	2.244.094	19.857.343	11,3	18,9*
1997	4.745.484	38.762.506	12,2	20,7*
1998	9.228.596	70.203.147	13,1	21,1*
1999	14.802.280	104.595.916	14,2	23,1*
2000	26.503.698	166.658.021	15,9	24,2*
2001	39.735.928	240.224.083	16,5	26,1*
2002	59.631.868	350.476.089	17,0	24,6*
2003	84.316.169	454.780.659	18,5	25,9*
2004	101.038.904	559.033.026	18,1	24,1*
2005	131.948.778	648.931.712	20,3	24,3*
2006	151.271.701	758.390.785	19,9	24,5*
2007	171.098.466	843.178.421	20,3	24,1*
2008	189.980.827	950.534.251	20,0	24,2*
2009	196.313.308	952.558.579	20,6	24,6*
2010	235.714.637	1.098.799.348	21,5	25,7*
2011	284.490.017	1.298.062.004	21,9	25,0*
2012	317.188.767	1.434.711.587	22,1	27,1**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (GİB) Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi),

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_4.xls.htm

* OECD Vergi Veri Tabanı, (Çevrimiçi) Erişim Tarihi: 20.03.2013.

<http://stats.oecd.org/restsdmx/sdmx.ashx/GetData/REV/NES.TOTALTAX.TAXGDP.TUR/OECD?startTime=1965&endTime=2011>, (Çevrimiçi) Erişim Tarihi: 20.01.2013.

** Strateji Gelişmeler Bakanlığı, (SGB) Yıllık Ekonomik Raporlar, 2011 yılı Ekonomik Raporları

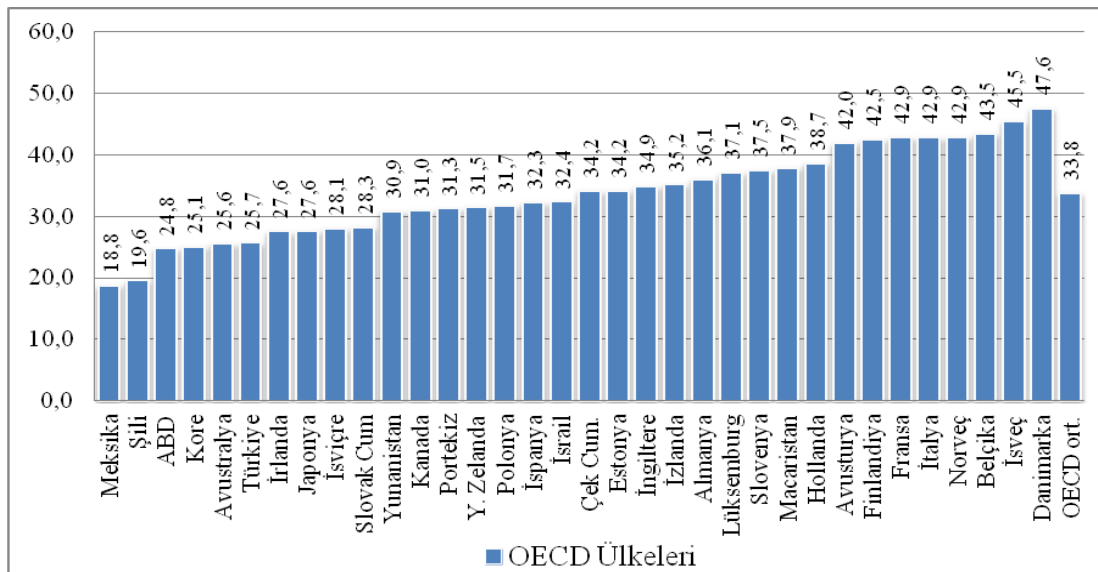
<http://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/YillikEkonomikRapor.aspx>, Erişim Tarihi: 20.01.2013.

Türkiye’de yıllara göre vergi yükü oranları, yukarıdaki Tablo-2’de verilmiştir. Yukarıdaki tabloya bakarsak, sosyal vergi primleri hariç vergi yükünün 1995 yılında %10,4’den 1995-2000 yılları aralığı için ortalama vergi yükünün %12,85’e yükseldiği, 2001-2006 yılları aralığında %18,38, 2007-2012 yılları arasında ise %21,07’e yükseldiği görülmektedir. Sosyal güvenlik primleri dahil vergi yükünün de, yıllar aralığında artma eğilimi gösterdiğinden, 1995-2000 %20,8’den, 2001-2006

yılları aralığında %24,92'ye ve son 2007-2012 yılları aralığındaysa %25,12'ye yükseldiğini görebiliriz. Tablodan anlaşıldığı üzere, Türkiye'de sosyal güvenlik primleri dahil vergi yükü giderek artmakta ve %30'a yaklaşmak üzeredir.

Ek-1'de OECD devletlerinde olan sosyal güvenlik primleri dahil vergi yükünün yıllara göre dağılımını görebilmekteyiz. Tabloya bakıldığında Türkiye'nin vergi yükü, %24-26 arasında bir değişim göstermektedir. OECD ortalaması ise, %33-35 arasında bir değişim gösteriyor. 2010 yılı göstergelerine göre, Türkiye vergi yükünün en az olduğu ülkeler arasında 6. sırada yer alıyor. OECD ülkeleri arasında en yüksek vergi yükü 2011 yılı için %48,1 olan Danimarka'ya aittir. Grafik-1'de 34 OECD ülkesi arasında 2010 yılı için toplam vergi yükü göstergesine göre Türkiye OECD ortalaması altında kalarak son altıncı yere sahiptir.

Grafik-1: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi 2010 Yılı* (%)



Kaynak: Ek-1'deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

*Sosyal Güvenlik Primleri dahildir.

Ek-1'deki oranlara dikkat edersek, ilk baştan Türkiye'nin vergi yükünün az olduğunu ve vergi mükellefleri üzerinde önemli bir baskı yaratmadığını düşünebiliriz. Ancak devletler arasındaki vergi yükü oranlarının karşılaştırmaları ve değerlendirmeleri yapılırken en önemli olan, milli gelirin hesaplanma yöntemleri,

kişi başına düşen milli gelir düzeyi, bütçe açıkları, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerindeki payı, vergi mükelleflerinin toplam nüfusa oranı gibi unsurları göz önünde bulundurmak gerekir. Aksi halde ulaşabileceğimiz, sadece yanıltıcı sonuçlar olacaktır.

Global vergi yükü, bu yükün toplumun değişik kesimleri arasında nasıl dağıldığı, adil dağılıp dağılmadığı gibi konularda herhangi bir fikir vermez. Bunun için, vergi mükelleflerinin sosyal kesimler ya da gruplar itibarıyla üzerlerine düşen vergi yüklerinin hesaplanması gereklidir. Bu, bizi bireysel vergi yükü kavramına götürür ki bu da bireylerin ödedikleri vergilerin elde ettikleri gelirler içindeki oranını gösterir. Bireysel vergi yükü dağılımı sosyal kesimler itibarıyla ele alındığında, asıl çarpıklık o zaman ortaya çıkar (Durmuş, 2003: 205).

Klasik anlamda vergi yükü hesaplamaları, devletin borçlanma yoluyla sağladığı gelirleri dikkate almamaktadır. Oysa devletler, topladıkları kamu gelirlerinin yanında borçlanma yoluyla kaynak sağlayarak ilave harcama yapmaktadırlar. Açık bütçe yapılarak gerçekleştirilen ilave harcamanın boyutu ülkeden ülkeye değişmektedir. Bir ülkenin bütçe açığı yüzdesi, o ülkenin borç alarak yaptığı harcamanın GSYİH'sine oranlanması ile elde edilmektedir. Bilindiği gibi AB'de bütçe açıkları, %3'le sınırlandırılmıştır. Türkiye'de ise, bütçe açıklarının geçmiş yıllarda bu oranın çok üstünde olması, zaman zaman ekonomik krizlere yol açmıştır (Bilici, 2007:152).

Herhangi bir devletin bütçe açıklarında dolaylı vergileri artırmak yerine borçlanma yöntemine başvurması, kısa dönemde vergi yükünü artırmasa bile, izlenen yıllarda harcanan paraların geri verilmesi çabası vergi yükünü etkileyeceği, enflasyon ve krizlere neden olacağı ve dolayısıyla mükellefler üzerinde büyük bir yük oluşturacağı kuşkusuz görülmektedir. Aşağıdaki Tablo-3'de Türkiye'de bütçe dengesinin yıllara göre değişimine baktığımızda, 1975'lerden sonra bütçe açıklarına daha sıkı rastlanması dikkat çekiyor. Şöyle ki, bu denge bozukluğu kendi etkisini 1990'lı yıllarda göstermeye başlamış, 1994 krizinden sonra bütçe açıkları daha

keskin bir şekil alarak, 2001 yılı için bütçe dengesi -11,9, 2002 yılı için ise -11,5 kadar bir açık göstermesine neden olmuştur.

Tablo-3: Türkiye’de Bütçe Dengesi’nin Yıllara Göre Değişimi (%)

Yıllar	Bütçe Dengesi/ GSYİH	Yıllar	Bütçe Dengesi/ GSYİH	Yıllar	Bütçe Dengesi/ GSYİH
1940	0,6	1991	-3,9	2002	-11,5
1945	0,7	1992	-3,2	2003	-8,8
1950	-0,6	1993	-5,0	2004	-5,2
1955	-0,1	1994	-2,9	2005	-1,1
1960	0,0	1995	-3,0	2006	-0,6
1965	-0,4	1996	-6,2	2007	-1,6
1970	0,1	1997	-5,8	2008	-1,8
1975	-0,1	1998	-5,4	2009	-5,5
1980	-2,3	1999	-8,7	2010	-3,6
1985	-1,1	2000	-7,9	2011	-1,4
1990	-2,2	2001	-11,9	2012	-2,0

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Büyüklüğü ve Bütçe Gerçekleşmeleri İstatistikleri, (Çevrimiçi), <http://www.bumko.gov.tr/TR,158/cumhuriyetten-gunumuze-butce-buyuklukleri.html>, Erişim Tarihi: 01.04.2013.

2001 mali krizi sonrası IMF ile birlikte yürütülen sıkı maliye ve para politikaları sonucu, kamu borç stoku ve bütçe açıklarında olumlu gelişmeler yaşanmış, borç stoku bakımından 2004, bütçe açıkları bakımından 2005 yılında Maastricht Kriterleri’ne uyum gerçekleştirilmiştir. Bu başarı, kriz sonrası uygulamaya konulan sıkı maliye politikası tedbirlerine, büyüme sürecine ve bazı dolaylı vergi oranlarının artırılmasına bağlanabilir (Demirli, 2011: 43).

Ülkelerin milli gelir düzeyi de, vergi yükü karşılaştırmalarında dikkat edilmesi gereken önemli bir göstergedir. Aşağıdaki Tablo-4’de 1998-2012 yılları arasındaki Türkiye’de kişi başına düşen gelir gelişimi, IMF ve Türkiye tahminlerine göre verilmiştir. KBDG Türkiye tahminlerine göre, 1998 yılında 4338\$ olduğu takdirde, 2012 yılı için bu gösterge iki katından fazla artarak 10673\$’a ulaşmıştır. Bu gelişim büyük gözükse de, KBDG’den vergi yükü düşüldükten sonra, başka bir görünüm seyrettirmektedir. Tablo-4’den yararlanarak vergi öncesi vatandaşların ne kadar geliri olduğunu ve vergi yükü oranlarıyla bu gelirden vergi düşüldükten sonra ne kadar kaldığını kolayca hesaplayabiliriz. Örneğini Tablo-4’de Türkiye tahminlerine göre

2011 yılında KBDG 10469\$ olduğu takdirde, 2011 yılı için %25 olan vergi yükü düşüldükten sonra geriye 7851\$, 2012 yılı için KBDG 10673\$ olduğu takdirde, vergiler düşüldükten sonra geriye 7780 \$'a kaydığını hesaplayabiliriz.

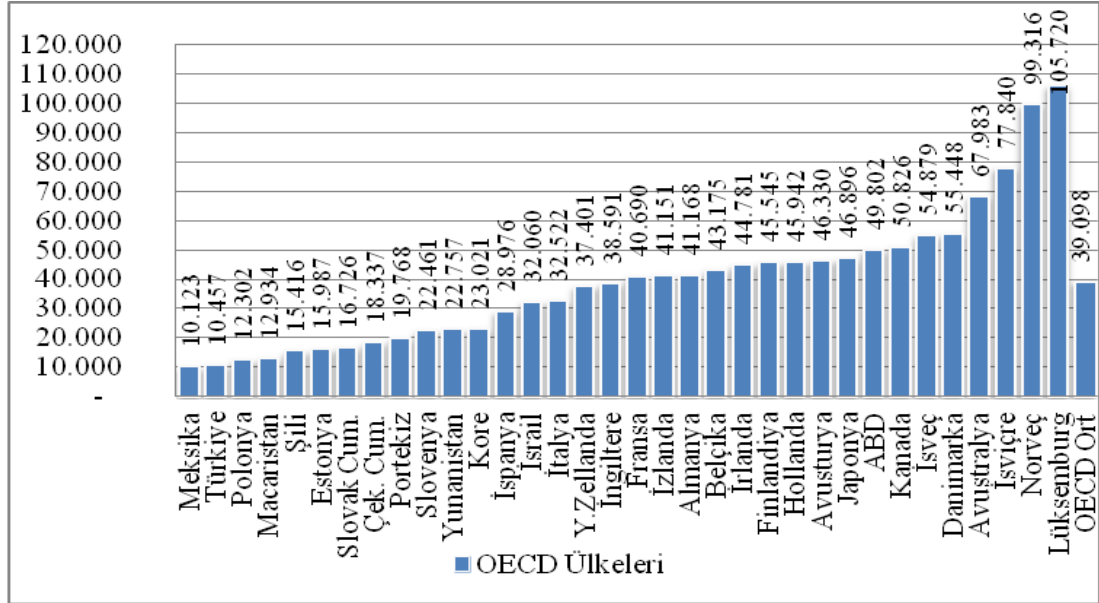
Tablo-4: Türkiye’de Kişi Başına Düşen Gelirler

YIL	IMF Tahminleri		TÜRKİYE Tahminleri	
	GSYH (Milyon \$)	Kişi Başına GSYH (\$)	GSYH (Milyon \$)	Kişi Başına GSYH (\$)
1998	269.125	4.560	270.947	4.338
1999	249.816	4.044	247.544	3.907
2000	266.439	4.147	265.384	4.130
2001	195.545	3.002	196.736	3.020
2002	232.280	3.519	230.494	3.492
2003	303.262	4.535	304.901	4.559
2004	392.206	5.791	390.387	5.764
2005	482.685	7.040	481.497	7.021
2006	529.187	7.626	526.429	7.583
2007	649.125	9.245	648.754	9.234
2008	730.318	10.272	742.094	10.438
2009	614.417	8.528	616.703	8.559
2010	731.293	10.017	731.608	10.067
2011	774.336	10.363	774.188	10.469
2012	783.064	10.457	799.282	10.673

Kaynak, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Büyüme ve GSYİH İlişkin İstatistikler, (Çevrimiçi), <http://gep.gov.tr/Tablo/Download2.aspx?prmts=108>, Erişim Tarihi: 14.02.2013.

Ek-2’de OECD ülkelerinin 2006-2012 yılları itibarıyla KBDG verileri gösterilmiştir. Bu tablodan yararlanarak tarafımda hazırladığım Grafik-2’den izleyebileceğimiz gibi OECD ülkeleri arasındaki KBDG göstergesine göre, Türkiye son sıralarda yer almıştır. Bu tablodan Türkiye ile vergi yükünün aynı olduğu Kore için 2011 yılı KBDG 22424 \$, vergiler düşüldükten sonra geriye 16683\$ kaldığını hesaplayabiliriz. Vergi yükünün 2011 yılı için en yüksek %48,1 olan Danimarka için ise, KBDG 59709\$, vergiler düşüldükten sonra ise geriye 30989\$ kaldığını hesaplayabiliriz.

Grafik-2: OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Gelirler 2012 Yılı (ABD \$)



Kaynak: Ek-2'deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Vergi yükü kapsamında tarafımca yapılan bu kısa araştırmada, Türkiye'de vergi yükünün hiç de düşük olmadığı görülmektedir. Bütçe açığı ve KBDG azlığı sorunlarının çözülebilmesi için, vergi tabanı genişletilerek kayıtdışı ekonominin boyutlarının küçültülmesi gerekmektedir.

2.1.2 Türkiye'de Vergi Adaleti Açısından Dolaysız ve Dolaylı Vergiler

Dolaysız ve dolaylı vergilerin etkileri birçok bakımda tartışılabilir. Ancak esas olarak burada özetle üzerinde durulması gereken husus, dolaylı vergilerin ödeme gücüne ulaşmada olumsuz etkilerde bulunduğu ve dolaysız vergilerin de olması gereken şekilde uygulanması halinde, vergi ödeme gücünü olumlu etkilediğidir. Bu genelde kabul gören bir görüş olup, bu bakımdan gelişmiş ülkelerin çoğunun vergi sistemlerinde, dolaysız vergi gelirlerinin payının dolaylı vergi gelirlerinin payına oranının daha fazla olmasına çalışılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler, vergi gelirlerinin yaklaşık %60'ını oluşturur. Oysa ki, Türkiye'de dolaysız vergi gelirlerinin genel vergi gelirleri içindeki payı, 1980 yılından sonra giderek azalmıştır (Mutluer v.d., 2010: 289) .

Tablo-5: Türkiye’de Ana Grupları İtibariyle Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Gelişimi (1993-2012)*

Yıllar	Gelir Vergileri	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Servet Vergileri	Mal Ve Hizmet Vergileri	KDV	ÖTV	ÖİV	Damga ve Harç.	Taşıt Alım ve Akar. Tük.	Dış Ticaret Vergileri	Gümrük vergileri	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1993	45,5	38,6	6,9	1,0	39,3	26,7	0,0	0,0	4,2	3,2	14,0	4,0	46,6	53,4
1994	42,0	31,2	7,6	7,6	37,3	27,9	0,0	0,0	3,9	1,5	13,1	3,2	49,6	50,4
1995	40,9	30,8	10,0	1,0	40,7	31,0	0,0	0,0	4,8	2,0	15,8	3,9	41,8	58,2
1996	39,1	30,2	8,9	1,0	44,5	32,0	0,0	0,0	4,7	2,6	15,2	2,4	40,1	59,9
1997	40,1	31,1	9,0	0,8	43,4	31,8	0,0	0,0	4,8	2,9	15,6	2,3	40,9	59,1
1998	44,7	35,8	8,9	1,0	41,4	29,2	0,0	0,0	4,7	2,3	12,9	1,7	45,7	54,3
1999	44,3	32,4	10,1	1,6	42,1	28,0	0,0	0,0	4,1	1,9	11,9	1,4	46,0	54,0
2000	39,2	24,3	9,0	1,4	44,3	32,1	0,0	1,2	4,5	2,8	15,0	1,4	40,7	59,3
2001	40,2	29,8	9,6	1,4	45,3	32,3	0,0	1,2	4,3	1,1	13,0	0,9	41,5	58,5
2002	33,8	24,1	9,6	1,5	49,7	34,7	20,8	1,2	4,4	0,0	14,9	0,9	35,3	64,7
2003	32,3	21,4	10,9	3,0	50,4	32,6	23,4	1,1	4,2	0,0	14,2	1,0	35,3	64,7
2004	31,9	21,6	10,3	2,2	49,7	33,6	22,9	1,7	4,4	0,0	15,9	1,1	34,1	65,9
2005	31,5	21,2	10,3	2,5	50,5	32,0	24,2	2,2	4,7	0,0	15,4	1,1	34,0	66,0
2006	30,4	22,1	8,4	2,8	49,7	33,2	22,9	2,2	5,0	0,0	16,8	1,3	33,3	66,7
2007	32,6	23,1	9,5	2,9	49,0	32,1	21,4	2,3	5,4	0,0	15,4	1,3	35,5	64,5
2008	34,1	24,1	10,0	3,0	47,3	31,6	20,4	2,2	5,3	0,0	15,5	1,3	37,1	62,9
2009	35,0	24,1	10,9	3,3	48,2	30,5	20,1	1,9	5,1	0,0	12,8	1,1	38,3	61,7
2010	32,3	21,8	10,5	3,0	49,7	32,1	22,0	1,5	5,7	0,0	14,5	1,2	35,3	64,7
2011	32,8	21,5	11,3	2,7	48,1	34,0	20,3	1,3	5,6	0,0	16,1	1,4	35,5	64,5
2012	32,9	22,4	10,4	2,7	49,1	32,8	20,6	1,2	5,9	0,0	15,1	1,4	35,6	64,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, (Çevrimiçi),

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_52.xls.htm tablosundan yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır, Erişim Tarihi: 12.03.2013

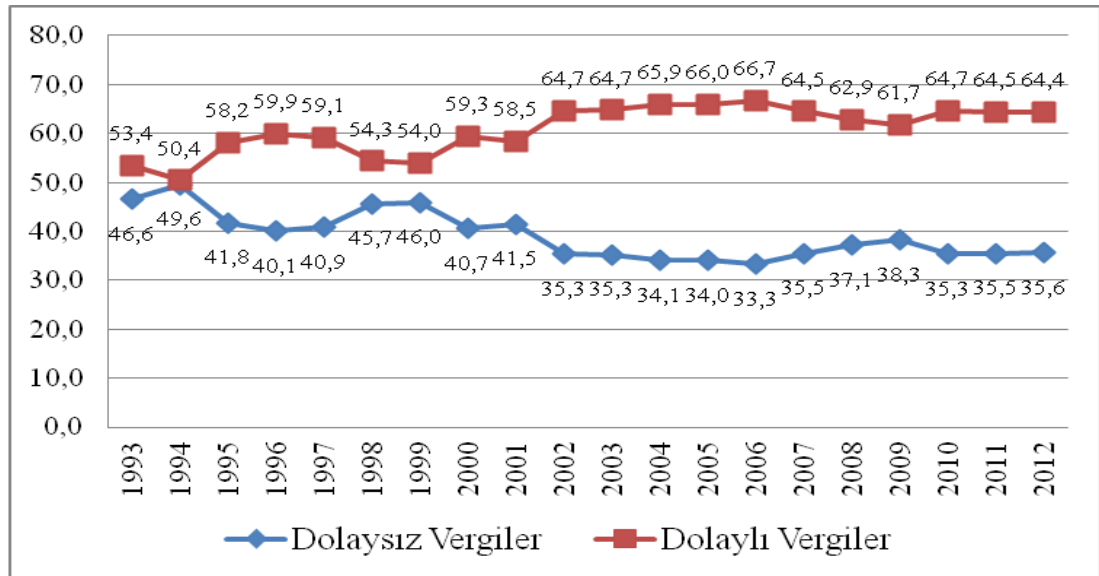
* Vergi Gelirlerine Sosyal Güvenlik Kesintileri dahil edilmemiştir.

** Tablodaki KDV tutarı dahilde ve ithalde alınan KDV tutarlarını kapsamaktadır.

Yukarıdaki Tablo-5’e bakarsak, 1990’lı yıllardan itibaren dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içinde gelişimi büyük bir artış göstermektedir. Şöyle ki, 1984 yılında kabul edilen KDV uygulamasıyla dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içinde artışı, 1993 yılı için %53,4 olmasına rağmen, 2001 yılı için %58,5’lere

yükselmiştir. 2002 yılından itibaren uygulanan ÖTV, toplam dolaylı vergilerin hasılat yapısında %6,2 düzeyinde bir artışa neden olmuş ve toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranı, %64,7'ye kadar yükselmesiyle sonuçlanmıştır. Daha sonraki yıllarda yükselme eğilimi gösteren dolaylı vergiler, 2006 yılında %66,7 düzeyinde gerçekleşmiştir. Küresel krizin etkilerinin hissedilmeye başlandığı 2008 yılının son çeyreğinden itibaren, ekonomideki daralmanın etkisiyle mal ve hizmetlerden alınan vergilerin artış hızında önemli ölçüde azalma gerçekleşmiştir (Bülbül, 2009: 113). Şöyle ki, 2008 yılında dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki oranı %62,9'a, 2009 yılında ise %61,7'ye kadar düşmüştür. Daha sonra kriz etkisinin hafiflemesiyle, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yükselmeye başlamış, 2010 yılında %64,7, 2011 yılı için %64,5 ve son 2012 yılı için %64,4 kadar gerçekleşmiştir.

Grafik-3: Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Değişimi (1993-2012) (%)

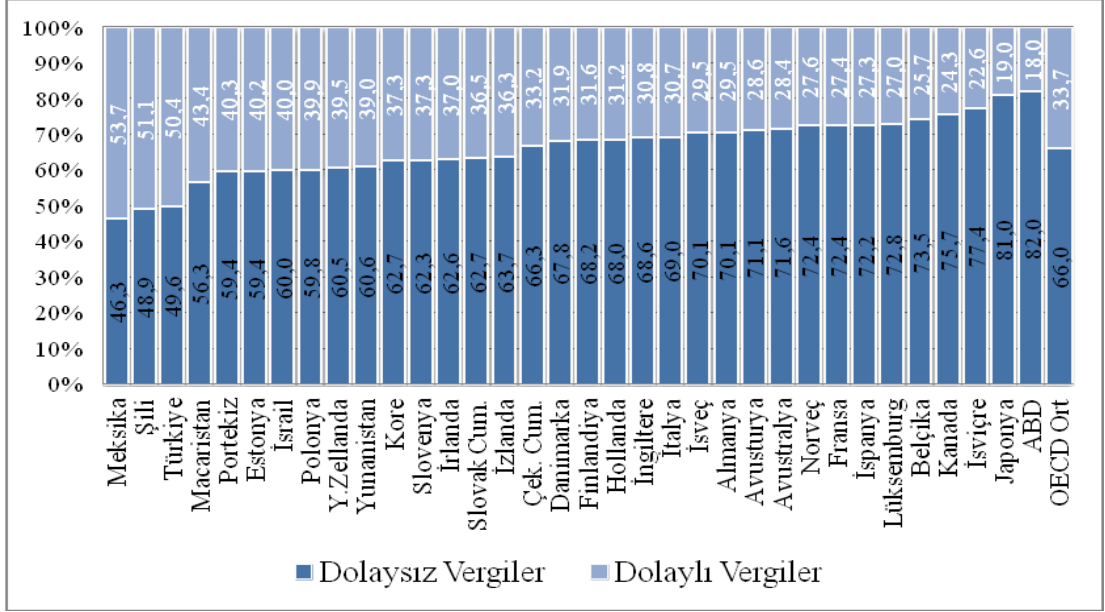


Kaynak: Tablo-5’deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Dolaylı-dolaysız vergi ayırımı vergi sisteminin hasılat kaynağı ve sistemin adaleti konusunda bilgi vermektedir. Vergi sistemlerinde hasılatın dolaylı vergilere kayması, verimlilik bakımından uygun sonuçlar verirken, adaletin sağlanması bakımından sakıncalıdır. Yani, tüketim vergilerinin temel mal ve hizmetler

bakımından indirimli uygulanması ve dolaysız vergi hasılatının toplam dağılımı içinde daha büyük oranda olması, adaletin sağlanması bakımından önemlidir.

Grafik-4: OECD Ülkelerinde Dolaysız ve Dolaylı Vergi Payları* 2010 Yılı (%)



Kaynak: Ek-3'deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

*SGK dolaysız vergilere dahildir.

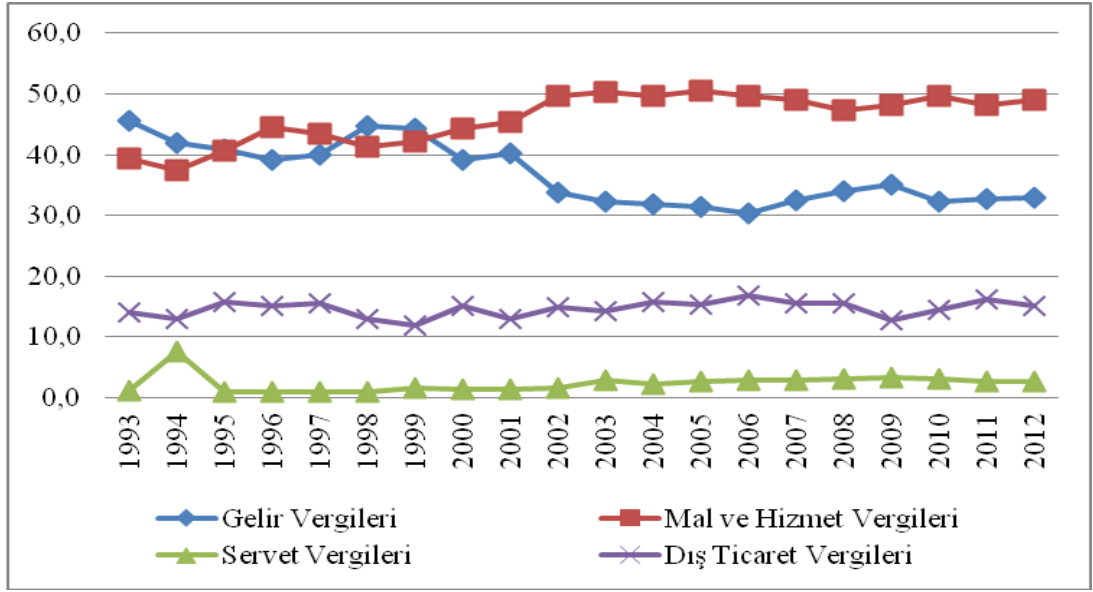
Ek-3'de OECD ülkelerinde dolaysız ve dolaylı vergilerin 2007-2011 yılı aralığında gelişimi verilmiştir. Bu verilerden yararlanarak tarafımca hazırladığım Grafik-4'e bakarsak, 2010 yılı için Türkiye sosyal güvenlik kesintileri dahil dolaysız vergi oranı göstergesi OECD ortalaması altında kalıyor.

Doğal olarak bu görünüm, Türkiye'de bu yönden vergi adaletinin ters yönde işlediğini gösterir. Oysa ki, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlığı altındaki 73. maddesinde, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekte yükümlüdür" demekte ve "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmüne yer vermemektedir (Mutluer v.d., 2010: 289).

Aşağıdaki Grafik-5'de ise, Türkiye'de 1993-2012 yılları arasındaki vergi gelirleri kompozisyonu verilmiştir. Vergi kompozisyonuna dikkat edersek, bu zaman

kesiminde dış ticaret ve servet vergileri belirgin bir artış göstermemiştir. Buna karşın, gelir vergileri grubunda yer alan gelir ve kurumlar vergilerinin oranları, bu zaman aralığında %45,5'den %32,9'a kadar azalmıştır. Mal ve hizmet vergilerinin %40'ların altında seyrederken %50'lere ulaşmış olduğu görülmektedir.

Grafik-5: Türkiye'de 1993-2012 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Kompozisyonu (%)



Kaynak: Tablo-5'deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Hükümetlerin vergi rekabeti ile sınırlandırılmaları, tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler üzerine yönelmelerine ve sermaye üzerinden alınan vergiler lehine bir durum sergilemelerine sebep olmaktadır. Tahsilat payları, bu durumun açık tezahürüdür. Aynı zamanda dolaysız vergilere göre tüketim vergilerinin payının artması, vergi rekabeti sonucunda vergi yükünün adaletli dağılmadığı ve mobil olan faktörlerden daha çok mobil olmayan faktörler üzerinde bu yükün çoğunluğunun kaldığını göstermektedir. Bir ülkede dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre tahsilatta daha dominant karakterli olması, o ülkede vergi kültürünün yerleşmediğine veya yerleşik vergi kültürü varsa bile olgunlaşmadığına işaret eder. Genellikle gelişmiş olan ülkelerde toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergi payları, daha yüksek oranlarda yer almaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde, bu durum tersine işlemektedir (Öztürk, Ozansoy, 2011: 205)

2.1.3. Türkiye’de Gelir Dağılımı

Bir toplumda, belirli bir dönemde yaratılan mal ve hizmetlerin toplamını ifade eden milli gelirin kişiler ya da sosyal gruplar arasında paylaşılma biçimini belirleyen toplumsal ilişkilere bölüşüm ilişkileri adı verilir. Bölüşüm ilişkileri sonucunda, kişi ve gruplara düşen gelire ise gelir dağılımı denilmektedir (Ersezer, 2006: 256).

Gelir dağılımının adaletsiz olduğu bir ülkede toplumsal huzursuzluğun olması kaçınılmazdır. Varolan eşitsizlikleri azaltma ve gelir düzeyi düşük kesimlerin gelirlerini ekonomik gelişmeye paralel olarak arttırmak, bu bakımdan önem taşımaktadır (DPT, 2001: 2).

Gelir eşitsizliğini tek bir değerle özetleyen Gini katsayısı, kişisel gelir dağılımını ölçmede en çok kullanılan ölçülerden biridir. Gini katsayısı 0 ile 1 arasında değişen bir katsayı olma özelliğine sahiptir. Bir toplumda gelir adaletli olarak paylaşılmışsa (herkes eşit gelir elde ediyorsa), Gini katsayısı 0 değerini almakta, toplumdaki gelirler yalnız bir kişi tarafından alınmışsa Gini katsayısı 1’e eşit olmaktadır. Gini katsayısının değeri gelir düzeyinin büyüklüğüne değil, farklı gelir düzeyleri arasında kalan kişilerin sayısına bağlıdır. Gini oranı, Lorenz eğrisine bağlı olup Lorenz ile köşegen arasında kalan alanın, köşegenin altında kalan toplam alan oranına eşittir. Gini oranının artması, eşitsizliğin arttığını, azalması ise eşitsizliğin azaldığını gösterir (DPT, 2001: 7).

Gelişmekte olan ülkelerde, özellikle son yıllarda yaşanan krizler sonrasında önerilen ekonomik programların önemli bir ayağı, sıkı maliye politikası olmuştur. Bu da kabaca kamu harcamalarının azaltılmasına ve/veya vergilerin artırılması anlamına gelmektedir. Türkiye, bu politikaları uygulayan ülkelerin tipik örneğidir. Bu politikaların gelir dağılımı üzerindeki etkisinin çözümlenmesi, maliye politikalarının tasarlanmasına önemli katkılar sağlayabilir (Pınar, 2011: 293).

Tablo-6’da Türkiye’de TÜİK tarafından yapılan gelir dağılımı araştırmalarından çıkan sonuçlara bakılırsa, 1970’lerde Türkiye’de gelir dağılımının düzeyinin düzelmeye doğru değiştiğini görebilmekteyiz. Birinci ve ikinci %20’nin

toplam gelirden aldıkları payların giderek arttığını, birinci %20'nin 1973 yılı için toplam gelirden aldıkları payın 3,5 olmasına rağmen 2011 yılında dilim göstergesinin 5,8'e yükselmesi, bu dilimde yer alan toplumun gelirlerinin artması anlamına geliyor. İkinci %20'nin de toplam gelirden aldıkları payın 1973-2011 yılı aralıklarında artmasını seyredebiliriz. Tablodan sonuncu %20'nin ise gelirlerinde 10 puanlık bir azalma olduğunu görebilmekteyiz. Sonuncu %20'nin ilk %20'ye nispeti de 11,2'den 8,1'e kadar düşmüştür. Gini katsayısının verilerine bakarsak, 1970'lerden 2008 yılına kadar bir azalma olduğunu, daha sonra 2009 yılında 1 puanlık bir artışın da küresel krizden kaynaklanarak arttığını düşünebiliriz. Son 2010 ve 2011 yılı verilerindeki Gini katsayısından ise bu bozukluğun giderek azalmakta olduğu anlaşılır.

Tablo-6: Türkiye'de Gelir Dağılımının Yıllara Göre Değişimi

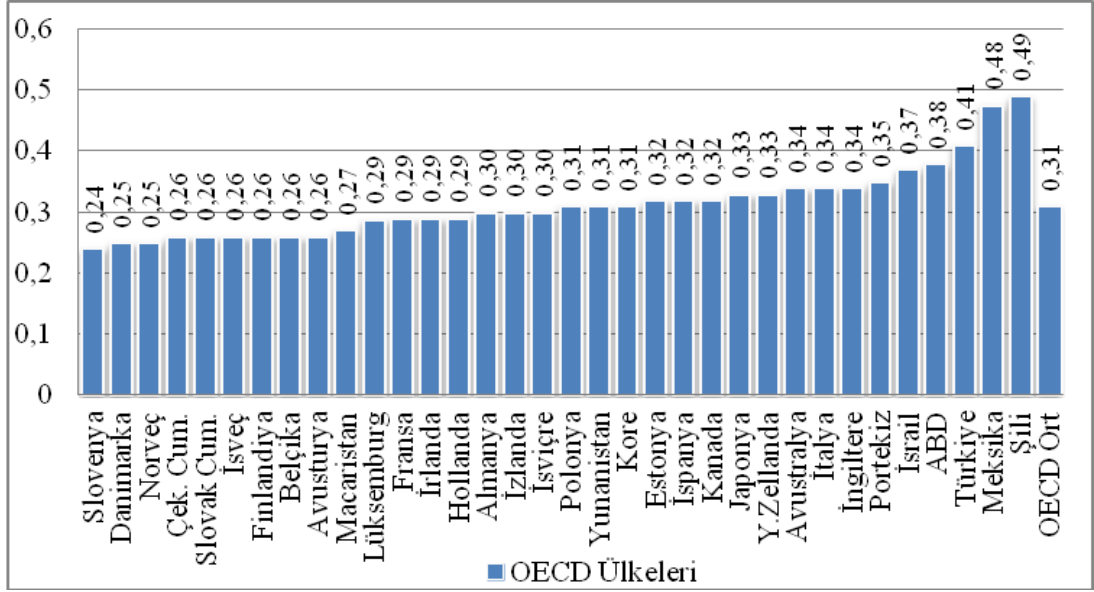
Yıllar	1973	1987	1994	2002	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1.%20	3,5	4,0	4,9	5,3	6,0	6,1	5,1	5,8	5,8	5,6	5,8	5,8
2.%20	8,0	7,0	8,6	9,8	10,7	11,1	9,9	10,6	10,4	10,3	10,6	10,6
3.%20	12,5	13,0	12,6	14,0	15,2	15,8	14,8	15,2	15,2	15,1	15,3	15,2
4.%20	19,5	21,0	19,0	20,8	21,9	22,6	21,9	21,5	21,9	21,5	21,9	21,7
5.%20	56,5	55,0	54,9	50,0	46,2	44,4	48,4	46,9	46,7	47,6	46,4	46,7
Gini K.			0,49	0,44	0,40	0,38	0,43	0,41	0,41	0,42	0,40	0,40
P80/P20			11,2	9,4	7,7	7,3	9,5	8,1	8,1	8,5	8,0	8,1

Kaynak: 1973, 1987 ve 1994 yılları verileri (Pınar, 2011: 293), 2002-2011 yılları verileri Türkiye İstatistik Kurumu TÜİK, Gelir, Tüketici, Tüketim ve Yoksulluk İstatistikleri, (Çevrimiçi), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=24, Erişim Tarihi: 23.02.2013.

Tablo-6'dan anlaşıldığı üzere Türkiye'de gelir dağılımının yıllar itibariyle düzeldiğini görebilmekteyiz, ancak doğru sonuç çıkarabilmemiz, düzelmelerin gerçek anlamda boyutunu anlayabilmemiz için diğer ülkelerle de karşılaştırılma yapılması daha faydalı olacaktır. Ek-4'e bakarsak, OECD ülkelerinde vergi ve transfer sonrası Gini katsayısı göstergesi 0,24'le 0,49 arasında değiştiğini, genel olarak Kuzey Avrupa devletlerinde 0,30'lar civarında gelişmekte olan ülkelerde ise Gini katsayısının 0,40'lar civarında olduğunu seyredebiliriz. OECD verilerinde 34 ülke arasında olan karşılaştırmaya göre, 2000'li yılların sonu için en büyük katsayı verisi, Şili'de 0,49, Meksika'da ise 0,48 olarak seyredilirken bu katsayı verisi Türkiye için 0,41 olmuştur. Aşağıdaki Grafik-6'dan anlaşıldığı üzere bu veriyle

Türkiye gelir dağılımı bozukluğunda göre OECD ülkeleri arasında 32. sıradadır. Bu da Türkiye’de Gini katsayısının hiç de düşük olmadığını ve gelir dağılımının düşük gelir grupları aleyhine olduğu anlamına geliyor.

Grafik-6: OECD Ülkelerinde Gini Katsayısının Değişimi (2000’li Yılların Sonu)



Kaynak: Ek-4’deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Gelir dağılımındaki eşitsizliklerin birçok nedeni bulunmaktadır. Ülkenin içinde bulunduğu yapısal oluşumlar (nüfus yapısı, işsizlik, kayıt dışı ekonomi, enflasyon vb.) ve üretilen politikalar (vergi, sosyal güvenlik, tarım, fiyat politikaları vb.) gelir dağılımında bozulmalara neden olabilmektedir (DTP, 2001: 57).

2.1.4. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları

Gelir dağılımının bozuk olması, servet eşitsizliğinin fazla olması, yüksek gelirli grupların tüketim eğiliminin fazla olması, tarım sektöründeki ekonomik payın yüksek olması, enflasyon oranındaki artışlar mükelleflerin vergi ödemesini ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir (Yaraşlı, 2005: 116).

Türkiye’de yapılan vergi reformlarını incelediğimizde, gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimler yapılarak vergi tabanını genişletmek, buna rağmen kısa dönemde vergi hasılatında azalmadan kaçınılması için tüketim vergi oranlarını artırmak gibi vergi politikası izlendiğini düşünebiliriz. Türk Vergi Sistemi’nde dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olmasına karşın, vergi tabanının dar olması nedeniyle Türkiye, OECD ülkeleri arasında düşük vergi yüküne sahip ülkelerden biridir. Vergi tabanının darlığını ise vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonominin sonucu olarak değerlendirmek gerekir.

Tablo-7: Türkiye’de Faal Mükellef Sayılarının Yıllara Göre Değişimi

Yıllar	Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları	Gelir Stopaj Vergisi Mükellef Sayıları	G.M. S.İ. Mükellef Sayıları	Basit Usulde GV Mükellef Sayıları	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	Katma Değer Vergisi	Toplam
2001	1.768.653	1.948.312	387.330	808.787	565.556	2.870.826	8.349.464
2002	1.746.725	1.967.211	425.021	811.515	577.614	2.885.647	8.413.733
2003	1.734.726	2.012.923	485.090	818.513	597.107	2.832.976	8.481.335
2004	1.767.129	2.096.785	550.071	821.343	620.241	2.198.869	8.054.438
2005	1.712.611	2.131.993	587.984	797.039	604.561	2.179.575	8.013.763
2006	1.715.059	2.189.433	619.813	785.577	601.958	2.207.794	8.119.634
2007	1.720.485	2.251.725	689.254	765.689	623.293	2.247.182	8.297.628
2008	1.721.043	2.332.857	745.469	754.780	641.083	2.279.781	8.475.014
2009	1.692.556	2.326.883	830.239	740.949	639.991	2.255.722	8.486.339
2010	1.693.430	2.343.903	958.852	733.626	646.735	2.264.259	8.640.805
2011	1.700.402	2.374.734	1.035.416	720.801	659.730	2.284.442	8.775.525
2012	1.742.955	2.419.197	1.297.602	709.069	664.314	2.328.185	9.161.321

Kaynak: GİB Vergi İstatistikleri, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>
Aylar İtibariyle Mükellef Sayıları, Tablo-1;3;5;9;11 sayılı tablolardaki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Erişim Tarihi: 20.02.2013.

Türkiye’de vergi tabanının boyutlarını Tablo-7’de verilen mükellef sayılarının yıllara göre değişimi tablosundan izleyebiliriz. Bu tabloya baktığımızda, 2001-2012 yılları arası gelir vergisi faal mükellef sayılarının önemli ölçüde değişmediğini, buna karşın gelir stopaj mükellef sayılarının 1.948.312’den 2.419.197’ye yükseldiğini, kurumlar vergisi mükellef sayılarının 565.556’den 664.314’e kadar yükseldiğini

görebiliriz. Fakat basit usul gelir vergisi mükelleflerinin 808.787'den 709.069'e düştüğünü, katma değer vergisi mükelleflerinin 2.870.826'den 2.328.185'e kadar azaldığını, toplam mükellef sayılarının ise 2001-2012 yılları aralığında mükellef sayısının 811.857 kadar arttığını görebiliriz.

Tablo-8'de Türkiye'de toplam vergi mükellef sayılarının toplam nüfusa ve toplam seçmen sayısına oranlarını incelersek, vergi mükellefi tabanının gerçek boyutlarını daha yakından anlamış oluruz. Şöyle ki, 2007 yılı için toplam vergi mükellefi sayısı toplam nüfusun %11,8'ini, toplam seçmenin ise sadece %19,4'ünü oluşturmuştur. 2011 yılı için ise, toplam nüfus sayının 4 milyon kişilik, toplam seçmenin ise 10 milyon kişilik artışına karşın, toplam vergi mükellef sayının az artmasından kaynaklanarak toplam nüfusun %11,7, toplam seçmenin ise %16,6 kadarını oluşturmuştur ve 2007 yılına göre daha düşük veriler seyrettirmiştir.

Tablo-8: Türkiye'de Mükellef Sayısının Toplam Nüfus ve Seçmen Sayısına Oranı (%)

Yıllar	Toplam Nüfus Sayısı	Toplam Seçmen Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı	Toplam Mükellef//Toplam Nüfus	Toplam Mükellef//Toplam Seçmen
2007	70.586.256	42.799.303	8.297.628	11,8	19,4
2011	74.724.269	52.806.322	8.775.525	11,7	16,6

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, Nüfus İstatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.tuik.gov.tr/Gosterge.do?id=3646&metod=IlgiliGosterge>, <http://www.tuik.gov.tr/Gosterge.do?id=3611&metod=IlgiliGosterge>, Erişim Tarihi: 25.02.2013.

2005 yılı için Türkiye toplam nüfus içindeki gelir vergisi faal mükellef sayısı %3 olması bakımından, OECD ülkeleri içinde en düşük olan ülke haline gelmiştir. Bu oranın Meksika'da %8, Japonya'da %16, Yunanistan'da %33, Almanya'da %35, ABD'de %46, Polonya'da %62 olduğu düşünüldüğünde, Türkiye'de vergi yükü göstergesine göre neden OECD ülkeleri arasında son sıraları aldığı anlaşılıyor. Benzer şekilde gelişmiş ekonomilerde dolaysız vergi oranının da %35'ler civarında olduğu düşünüldüğünde, Türkiye'deki sistemin vergiyi küçük bir mükellef grubundan ya da ödeme gücünün tam uygulanamadığı harcama vergilerinden tahsile çalıştığı anlaşılmaktadır (Demirli, 2011: 316).

Türkiye'deki vergi mükellef sayısının azlığı, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının olması, toplam vergi hasılat yapısını azaltmakta ve vergi ödeme gücü ilkesinin amacı olan adalet prensibini bozmaktadır. Farklı zamanlarda yapılan araştırmalar, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutlarının yüksek olduğu sonucunu ortaya koymuştur. Şöyle ki, Dünya Bankası araştırmacıları tarafından 1999-2007 dönemi için yapılmış araştırmada, Türkiye'de olan kayıt dışı ekonomi ortalama olarak GSYİH'nın % 31,3'ü oranında olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun yanı sıra çalışmadan OECD ülkeleri için elde edilmiş sonuçları Ek-5'de görebiliriz.

Vergi kaçakçılığının boyutlarını analiz edebilmemiz için aşağıdaki Tablo-9'da yıllar bazında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yapmış olduğu vergi inceleme sonuçlarına bakmamız yeterli olacaktır. Dikkat edersek, 2003 yılı için incelenen matrahtan bulunan matrah farkı, gerçek matrahın %42,4'ünü, 2008 yılı için %72,8'ini, 2012 yılı için ise %11'ni oluşturuyor. Ortalama olarak ise bulunan matrah farkı, gerçek matrahın %41,3'üne eşit oluyor. Bu da kayıtlı mükelleflerin bile her 100TL'lik bir gelirinin 41TL'sini vergiden kaçırdıkları anlamına gelebilir.

Tablo-9: Türkiye'de Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenme Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Gerçek Matrah (TL)	Matrah Farkı/ Gerçek Matrah (%)
2003	68.251	25.563.195.271	18.834.977.142	44.398.172.413	42,4
2004	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620	40.836.969.367	45,8
2005	104.578	32.548.467.217	38.715.354.165	71.263.821.382	54,3
2006	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413	94.216.122.093	50,3
2007	135.847	63.409.073.436	30.450.980.150	93.860.053.586	32,4
2008	113.073	78.838.889.618	211.092.889.340	289.931.778.958	72,8
2009	92.752	125.603.952.419	97.972.236.206	223.576.188.625	43,8
2010	4.843	801.840.323	990.197.020	1.792.037.343	55,3
2011	14.091	16.422.146.359	755.055.542	17.177.201.901	4,4
2012	12.192	4.374.024.432	541.132.281	4.915.156.713	11,0
Ort.					41,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010,2011, 2012 Yılı Faaliyet Raporları'ndaki verilerden yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, Erişim Tarihi: 15.04.2013.

Adalet ve eşitliğin sağlanmasına engel olan bu durumların düzeltilebilmesi için; vergi yükünün makul bir düzeye indirilmesi, mükellef sayısının kısa dönemde en az iki katına çıkartılması, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önüne geçilmesi, dolaylı-dolaysız vergi bileşiminin optimal ve ödenebilir hale getirilmesi, bazı dolaylı vergi oranlarının indirilmesi gerekmektedir (Demirli, 2011: 316).

2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİNİN SAĞLANMASI

2.2.1. En Az Geçim İndiriminin Uygulanması

Vergilemede ödeme gücü ve adaleti sağlanmasına yönelik araçlar içerisinde en önemlilerinden biri de “en az geçim indirimi” uygulamasıdır. En az geçim indirimi, genel olarak toplumda korunması gereken kişi ve grupları hedef alarak adaleti sağlamak için kullanılıyor ve kişinin ve ailesinin ödeme gücünün hangi seviyede başladığını tespit etmemize yardım ediyor. Bu uygulamada esas prensipi, grupların kendi yaşama ve fizyolojik varlıklarını sürdürebilmesi için gereken kazançlarını korumak ve bu gerekli imkan ve vasıtalar korunduktan sonra vergi ödemeye yükümlü kılınmasını sağlamaktır.

Türkiye’de en az geçim indirimi uygulaması, 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile başlamış, daha sonra bu kanunla kabul edilen tutarlar, 1957 tarih ve 6908 sayılı Kanun’la %50 artırılmıştır. 1960 tarihli ve 193 sayılı Kanun’la yeniden düzenlenmeye tabi tutulan indirim tutarları, bütçe olanaklarının yetersizliği ileri sürülerek iki kez ertelendikten sonra, 1968 yılında uygulamaya konulmuştur. Ancak 28.12.1967 tarihli ve 980 sayılı Kanun’la, yeni indirim tutarının neden olacağı büyük gelir kaybını önlemek amacıyla matrahtan indirim sistemi yerine, vergiden indirim (dekot) sistemi getirilmiştir. Vergiden indirim sistemi; 1980 yılı sonuna kadar Türkiye’de uygulanmış ve 1981 yılı başından itibaren yeniden matrahtan indirim sistemine geçilmiştir (Akdoğan, 2011: 236).

Uygulandığı ilk yıllarda, en az geçim indirimi tutarlarının gerçeğe yakın belirlenmesi sayesinde oldukça yararlı olan bu uygulama, zaman içinde indirim tutarlarının fiyat artışlarını izlemeyişi sonucu giderek önemini yitirmiştir. En az geçim indirimi müessesesinin önemini yitirmesi karşısında, siyasi otorite müesseseyi günün koşullarına uygun hale getirmek yerine; ortadan kaldırmak tercihini kullanmıştır. En az geçim indirimi, 1985 yılında 3239 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır (Taş, 1991: 51).

Vergi teorisinde varlığı çok geniş bir kesim tarafından kabul edilmiş ve günümüz gelişmiş ülke vergi sistemlerinde yerini almış olan en az geçim indirimi uygulaması Türk Gelir Vergisi'nde en son genel indirim adıyla uygulanmıştır. Şu anki uygulamada, tüm gelir unsurlarını aynı anda kapsayan herhangi bir indirim uygulaması söz konusu değildir. Dolayısıyla, Türk Gelir Vergisi'ne tabi herhangi bir mükellef, ücret geliri dışında hangi kaynaktan gelir elde ederse etsin elde ettiği ilk birim gelirden itibaren vergilendirilmektedir. Bu durum, mükellefin elde ettiği gelirin marjinal faydası en yüksek olan kısmının da vergiye tabi tutulduğu anlamına gelmektedir. Bu durumun çok geniş bir kesim tarafından kabul edilen en az geçim indirimi uygulamasının sistemdeki en önemli eksikliği olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü, sisteme ilave edilecek en az geçim indirimi sayesinde özellikle alt gelir gruplarının ortalama vergi oranlarında önemli ölçüde düşme meydana gelecektir. Dolayısıyla, gelir dağılımı alt gelir gruplarının lehine düzelecektir (Rakıcı, 2008: 191-192).

2.2.2. Artan Oranlılık ve Tarife Yapısının Değerlendirilmesi

2.2.2.1. Gelir Vergisi'nde Artan Oranlılık ve Tarife Yapısı

Türkiye'de uygulanan vergileme politikalarında adalet ilkesinin sağlanmasının değerlendirilmesi için, çeşitli vergilerde vergi matrahının ölçülmesi için kullanılan vergi tarife yapısının da incelenmesi büyük önem taşımaktadır. Dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de gelir vergisi artan oranlı, kurumlar vergisi düz oranlı bir tarife yapısına göre uygulanmaktadır.

Türkiye’de gelir vergisi nitelikli ilk çalışmalar Tanzimat ile başlamış olsa da, çağdaş vergicilik anlamındaki gelir vergisi, Alman Gelir Vergisi mevzuatı esas alınarak 1950 yılında 5421 sayılı Kanunla vergi sistemimize katılmıştır. Ancak uygulamada karşılaşılan bazı sıkıntılar nedeniyle, yeniden düzenlenerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 1961 yılında uygulamaya konulmuştur. Yine, 1981 yılı ve sonrasında çıkarılan birçok kanun ve Bakanlar Kurulu kararlarıyla değişikliğe uğramış olsa da GVK, diğer kanunların da temelini oluşturmak bakımından halen önemli bir yere sahiptir (Armağan, 2007: 228-229).

Tablo-10’da Türkiye’de gelir vergisinin yıllar aralığında oranlarda olan değişimler verilmiştir. Bu tabloda gelir vergisinin değişimine dikkat edersek, 1958-1980 yılları arasında uygulanan gelir vergisi tarifesi dik ve dilimli bir yapı üzerine uygulandığını görebilmekteyiz.

Tablo-10: Türkiye’de Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimler

Yıllar	Gelir Vergisi			
	En Düşük Oran%	En Yüksek Oran %	Dilim sayısı	Yükseklik Farkı
1958-1960	15	60	10	45
1961-1962	10	70	7	60
1963-1980	10	68	10	58
1981	40	66	7	26
1982	39	65	7	26
1983	35	65	7	30
1984	30	60	7	30
1985	25	55	7	30
1986-1993	25	50	6	25
1994-1998	25	55	7	30
1999-2004*	20/15	45/40	6	25
2005	20/15	40/35	5	20
2006-2013**	15	35	4	20

Kaynak: (Demirli, 2011: 45), son yıllara ait veriler gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarından yararlanarak güncellenmiştir.

*1999-2005 yıllarında tarifedeki oranlar ücretliler için 5 puan düşük uygulanmıştır.

**2010-2013 yılları aralığındaki vergi oranı göstergeleri GİB’nin Vergi Mevzuatından yararlanılmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>Erişim Tarihi: 15.02.2013.

1981 yılında ilk dilime uygulanan oranın %10'dan %40'a yükseltilmesiyle, bu yapı, orta ve alt sınıf mükellefler lehine bozulmuştur. İlk dilime uygulanan bu oran, 1985 yılına kadar kademeli olarak %25'e, 1999 yılında %20'ye, 2006 yılında da %15'e düşürülmüştür. 1990'ların sonundan itibaren indirimler daha belirgin hale gelmiş, dilim sayısı da günümüze kadar dörde indirilmiştir (Demirli, 2011: 45).

Bu yapılan dilim ve oran indirimlerin genel sebebi, Türkiye'nin yabancı devletlerin yaptıkları reformlardan faydalanarak vergi sisteminin verimliliğini artırmak ve iktisadi kalkınmaya ulaşabilmek çabasıdır. "1980 sonrasında ABD dışında İngiltere, Almanya, Japonya gibi bazı gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde de vergi indirimi politikasına ağırlık verilerek uygulamalar yapılmıştır. Arz-yönlü iktisatçılar; gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergi indirimlerinin ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar doğuracağını savunmuşlardır. Bu sayede ekonomik büyümenin hızlanması ile birlikte vergileme kapasitesi de genişleyecek ve sonuçta vergi gelirleri artacaktır. Arz-yönlü vergi politikasını savunanlar; vergi tarifesinin yapısının büyük önem taşıdığını, dik artan oranlı bir tarifelin mümkün olduğunca ılımlı bir artan oranlılığa ve hatta tamamen düz oranlılığa dönüştürülmesini önermektedirler" (Aktan, 1994: 95).

1998 yılı ve sonrası iç ve dış gelişmelerden kaynaklanan ve Şubat 2001'e kadar süregelen ekonomik sorunlar, Türkiye ekonomisi üzerinde önemli daralmalar meydana getirmiştir. Bu olumsuzlukların önlenmesi, vergi yükünün hafifletilmesi için vergi tarifesinde dilim sayısının azaltılması ve en yüksek oranın %45'e çekilmesi uygun görülmüştür. 2004 yılından sonra ise, ülke ekonomisinde görülen olumlu gelişmeleri (enflasyondaki hızlı düşüş, ekonomideki sürekli büyüme eğilimi, ihracattaki artış vb.) desteklemek için vergi tarifesi yeniden düzenlenerek, hem vergi diliminde azalmaya hem de oranların düşürülmesine gidilmiştir. Vergi tarifesinin yapısını değiştiren bu çalışmalar sürdürülerek, 2005 yılında ilk dilime uygulanan oran değiştirilmeksizin en üst dilimin oranı %40'a indirilmiş ve dilim sayısı beş olmuştur. 2006 yılında ise; ücret gelirlerindeki ayırım da kaldırılarak tüm gelirler için oranlar %15 - %35 aralığına çekilerek vergi tarifesi dört dilime indirilmiştir (Armağan, 2007: 230).

1999-2005 yılları aralığında 4444 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile GVK'na eklenen geçici 57. madde ile ücretli gelir vergisi mükellefleri 5 puanlık bir avantaja tabi tutuldular. Bunun da kuşkusuz gelir vergisi mükellefleri arasında ücret gelirleri üzerine uygulanan vergi tarifesi ile ücretliler lehine hem adalet ilkesinin sağlanması, hem ayırma kuramı bakımından olumlu bir adım olarak değerlendirilmesi mümkündür. Ancak 2006 yılından itibaren, ücret gelirlerindeki ayırım kaldırılmıştır.

Aşağıdaki Tablo-11 ve Tablo-12, 2012 ve 2013 yılı için gelir vergisinin son şeklini oluşturuyor.

Tablo-11: Ücret Dışı Vergi Gelirleri İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri ve Ortalama Vergi Oranı

Ücret Dışı Gelirlerde Vergi Dilimleri 2012							Vergi Oranı	TL	Toplam TL	O.V.O.
1	10000	TL Kadar					% 15	1500	1500	% 15,00
2	25000		10000	TI'si	1500	Fazlası	% 20	3000	4500	% 18,00
3	58000		25000	TI'si	4500	Fazlası	% 27	8910	13410	% 23,12
4	58000		58000	TI'si	13410	fazlası	% 35	-	-	-
Ücret Dışı Gelirlerinde Vergi Dilimleri 2013							Vergi Oranı	TL	Toplam TL	O.V.O.
1	10700	TL Kadar					% 15	1605	1605	% 15,0
2	26000		10700	TI'si	1605	fazlası	% 20	3060	4665	% 17,9
3	60000		26000	TI'si	4665	fazlası	% 27	9180	13845	% 23,1
4	60000		60000	TI'si	13845	fazlası	% 35	-	-	-

Kaynak: GİB GVK mevzuatı (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 06.03.2013.

Tablo-12: Ücret Gelirleri İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri ve Ortalama Vergi Oranı

Ücret Gelirlerde Vergi Dilimleri 2012							Vergi Oranı	TL	Toplam TL	O.V.O.
1	10000	TI Kadar					% 15	1500	1500	% 15,00
2	25000		10000	TI'si	1500	fazlası	% 20	3000	4500	% 18,00
3	88000		25000	TI'si	4500	fazlası	% 27	18360	21550	% 24,49
4	88000		88000	TI'si	21550	fazlası	% 35	-	-	-
Ücret Gelirlerinde Vergi Dilimleri 2013							Vergi Oranı	TL	Toplam	O.V.O.
1	10700	TI Kadar					% 15	1605	1605	% 15,00
2	26000		10700	TI'si	1605	fazlası	% 20	3060	4665	% 17,94
3	94000		26000	TI'si	4665	fazlası	% 27	18360	23025	% 24,49
4	94000		94000	TI'si	23025	fazlası	% 35	-	-	-

Kaynak: GİB GVK mevzuatı (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 06.03.2013.

Bu tablolarda dikkat çeken husus (2006 yılından itibaren), vergi dilimlerinin 4'e indirilmesinden sonra, ücret gelirleri lehine vergilemede adaleti sağlayabilmek için matrahın daha uzun belirlenmesine gidilmesidir. Dilim sayılarının az olmasıyla alakalı olarak, ortalama vergi oranı ister ücret, isterse de ücret dışı gelirlerde yüksektir.

Türkiye'de büyük mükellef grupları gelir basamaklarının ilk gruplarında vergilendirildiğinden, gelirin ilk diliminin oranının yüksekliğinin, dilimlerinin azlığının ve ilk dilimlerarası ortalama vergi oranının hızla artışının alt gelir gruplarının aleyhine olduğunu söylemek gerekir.

2.2.2.2. Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin Tarife Yapısı

Türkiye'de Kurumlar Vergisi Kanunu, Alman Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan faydalanarak hazırlanmıştır. İlk olarak 03.06.1949 tarihli 5422 sayılı Kanunla kurum kazançları 1950 yılından itibaren şahsi kazançlardan ayrı olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Kurumlar vergisinin kabulünden sonra, bazı dönemlerde değişiklikler yapılırsa bile asıl çatı korunmuştur (Mutlu, 2009: 100-101).

Aşağıdaki Tablo-13'den izlenebileceği üzere, 1985 yılına kadar sermaye şirketleri ile kooperatifler, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı vergilendirilmiştir. Bu farklılığın kaldırılması ile %46 olarak belirlenen kurumlar vergisi oranı, 1991-2000 yılları arasında kalkınmada birinci derece öncelikli yörelerde %20, ikinci derece öncelikli yörelerde %30 olarak, halka açık anonim şirketlerde ise açıklık derecesine göre %30'a kadar düşürülerek uygulanmıştır. 2005 yılı içinde yapılan düzenlemelerle, gelir vergisi oranlarındaki indirimlere paralel olarak 2006 yılından geçerli olmak üzere kurumlar vergisi oranı da, dünyadaki genel eğilimler doğrultusunda %20'ye düşürülmüş ve sistem rekabet edebilir hale getirilmiştir (Demirli, 2011: 46). Günümüzde de kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmaktadır.

Tablo-13: Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişimler

Yıllar	Kurumlar Vergisi		
	Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler		KV Oranı %
	KV Oranı %	GV Stopajı %	
1950-1959	10	10	35
1960-1967	20	20	35
1968-1979	25	20	35
1980-1981	50	1/2 Vergi Alacağı	35
1982-1984	40	1/3 Vergi Alacağı	40
1985-1993*	-	-	46
1994-1998	-	-	25
1999-2003	-	-	30
2004	-	-	33
2005	-	-	30
2006-2013**	-	-	20

Kaynak: (Demirli, 2011: 45), *1985 yılından itibaren sermaye şirketleri, kooperatifler ve diğer kurumların vergi oranları eşitlenmiştir.

2010-2013** yılları aralığındaki vergi oranı göstergeleri GİB’deki vergi mevzuatından yararlanarak güncellenmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 16.02.2013.

Türkiye’de KDV, 3065 sayı ve 25.10.1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu ile kabul edilmiştir. Bu şekilde çeşitli yasalarla düzenlenmiş olan dolaylı vergilerin, tek bir yasada düzenlenmesi amaçlanmıştır (Seyidoğlu, 2002: 460).

KDV oranı, 3065 sayılı ve 25.10.1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 28. maddesinde, vergiye tabi her işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılmıştır. Günümüzde Türkiye’de KDV, üç değişik oranda uygulanmaktadır. Bunlar genel oran olan %18, indirimli oranlar olan %1 ve %8’dir. Oranların uygulanacağı mal ve hizmetler listeler halinde belirlenmiş olup; I sayılı listede %1 oranına tabi mal ve hizmetler, II sayılı listede %8 oranına tabi mal ve hizmetler olarak yer almaktadır. %18 oranına tabi tutulacak mal ve hizmetler ise, I ve II sayılı listeler dışında kalan mal ve hizmetlerdir.

Söz konusu listelerdeki mal ve hizmet grupları ile vergi oranları daha çok sosyal ve ekonomik nedenler dikkate alınarak belirlenmiş olup, lüks sayılan mallara, zorunlu olanlara göre daha yüksek vergi oranı uygulanması yoluna gidilmiştir (Şenyüz, 2007: 423).

2.2.3. Ayırma İlkesinin Değerlendirilmesi

Ayırma ilkesi, yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına ilişkin, vergilemede adalet ilkesinin tek istisnasıdır. Çünkü, emek gelirlerine avantaj sağlamak amacıyla bu ilkeye göre aynı büyüklükteki matrah birimlerine farklı vergi oranlarının uygulanması gerekir. Bu nedenle, ayırma ilkesi uygulamasıyla emek geliri elde edenleri korumak amacıyla, ayrıca dikey adalet kriterlerinden de sapılmaktadır (Şener, 2006: 228).

Türk Vergi Sistemi'nde ayırma ilkesinin sağlanması doğrultusunda bazı uygulamalar da yapılmıştır. Bunları aşağıda ele almaya çalışacağız:

2.2.3.1. Asgari Geçim İndirimi ve Asgari Ücret Uygulaması

Çalışana verilecek ücrette, devlet, işçi temsilcilerine ve işverenlerin uzlaşmasıyla belirlenen asgari düzeye asgari ücret denilir. Yasal olarak, ekonomide hiç kimse bu ücretin altında çalıştırılmaz. Türkiye'de asgari ücret uygulamasına ilk kez 1969 yılında il bazında başlanmış ve 26 ilde başlatılan uygulama, 31 Ekim 1972 tarihine kadar sürmüştür. 1 Temmuz 1974'de asgari ücret uygulaması yurt çapına yayılmış ve tarım ve orman kesiminde çalışanlar da, 1 Mayıs 1973'de asgari ücret kapsamına alınmışlardır. Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nca, sanayi ve hizmetler kesimi ile tarım ve orman kesimi işçileri için daha önce ayrı ayrı saptanan asgari ücret, 1 Ağustos 1989'dan itibaren her iki kesim için tek rakam olarak belirlenmeye başlanmıştır. 1982 Anayasası 49/2 maddesi ile “Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır” düzenlemesini getirmiştir. Bu düzenleme ile devletin çalışanlarına bazı imkanları sağlamak ve çalışanlarını

korumak için gerekli müdahaleleri yapmak ve tedbirleri almak zorunluluğu öngörülmüştür (Karaarslan, 2010, 106-107).

Türk Gelir Vergisi Sistemi'nde ayırma kuramı çerçevesinde değerlendirilebilecek ilk uygulama, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan götürü gider indirimidir. Daha sonra 1967 yılında, 980 Sayılı Yasa ile özel indirim uygulamasına geçilmiştir. Götürü gider indirimi ve özel gider indiriminin ayırma kuramı çerçevesinde değerlendirilmesinin nedeni, sadece ücret gelirlerine uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Ücretlilerde özel indirim uygulaması 2003 yılı sonuna kadar devam etmiş ve 01.01.2004 yılından itibaren özel gider indirimi ile birlikte sistemden kaldırılarak ücretlilerde vergi indirimi adını almıştır. Ücretlilerde vergi indirimi uygulaması da, 28.03.2007 kabul tarihli 5615 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır (Rakıcı, 2008: 195-196).

28.03.2007 tarihli ve 5616 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş olan, G.V.K'nun mülga 32. maddesi hükmü ile 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulamasına yer verilmiştir. Asgari geçim indirimi, yalnızca ücretler gelir unsuru için getirilmiş bir düzenleme olup, bu yapısı itibarıyla, vergi ödeme gücüne ulaşma açısından ayırma ilkesinin bir uygulaması niteliğindedir. Uygulamanın kapsamında ücretliler yanında, eşi ve çocuklarının da alınmış olması, düzenlemenin ücretlilere yönelik asgari geçim indirimi uygulaması niteliği kazanması sonucunu yaratmaktadır. Asgari geçim indirimi, gerçek usulde vergilendirilen ücretliler açısından mevcuttur. Asgari geçim indirimi, asgari ücretin tutarına ve ücretlinin medeni ailevi durumuna bağlı olarak farklı düzeyde uygulanmaktadır (Akdoğan, 2011: 236).

GVK'nun 32. maddesinde asgari geçim indiriminin temel şartları; "Asgari geçim indirimi ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerine hesaplanıyor. Mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk

iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'dir. Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgari geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile GVK'nun 103. maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz'' şeklinde belirtilmiştir.

Kanundan anlaşıldığı üzere, "İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medeni hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır''.

Tablo-14: Asgari Geçim İndirimi Tutarlarının Hesaplanması

	2012'ci yıl ikinci yarısı 16 yaşından büyükler için asgari ücret 940,50 TL			2013'ci yıl birinci yarısı 16 yaşından büyükler için asgari ücret 978,60 TL		
		İndirim Oranı	İndirim Tutarı		İndirim Oranı	İndirim Tutarı
Hizmet Erbabı: Brüt asgari ücretin %50	470,25	15%	70,54	489,30	15%	73,40
Eş: Brüt Asgari Ücretin %10	94,05	15%	14,11	97,86	15%	14,68
Çocuk 1 %7,5	70,54	15%	10,58	73,40	15%	11,01
Çocuk 2 %7,5	70,54	15%	10,58	73,40	15%	11,01
Çocuk 3 %5	47,03	15%	7,05	48,93	15%	7,34
Toplam Aylık			112,86			117,43
Toplam Yıllık			1354,32			1409,18

Kaynak: GİB vergi mevzuatında Gelir Vergisi Kanunundan yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Asgari tutar verileri T.C Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Çalışma Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), İstatistikleri, <http://www.csgeb.gov.tr/csgebPortal/cgm.portal?page=asgari>, Erişim Tarihi: 01.03.2013.

Yukarıdaki Tablo-14’de kanunda belirtilen asgari geçim indirimi şartlarından yararlanılarak bir örnekte 16 yaşından büyük hizmet erbabı için asgari ücret hesaplanmaya çalışılmıştır. Kanunda önem taşıyan hususlardan biri, asgari geçim indiriminin sadece ücret geliri elde eden mükellefler için olması, asgari geçim indiriminin gelir vergisinden çok olması durumunda mahsup edilmemesi önem taşıyor. Çünkü bazı asgari ücretle çalışan ücretlilerin belli bir çocuk sayısından sonra asgari indirim tutarı ödenecek gelir vergisi tutarını aşabiliyor. Bu durumda indirilecek asgari tutar asgari ücretin üzerinden hesaplanılan verginin kendisi kadardır. Uygulamanın nasıl yapıldığını tablodan izleyebiliriz.

Tablo-15: Asgari Ücret Tutarına Asgari Geçim İndiriminin Yansıması

2012’ci yılın ikinci yarısı 16 yaşından büyükler için asgari ücret	TL	2013’ci yılın birinci yarısı için 16 yaşından büyükler için asgari ücret	TL
Asgari Ücret	940,50	Asgari Ücret	978,60
SSK Primi %14	131,67	SSK Primi %14	137,00
İşsizlik Sigortası Fonu %1	9,41	İşsizlik Sigortası Fonu %1	9,79
Gelir Vergisi Matrahı	799,43	Gelir Vergisi Matrahı	831,81
Gelir Vergisi %15	119,91	Gelir Vergisi %15	124,77
Asgari Geçim İndirimi	112,86	Asgari Geçim İndirimi	117,43
Ödenecek Gelir Vergisi	7,05	Ödenecek Gelir Vergisi	7,34
Damga Vergisi %06,6	6,21	Damga Vergisi %07,59	7,43
Kesinti Toplam	154,34	Kesinti Toplam	161,56
AGİ Uygulandığında Net Ücret	786,16	AGİ Uygulandığında Net Ücret	817,04
AGİ Uygulanmadığında toplam Kesintiler	267,20	AGİ Uygulanmadığında toplam Kesintiler	278,99
AGİ Uygulanmadığında Net Ücret	673,30	AGİ Uygulanmadığında Net Ücret	699,61

Kaynak: Asgari tutar verileri T.C Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü, verilerinden kullanılarak tarafınca hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.csgeb.gov.tr/csgebPortal/cgm.portal?page=asgari>, Erişim Tarihi: 01.03.2013.

Yukarıdaki Tablo-15’de ise 2012 yılının ikinci yarısı ve 2013 yılının birinci yarısı için geçerli olan 16 yaşından büyük eşi çalışmayan üç çocuklu asgari ücretlilerin ücretleri üzerine asgari geçim indiriminin uygulanması gösterilmektedir. Bu tablodan anlaşıldığı üzere asgari geçim indirimi uygulanmaması durumunda, ücretli ailesi 2012 yılının ikinci yarısı için 673,50TL net ücret, 2013 yılının birinci

yarısı için ise 699,61 TL net ücret elde edebilecekken, asgari ücret hesaplandıktan sonra 2012 yılı için 786,16 TL net ücret ve 2013 yılı için 817,04 TL net ücret elde edebiliyor. Önem çeken hususlardan biri de budur ki, dördüncü çocuktan sonra asgari indirim tutarı ödenecek gelir vergisi tutarını geçeceğinden, asgari ücretlinin 2012 yılının ikinci yarısı için en fazla gelir vergisi tutarı olan 119,91 TL; 2013 yılının birinci yarısı için ise 124,77 TL. kadar yararlanabilmesidir.

2.2.3.2. Sakatlık İndirimi

Türk Vergi Sistemi'nde sakatlık indirimi, ayırma kuramı çerçevesinde sakatların fizik ve psikolojik uyumlarına yardımcı olmak, sakat mükellefler üzerinde vergi yükünü düşürmek ve vergi adaletini sağlamak amacı ile GVK 31. maddesinde olan hükümleri kapsamında uygulanıyor.

Türk Vergi Sistemi'nde sakatlık indirimi, sakatlık istisnası gibi Maliye Bakanlığı'nın 1972 yılında 105 sayılı Genel Tebliği ile uygulamaya konulmuştur. Fakat GVK'nun 23. maddesinin 1 numaralı bendindeki sakatlık istisnası ile ilgili hükümlerin karışıklığa, gecikmelere ve yanlış anlamalara yol açtığı gerekçesiyle 1980 yılında 126 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış ve yerine 27.12.1980 tarihli 2361 sayılı Kanun'la yeni sakatlık indirimi uygulamasına başlanmıştır (Tuncer, 1991: 49-50).

2361 sayılı Kanun gerekçesiyle GVK'nun 31. maddesindeki sakatlık indirimi, çalışma gücünün asgari %70'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabının, birinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabının ise, ikinci derece sakat sayılması öngörülmüştür.

İlk yıllarda sadece gerçek ücretlileri kapsamına alan sakatlık indirimi, 4369 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle, sakatlık indiriminin kapsamı genişletilmiş ve 01.01.1999 tarihine kadar ücretlilerin (hizmet erbabının) yararlanmakta olduğu vergi indiriminden bu tarihten sonra hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişileri, özürlü serbest meslek erbabını, serbest

meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişileri ve basit usulde vergilenen özürlü esnaf ve sanatkarları da sakatlık indirimi kapsamına almıştır.

En son 2003 yılında kabul edilmiş 4842 sayılı Kanun'da ise, sakatlık indiriminde çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabının birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabının ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabının ise üçüncü derece sakat sayılması belirtilmiştir. 4842 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenerek yeniden değerlendirilmesinde artırılması suretiyle uygulanmasına karar verilmiştir.

Aşağıdaki Tablo-16'dan izleyeceğimiz üzere, 2006-2013 yılları aralığında sakatlık indirim tutarları her geçen yıl giderek artmaktadır. Gelir vergisi hesaplanırken tevkifat matrahı üzerinden sakatlık indiriminin düşüldükten sonra hesaplanan gelir vergisi tutarından asgari geçim indirimi de düşürülüyor. Bu durumda, özürlü vatandaşların vergi yükünde önemli azalma meydana geliyor.

Tablo-16: Sakatlık İndirimi Tutarlarının Yıllara Göre Değişimi (TL)

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
I Derece Sakat (asgari %80 kaybetmiş olanlar)	530	570	600	470	680	700	770	800
II Derece Sakat (asgari %60 kaybetmiş olanlar)	265	280	300	330	330	350	380	400
III Derece Sakat (asgari %40 kaybetmiş olanlar)	133	140	150	160	160	170	180	190

Kaynak: GİB vergi mevzuatında Gelir Vergisi Kanunundan yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır. (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 05.03.2013.

Aşağıdaki Tablo-17'de Gelir İdaresi Başkanlığı'na 1999-2011 yılları arası sakatlık için başvuru yapan özürlü vatandaşların sayısı ve hangi sektörlerde faaliyet gösterdikleri verilmiştir. Bu tabloya baktığımızda, özürlü vatandaşların oranla %77,85'nin hizmet sektöründe çalıştığı anlaşılıyor. Hizmet erbabının bakmaya yükümlü olduğu kişiler ise, sakatlık indirimi için yapılan başvuruların toplamının %21,1 oranını oluşturması Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bildirilmiştir.

Tablo-17: Gelir İdaresi Başkanlığı'na Sakatlık İçin Yapılan Başvuru Sayısı (1999-2011 Yılı)

Faaliyet Grupları	Sayısı
Hizmet Erbabı	166.910
Hizmet Erbabının Bakmakla Yükümlü Olduğu Kişiler	47.397
Serbest Meslek Erbabı	15
S.Meslek Erbabının Bakmakla Yükümlü Olduğu Kişiler	37
Basit Usul	21
Toplam	214.380

Kaynak: GİB Sakatlık İndirimine İlişkin Vergi İstatistikleri (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/SIIVI.htm, Erişim Tarihi: 06.03.2013.

Tablo-18'de ise, 1981-1999 yılları ve 1999-2011 yılları arasında toplam özürlü sayısı ve çalışma yaşı gücü kaybetmesi oranlarına göre verilen rapor sayısını görebiliriz.

Tablo-18: Gelir İdaresi Başkanlığı'na İncelenen Sakatlık İndirimi Rapor Sayısı

Yıllar	Çalışma Gücü Kayıp Oranları (%)				
	0-39	40-59	60-79	80-100	Toplam
01.01.1981-31.03.1999	53694	44001	10504	10253	118452
01.04.1999-31.12.2011	78821	101009	37664	34013	251507
Toplam Rapor Sayısı	132515	145010	48168	44266	369959

Kaynak: GİB Sakatlık İndirimine İlişkin Vergi İstatistikleri (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/SIIVI.htm, Erişim Tarihi: 06.03.2013.

Bu tablolardan anlaşıldığı üzere, sakatlık indirimi kapsamında özürlü vatandaşlar bu indirimden yararlanarak ayırma prensibi kapsamında vergi yükü oranlarında önemli azalmayı sağlayabiliyorlar. Fakat sakatlık indiriminden yararlanabilmek için, asgari %40 kaybetmek sınırının yüksek olmasının ve tüm gelir unsurlarını kapsamamasının ayırma ilkesi kapsamında sakatlık indiriminin sağlanması prensibine ters düştüğünü belirtmek gerekir.

2.2.3.3. Muafiyet ve İstisnalar

Dolaysız vergilerde en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalara yer verildiğinden vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmekte ve vergi adaletini sağlamada daha etkili olabilmektedir (Armağan, 2007: 239).

Türk Vergi Sistemi'ni muafiyet ve istisnalar bakımından ele aldığımızda, gelir ve kurumlar vergisinde istisna ve muafiyetlere geniş yer verildiğini görmekteyiz. G.V.K'nda, muafıklara 9. ve 15. maddelerde yer verilmiştir. Kanunda sadece esnaf ve diplomat muafılığı mevcuttur. Diğer küçük çiftçi muafılığı, göçmen ve mülteci muafılığı gibi muafıklar, zaman içinde yürürlükten kaldırılmıştır.

G.V.K'nun 9. maddesinde Esnaf Muafılığı kapsamında ekonomik ve sosyal yönden zayıf olan esnafı korumak amaçlı konulduğunu, bu muafiyet aynı zamanda verginin tahsili için katlanılacak maliyetin tahsil tutarından fazla olabileceği dikkate alınarak düzenlendiğini görmekteyiz.

G.V.K'nun 15. maddesinde ise, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurların, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenlerin bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaf olmaları ve bu muafılığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiyi kapsamadığı da belirtilmiştir.

İstisnalar ise, G.V.K.'nun 16; 18; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 26; 27; 28; 29; 30; maddelerinde yer almaktadır. Bu maddeler genel olarak bakıldığında, vergi adaletini bozacak unsurlara rast gelinmemektedir. Bu istisnalar sıra ile, yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. maddeye girmeyen memur ve hizmetler için, bazı serbest meslek kazançlarda, PTT acentelerinde, eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, gayrimenkuller ve haklarda, menkul sermaye iratlarında, bazı ücretlerde,

gider karşılıklarında tazminat ve yardımlarda, vatan hizmetleri yardımlarında, teçhizat ve tayin bedellerinde, teşvik, ikramiye ve mükafatlarda, sergi ve panayirlarda olan ticari faaliyetlerde olan kazançlar istisnalarından oluşur. Bundan başka G.V.K'nun 63. ve 89. maddelerinde ise, indirimlere tasarruf teşvik, bazı sosyal ve kültürel amaçlı indirimlere yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesindeki muafıklara bakacak olursak, bu muafıkların çoğunlukla kamuya ait kurum ve işletmelerde olduğu göze çarpmaktadır. K.V.K'nun 8. maddesindeki istisnaların ise, gerçek kişilerin oluşturduğu tüzel kişilerde olduğu göze çarpmaktadır.

K.D.V. Kanunun'da ise; muafiyetten söz etmiyor, fakat diplomatik, sosyal ve askeri istisna ve indirimler mevcuttur.

Muafiyet ve istisnaların getirilmesi zorunlu olmakla birlikte, çoğu zaman esas amaçları olan ekonomik ve sosyal yönlerinden saptırılması nedeniyle, onların sınırlı tutulması ve sınırların çok iyi belirlenmesi gerekir. Türk vergi kanunlarına bu açıdan bakıldığında, muafiyet ve istisnalara gereğinden fazla yer verildiği görülmektedir. Muafiyet ve istisnalar, mükellef sayısını azaltıp, vergi matrahının daraltılmasına neden olarak vergiden beklenen hasılat elde edilmemesi sonucunu ortaya çıkarır. Bu durumda vergi yükü, vergi kapsamında kalan kişi ve işlemler üzerinde yoğunlaşır. Vergi hasılatının azalması, yeni vergi gelirlerine ya da mevcut vergi oranlarının artırılmasına neden olur. Özellikle, gelir, kurumlar ve katma değer vergileri gibi ana vergilerde yer alan muafiyet ve istisnalar, mali sıkıntıların arttığı dönemlerde gözden geçirilerek azaltılmaya çalışılmakta ise de, bir süre sonra benzer veya yeni istisnalara kanunlarda tekrar yer verildiği gözlenmektedir. Görülen odur ki, bir kez verilen muafiyet ve istisnalar, gerekçesi ortadan kalkmış olsa dahi, ilgili mükellef gruplarının direnci nedeniyle kolay şekilde kaldırılamamakta ve amaçlarından uzak şekilde uzun yıllar devam etmektedir (Mutluer, 2010: 290-291).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN'DA UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASI

Bu bölüm, Azerbaycan kamu kesiminin finansmanında vergi gelirlerinin boyutları, Azerbaycan vergi sisteminin yapısı ve vergi politikalarının adaletin sağlanabilmesi için görülen önlemlerinin analiz edilmesini kapsayan araştırmanın sonuçlarını kapsamaktadır. Azerbaycan Cumhuriyeti 1991 yılında Sovyetler Birliği'nin çöküşünden sonra bağımsızlık kazanarak merkezi planlı ekonomiden piyasa ekonomisine geçiş sağlamış ve vergi sistemini yeniden oluşturarak vergi politikalarını yürütmeye başlamıştır. Gününüzde Azerbaycan ekonomisi hızlı bir gelişme trendi göstermektedir. Fakat buna rağmen, Azerbaycan vergi sistemini incelediğimizde, vergi tabanı eksikliği, vergi adalesizliği ve gelir dağılımı bozukluğu, dolaylı vergilerin fazlalığı, vergi kayıplarının çok olması ve diğer bu gibi sorunların bulunduğunu söyleyebiliriz.

3.1. AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

Azerbaycan Cumhuriyeti, 1991 yılında bağımsızlığını kazandıktan sonraki süreçte mevcut ekonomik yapının tasfiyesi nedeniyle çok önemli sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Merkezi planlamaya göre örgütlenmesi nedeniyle, birçok tesisin durması veya üretimin atıl seviyede kalması söz konusu olmuş; SSCB'deki işletmelerle ekonomik bağlantıların koparılması ve ülkenin diğer cumhuriyetlerdeki pazar payını kaybetmesinin yanı sıra SSCB döneminde merkezden sağlanan sübvansiyonların da kesilmesiyle birlikte üretimde şok düşüşler yaşanmıştır. Bu süreç, hiperenflasyon olarak yorumlanabilecek boyutlara varan enflasyon olgusuyla birleşince ekonomik yapının bozulmasına yol açmıştır. Buna ilaveten 1991-1993 yıllarında, Ermenistan'ın müdahalesiyle kaybedilen toprakların getirdiği iç politik kriz ve iç savaş tehlikeleri, ülkenin sosyo-ekonomik açıdan zayıflamasını beraberinde getirmiştir. Uygulanan yanlış para ve maliye politikaları

sonucunda, ciddi bütçe ve dış ticaret açıklarıyla karşılaşmıştır (Süleymanov, 2009: 982).

Günümüzde ihraç edilen mallar genel olarak petrol ve petrol ürünlerinden oluştuğu için, Azerbaycan ekonomisi genel olarak petrol fiyatlarına dayalı bir devlet haline gelmiştir. Bu durum, bütçe gelirlerine de yansımaktadır. Şu anki durumuyla petrol sektöründen sağlanan vergi gelirleri, devlet bütçe gelirleri arasında önemli bir paya sahiptir (Aras, Süleyanov, 2010: 179).

Aşağıdaki Tablo-19'da 1991-2012 yılları arasında, Azerbaycan'da vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirleri içindeki oransal payı verilmiştir. Tabloya baktığımızda, Azerbaycan bağımsızlığının ilk 1991-1995 yılları aralığında vergi gelirleri, toplam bütçe gelirlerine ortalama oranı %91,2 iken, 1996-2000 yılları aralığında vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirlerine ortalama payı %87,5'e indiğini görebiliriz.

Tablo-19: Azerbaycan'da Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri (%)	Yıllar	Vergi Gelirleri (%)	Yıllar	Vergi Gelirleri (%)
1991	93,6	1999	83,6	2007	86,8
1992	93,6	2000	80,4	2008	62,5
1993	96,8	2001	91,0	2009	49,7
1994	98,9	2002	91,8	2010	46,2
1995	72,9	2003	82,4	2011	40,7
1996	92,3	2004	81,6	2012	40,4
1997	90,7	2005	85,5		
1998	90,6	2006	78,8		

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Kurumu, Maliye ve Banka verileri, Devlet Bütçesi Gelir ve Gider İstatistikleri, Tablo-6'daki verilerden yararlanılarak tarafimca hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.stat.gov.az/source/finance/>, Erişim Tarihi: 20.03.2013.

Vergi dışı diğer gelirler içinde en önemli payı, Devlet Petrol Fonu'ndan bütçeye aktarılan transferler oluşturmaktadır. Devlet Petrol Fonu, 1999 yılında petrol üretiminde ve dünya petrol fiyatlarında gerçekleşen artışlar nedeniyle ilerleyen yıllarda sağlanacak gelirlerin olası aşırı ve sorumsuz kamu harcamalarının

finansmanında kullanılmasını önlemek, kamu harcamalarının normal kaynaklardan karşılanmasını desteklemek, petrol gelirlerinin burada toplanmasını sağlamak amacıyla IMF'nin önerisi ve teknik desteğiyle oluşturulmuş bir bütçe dışı fon uygulamasıdır. 2000'li yılların başından itibaren dünya petrol fiyatlarının artışına bağlı olarak, petrolden sağlanan gelirlerin artması, bu uygulamanın rasyonel bir davranış olduğunu göstermiştir. Buna rağmen son yıllarda, Devlet Petrol Fonu'ndan bütçeye aktarılan kaynakların arttırılması, bütçe içinde kamu gelirlerinin yapısını bu transferler lehine bozmuştur (Ay, Musayev, 2007: 51).

2000 yıllarından sonra petrol fiyatlarının uluslararası piyasa fiyatlarında artışı ve Azerbaycan'da petrol hasılasında olan artışlardan kaynaklanarak petrol gelirlerinin bütçe payında yeniden artışlar yaşanmış (Aras, Süleymanov, 2010: 179-180), 2000-2006 yılları aralığında petrol gelirlerinin bütçeye vergi dışı gelirlerle aktarılması sonucu, vergi gelirleri ortalama payı yine düşüş göstererek %85,2'ye kadar azalmıştır. Son beş yılda ise, daha da belirgin bir düşüş seyrettirerek 2008-2012 için toplam bütçede vergi gelirlerinin payı %47,9 civarında gerçekleşmiştir.

Son yıllarda doğal kaynaklardan elde edilen gelirler sayesinde kamu harcamalarının finansmanında herhangi bir sorunun yaşanmaması, vergi gelirlerindeki artışın çok üzerinde kamu harcamaları artışına gidilmesini de olağan duruma getirmiştir. Bu gelişmeler vergi sisteminde devam etmekte olan sorunların arka plana itilmesine, vergi gelirlerinin öneminin azalmasına ve en önemlisi kamu mali disiplininin bozulmasına neden olabileceği endişesini oluşturmaktadır (Ay, Musayev, 2007: 53)

3.1.1. Azerbaycan Vergi Sistemi'nde Vergi Yüğü

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde vergiler, genel olarak üç başlık altında yer almaktadır. Bunlar, Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında ödenen devlet vergileri, Nahçıvan Özerk Cumhuriyet vergileri ve yerel (belediye) vergileridir (Bulut, Suleymanov, 2011: 237). Azerbaycan'da vergileri toplamaya yetkili kurum, Azerbaycan Vergiler Bakanlığı'dır.

Tablo-20: Azerbaycan'da Genel Bütçe Vergi Gelirleri, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ve Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri (Milyon \$)	GSYİH (Milyon \$)	Vergi Yüğü (%)	Vergi Yüğü + Sosyal Güvenlik Primleri (%)
1991	173,9	703,1	24,7	
1992	247,2	1309,8	18,9	
1993	437,6	1326,9	33,0	
1994	434,0	1629,3	26,6	
1995	261,4	2.415,2	10,8	
1996	432,4	3.180,8	13,6	
1997	583,6	3.960,7	14,7	
1998	544,8	4.446,4	12,3	
1999	567,9	4.583,6	12,4	
2000	641,9	5.272,8	12,2	
2001	766,7	5.707,7	13,4	
2002	859,4	6.235,8	13,8	16,9*
2003	1.023,7	7.276,0	14,1	17,2*
2004	1.253,9	8.680,4	14,4	17,7*
2005	1.856,6	13.238,7	14,0	16,5*
2006	3.411,4	20.983,0	16,3	18,5*
2007	6.074,7	33.050,3	18,4	20,9*
2008	8.185,2	48.852,5	16,8	19,3*
2009	6.380,8	44.297,0	14,4	18,0*
2010	6.562,2	52.909,3	12,4	15,3*
2011	8.098,4	64.780,9	12,5	15,0*
2012	8.878,4	68.730,9**	12,9	15,5*

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Kurumu, Milli Hesaplar Sistemi verileri, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İstatistikleri, Tablo-6 ve 10'daki verilerden yararlanılarak vergi yüğü oranı tarafımca hesaplanmıştır. Vergi gelirleri sitenin Tablo-10'daki yıllara uygun kur göstergelerinden yararlanılarak ABD dolarıyla verilmiştir. (Çevrimiçi), <http://www.stat.gov.az/source/finance/>, Erişim Tarihi: 20.03.2013.

*Sosyal Güvenlik Primleri verileri Azerbaycan Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Kurumu sitesindeki yıllar bazındaki istatistiklerinden yararlanarak tarafımca hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.ssp.gov.az/view.php?lang=az&menu=0>, Erişim Tarihi: 22.03.2013.

**2012 yılı GSYİH verisi Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası web sitesindeki istatistik verilerinden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.cbar.az/pages/statistics/key-macroeconomic-indicators/>, Erişim Tarihi: 22.03.2013.

Yukarıdaki Tablo-20'de Azerbaycan Cumhuriyeti vergi gelirleri, GSYİH göstergeleri ve Azerbaycan'da sosyal güvenlik primleri dahil vergi yüğü gelişimi verilmiştir. Tablodan anlaşıldığı üzere, bağımsızlığın ilk 1991-1994 yılları aralığında

sosyal güvenlik primleri hariç vergi yükü ortalaması Azerbaycan bağımsızlık sürecinden günümüze %25,8 düzeyinde, en yüksek vergi yükü göstergesi gerçekleşmiştir.

1994 yılında “Asrın Kontratı”nın imzalanmasıyla, Azerbaycan ekonomisinin petrol sektörüne önemli miktarda doğrudan yabancı sermaye girişi sağlanmıştır (Aras, Suleymanov, 2010: 16). Sonraki yıllarda petrol sektörünün gelişimi sonucu, GSYİH göstergesi artışlarına uygun olarak vergi gelirlerinin yeteri düzeyde sağlanamaması, vergi bilincinin oluşmaması sonucu vergi kayıp ve kaçakçılığının yüksekliği, 1995-2000 yılları aralığında vergi yükünün azalma eğilimi göstermesine neden olmuş, 2000 yılına kadar vergi yükü oranını %12,2’ye kadar azaltmıştır.

2001 yılında yürürlüğe giren Vergi Kanunu’nun ortaya koyduğu yenilikler, vergilemede olumlu gelişmeleri beraberinde getirmiş, olumlu konjonktürel destekle bütçe gelir ve gider rakamlarındaki artışa paralel olarak, vergi gelirlerinde de önemli artışlar gerçekleşmiştir (Ay, Musayev, 2007: 51) ve 2001-2008 yılları aralığında vergi yükünün ortalama oranının %15,15’e çıktığı görülmektedir.

2008 yılından itibaren küresel krizin emtia piyasalarına olan olumsuz etkisi ve buna paralel olarak petrol ve doğalgaz fiyatlarındaki düşüş nedeniyle, Azerbaycan’ın büyüme hızı yavaşlamış (DEİK, 2012: 14) ve 2009-2010 yıllarında vergi gelirlerinde azalmalardan kaynaklanarak vergi yükü bu yıllarda yine düşüş göstermiş, 2009 yılında bu oran %14,4, 2010 yılında %12,4 civarlarında seyretmiştir. Azerbaycan’da sosyal primler dahil vergi yükünün ortalama oranı 2002-2012 yılları aralığında %17,35, 2012 yılı için ise %15,5 düzeyinde gerçekleşmiştir. Azerbaycan’ın petrol ve doğalgaz gelirlerinin Devlet Petrol Fonu aracılığıyla devletin kamu finansmanında kullanılmasına rağmen, vergi tabanının geniş olmaması, kayıt dışı ekonominin yüksek boyutta olması nedeniyle vergilerin mükellefler üzerinde hissedilir bir yük oluşturmamasına neden olmuştur.

İkinci bölümde belirttiğimiz gibi bütçe dengesinin açık vermesi, ileri yıllarda devletin oluşmuş borçlarının ödenmesi ve kamu harcamalarının finansmanı gerekçesi olarak devletin yeni vergilere başvurmasına ve mevcut vergi oranlarını artırmasına

zorlayabilir. Dolayısıyla bütçe denge bozukluğunun ileri yıllarda vergi yükünü artırabileceği tahmin edilmektedir. Tablo-21’de Azerbaycan’da bütçe dengesinin yıllara göre değişimi tablosundan izleyebileceğimiz gibi, Azerbaycan bütçesinin artışına karşın bütçe dengesi 1993 yılında -7,1, 1994 yılında -9,4, 1995 yılında -5,2 kadar açık vermiş, sonraki yıllarda ise bütçe açığı göstergesi azalma eğilimine girerek düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Bu başarının esas nedeninin kamu kesimi finansmanında petrol gelirlerinin kullanılmasının olduğunu söylemek gerekir.

Tablo-21 Azerbaycan’da Bütçe Dengesinin Yıllara Göre Değişimi (%)

Yıllar	Bütçe Dengesi/ GSYİH	Yıllar	Bütçe Dengesi/ GSYİH	Yıllar	Bütçe Dengesi/ GSYİH
1991	3,2	1999	-2,4	2007	-0,3
1992	1,5	2000	-1,0	2008	-0,03
1993	-7,1	2001	-0,4	2009	-0,5
1994	-9,4	2002	-0,4	2010	-0,9
1995	-5,2	2003	-0,2	2011	0,6
1996	-2,9	2004	0,1	2012*	0,3
1997	-2,4	2005	-0,7		
1998	-1,8	2006	0,4		

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Kurumu, Milli Hesaplar Sistemi verileri, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İstatistikleri, Bütçe Gelir ve Gider İstatistikleri Tablo-10 ve 6’daki verilerden yararlanılarak tarafımda hesaplanmıştır. (Çevrimiçi), <http://www.stat.gov.az/source/finance/>, Erişim Tarihi: 24.03.2013.

*2012 yılı göstergesi Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası web sitesindeki GSYİH istatistik verisinden yararlanarak tarafımda hesaplanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.cbar.az/pages/statistics/key-macroeconomic-indicators/>, Erişim Tarihi: 24.03.2013.

Milli gelir düzeyi göstergesi olan KBDG’den vergi yükü oranlarını indirdikten sonra geriye kalan net gelir göstergesi vergilerin gerçek yük oluşturup oluşturmaması yönünde kullanılan bir diğer yöntemdir. Aşağıdaki Tablo-22’de 1994-2012 yılları arasındaki Azerbaycan’da kişi başına düşen gelir gelişimi IMF ve Azerbaycan tahminlerine göre verilmiştir. Azerbaycan tahminlerine göre, 1994 yılında KBDG 218\$ olduğu halde, petrol ve doğalgaz sektörünün gelişimiyle ekonomide yaşanan canlanma sonucu KBDG’nin artışı hızlanmış, 2011 yılı için bu göstergesi 32 katı artarak 7156\$’a ulaşmıştır. IMF tahminlerine göre, 2012 yılı KBDG 7727\$ olmuştur. 2011 yılı için %15 olan sosyal güvenlik primleri dahil vergi yükü düşüldüğünden sonra geriye 6082,6\$, IMF tahminlerine göre, 2012 yılı KBDG’den %15,5 olan

sosyal güvenlik primleri dahil vergiler düşüldükten sonra ise geriye 6530,2\$' kaldığını görebiliriz.

Tablo-22: Azerbaycan'da Kişi Başına Düşen Gelirler

Yıllar	IMF Tahminleri		Azerbaycan Tahminleri		
	GSYH (Milyon \$)	Kişi Başına GSYH (\$)	Yıllar	GSYH (Milyon \$)	Kişi Başına GSYH (\$)
1994	2.258	218	1994	1.629	218
1995	2.417	310	1995	2.415	310
1996	3.177	416	1996	3.181	416
1997	3.963	513	1997	3.961	513
1998	4.280	571	1998	4.446	571
1999	4.581	583	1999	4.584	583
2000	5.273	663	2000	5.273	663
2001	5.708	711	2001	5.708	711
2002	6.236	769	2002	6.236	769
2003	7.276	888	2003	7.276	888
2004	8.682	1.049	2004	8.680	1.049
2005	13.245	1.580	2005	13.239	1.580
2006	21.027	2.472	2006	20.983	2.472
2007	33.090	3.842	2007	33.050	3.842
2008	46.378	5.603	2008	48.853	5.603
2009	44.289	5.018	2009	44.297	5.018
2010	52.913	5.922	2010	52.909	5.922
2011	64.819	7.156	2011	64.781	7.156
2012	71.043	7.727	2012	-	-

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Kurumu, Devlet Bütçesi Gelir ve Gider İstatistikleri, Tablo-6'daki verilerden yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır. (Çevrimiçi), <http://www.stat.gov.az/source/finance/>, Erişim Tarihi: 21.03.2013.
IMF Uluslararası Para Fonu İstatistikleri, World Economic Outlook Database October 2012 <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/02/weodata/weoselser.aspx>, (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 21.03.2013.

Bu tabloya bakıldığında dikkat edilmesi gereken husus, Azerbaycan'da KDBG göstergesinin 2000'li yıllardan itibaren sonra hızlı bir artış göstermesidir. Bunun nedeni, petrol fiyatlarının uluslararası piyasalarda yükselmesi olmuştur. 2009 yılında ise KDBG azalması ise küresel ekonomik krizden dolayı petrol fiyatlarının düşmesinden kaynaklanmaktadır. Krizin etkilerinin hafiflemesi, petrol üretiminin artması sonucu, ekonomide yaşanan canlanma 2010 yılından itibaren KDBG'yi de

olumlu yönde etkilemiştir. Bu durum, Azerbaycan ekonomisinin petrol fiyatlarındaki dalgalanmalara ne kadar duyarlı olduğunu göstermektedir.

3.1.2. Azerbaycan'da Vergi Adaleti Açısından Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Azerbaycan'da modern vergi sistemine geçiş sürecinin ilk yıllarında, Katma Değer Vergisi (1992), Gelir Vergisi (1992), Özel Tüketim (Aksiz 1992) Vergisi, Kurumlar Vergisi (1992), Devlet Yol Fonu Vergileri (1994), Emlak Vergisi (1995), Maden Vergisi (1995) ve Toprak Vergisi (1997) tahsis edilmiştir. Bütün bu gelişmelere rağmen, bu dönemdeki vergi sisteminde, Sovyet Vergi Sistemi'nden kalma çok sayıda istisna ve muafiyetler gibi uygulamalar, vergi kanunlarının anlaşılması zor bir dilde yazılmış olması, vergi konu ve oranlarının ekonominin yapısına yabancı oluşu, vergi oranlarının yüksek olması gibi hususlar dikkat çekmiş ve üzerinde en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Böylece, 1998 yılında yeni vergi kanununun hazırlanması yönünde çalışmalar başlatılmıştır. Son olarak Azerbaycan Vergi Kanunu 11.07.2000 tarihinde kabul edilmiş ve 01.01.2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Ay, Musayev, 2007: 46-47).

Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 4. maddesine göre Azerbaycan'da toplanan vergiler üçlü bir yapıya sahiptir: Devlet vergileri, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti vergileri ve Belediye vergileri. Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 6. maddesine göre Azerbaycan'da toplanan devlet vergileri şu şekilde sıralanmıştır: gerçek kişilerden toplanan gelir vergisi, tüzel kişilerden toplanan kurumlar vergisi, katma değer vergisi, aksız (ÖTV), tüzel kişilerden toplanan emlak vergisi, tüzel kişilerden toplanan toprak vergisi, yol vergisi, maden vergisi, sadeleştirilmiş vergi.(Azerbaycan VK, m.4, m.6).

Aşağıdaki Tablo-23'de Azerbaycan'da 1991-2012 yılları aralığında toplanan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki dağılımı tablosu verilmiştir. Bu tabloda bağımsızlığın ilk 1991-1994 yıllarında vergi sisteminin oluşmaması yüzünden vergi gelirlerinin büyük bir kısmı, "diğer vergiler" bölümüyle kamu bütçe vergi gelirlerini

oluşturmuştur. 1991-1994 döneminde ilk önce merkezi planlı ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçiş, Ermenistan savaşı ve bu dönemde yaşanan ekonomik istikrarsızlık, vergi ahlakının oluşmaması nedeniyle vergi kayıpları bu dönemde vergi gelirlerinin istikrarsız gelişimine neden olmuştur.

Tablo-23: Azerbaycan'da Ana Grupları İtibariyle Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Gelişimi (1991-2012)

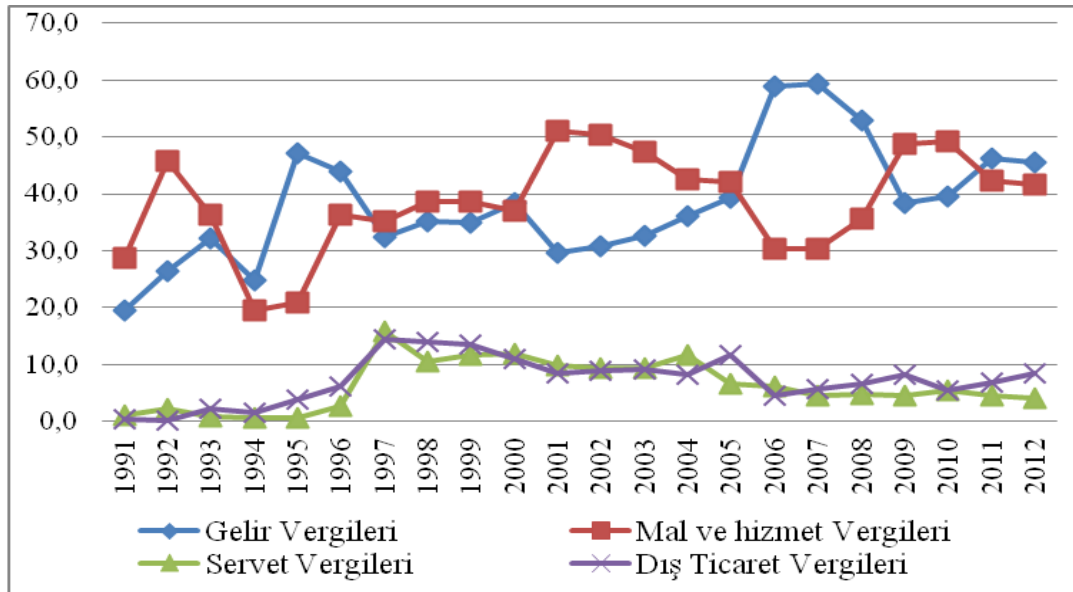
Yıllar	Gelir Vergileri	Geleir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sadeleştirilmiş V.*	Servet Vergileri	Emlak Vergisi	Toprak Vergisi	Maden Vergisi*	Yol Vergisi	Mal ve Hiz. Ver.	KDV	Akız (ÖTV)	Dış Ticaret Ver.	Diğer Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1991	19,5	6,1	13,4	0,0	1,0	0,0	0,1	1,0	0,0	28,8	28,8	0,0	0,4	50,3	20,5	79,5
1992	26,4	6,7	19,7	0,0	2,3	0,0	0,3	2,0	0,0	45,8	32,8	13,0	0,2	25,3	28,7	71,3
1993	32,3	7,2	25,0	0,0	0,8	0,0	0,6	0,2	0,0	36,4	24,1	12,2	2,4	28,1	33,1	66,9
1994	24,8	7,1	17,8	0,0	0,6	0,1	0,4	0,0	0,0	19,5	12,9	6,6	1,6	53,5	25,4	74,6
1995	47,2	9,9	37,4	0,0	0,7	0,4	0,3	0,0	0,0	20,9	13,3	7,7	3,9	27,2	48,0	52,0
1996	44,0	11,1	32,8	0,0	2,7	0,2	0,3	2,2	0,0	36,4	25,3	11,1	6,1	10,8	46,7	53,3
1997	32,3	13,5	18,8	0,0	15,8	0,6	1,0	14,2	0,0	35,1	25,3	9,7	14,5	2,3	48,1	51,9
1998	35,1	19,5	15,6	0,0	10,6	1,1	1,2	8,3	0,0	38,7	34,1	4,6	13,9	1,7	45,7	54,3
1999	35,0	19,3	15,7	0,0	11,6	2,1	1,8	7,7	0,0	38,7	33,8	4,9	13,6	1,2	46,5	53,5
2000	38,3	16,4	21,9	0,0	12,0	2,1	1,2	8,8	0,0	37,1	33,2	3,9	11,0	1,6	50,3	49,7
2001	29,7	13,3	16,5	0,0	9,8	1,7	1,5	6,7	0,0	51,0	35,5	15,5	8,4	1,0	39,6	60,4
2002	30,8	13,1	17,7	0,0	9,4	2,4	1,1	6,0	0,0	50,5	40,1	10,4	9,0	0,3	40,2	59,8
2003	32,7	15,0	17,7	0,0	9,4	2,6	1,1	5,6	0,0	47,4	40,7	6,7	9,2	1,3	42,1	57,9
2004	36,1	18,0	18,1	0,0	11,7	2,6	1,1	7,9	0,0	42,6	36,7	5,9	8,2	1,3	47,8	52,2
2005	39,4	18,1	20,2	1,1	6,7	2,3	0,9	3,0	0,5	42,2	34,2	8,0	11,7	0,0	46,1	53,9
2006	59,0	13,4	44,6	1,0	6,1	1,8	0,6	3,3	0,3	30,4	24,2	6,1	4,6	0,0	65,0	35,0
2007	59,4	11,3	47,1	0,9	4,6	1,4	0,5	2,4	0,3	30,3	22,6	7,7	5,6	0,1	64,0	36,0
2008	52,9	9,3	42,6	1,0	4,7	1,7	0,5	2,2	0,4	35,7	28,4	7,2	6,7	0,1	57,6	42,4
2009	38,5	11,3	25,9	1,2	4,5	1,3	0,5	2,4	0,3	48,7	39,2	9,5	8,2	0,1	43,0	57,0
2010	39,6	11,2	27,1	1,2	5,4	1,9	0,7	2,5	0,3	49,3	39,5	9,8	5,5	0,2	45,0	55,0
2011	46,1	11,2	33,4	1,6	4,6	1,6	0,6	2,0	0,4	42,3	34,8	7,5	6,8	0,2	50,8	49,2
2012	45,5	11,7	32,3	1,6	4,2	1,5	0,4	1,8	0,4	41,6	33,9	7,6	8,5	0,2	49,7	50,3

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Kurumu, Milli Hesaplar Sistemi, Maliye ve Banka verileri, Bütçe Gelir ve Gider İstatistikleri Tablo-6'daki verilerden yararlanılarak tarafımda hesaplanmıştır. (Çevrimiçi), <http://www.stat.gov.az/source/finance/>, Erişim Tarihi: 24.03.2013.

*Sadeleştirilmiş vergi ve Yol vergisi verileri Azerbaycan Vergiler Bakanlığının istatistik verilerinden yararlanılarak eklenmiştir, <http://www.taxes.gov.az/?name=statistika>, Erişim Tarihi: 24.03.2013.

Aşağıdaki Grafik-7’den izleyebileceğimiz gibi gelir vergileri, 1991 yılında %20’lerin altında seyrederken 2012 yılı için vergi gelirlerinin %45,5’ini oluşturmayı başarmıştır. Buna rağmen gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki oranının toplam hasılasının azlığı dikkat çekmektedir. Mal ve hizmet vergileri ise, zaman zaman %50’lere ulaşmış olsalar da, 2012 yılı için %40 kadar azalma göstermiştir. Mal ve hizmet vergilerinin vergilerin toplamı içinde payının azalmasının nedeni ise, 2000’li yıllardan sonra kurumlar vergisi oranlarındaki artışlar olmuştur. Servet vergileri ise, 1996 yılında maden vergisinin yürürlüğe girmesinden sonra servet vergilerinin vergi gelirleri toplamı içindeki payı yükselmiş, 1996 yılı için %2,7 kadar, 1997 yılında %15,8 kadar pay almış, daha sonraki yıllarda diğer vergilerin vergi gelirlerinde hasılasının yükselmesiyle, 2012 yılı için %4,2 düzeyinde gerçekleşmiştir. Diğer servet vergileri olan toprak ve emlak vergisi tüzel kişilerden toplanmakta, yol vergisi ise Türkiye’de uygulanmakta olan Motorlu Taşıtlar Vergisi’ne benzemektedir. Vergi gelirlerinin kompozisyonundan anlaşıldığı üzere Azerbaycan’da vergi gelirlerinin hasılat yapısını artırmak için gelir ve servet vergilerinin tabanının genişletilmesi öngörülebilir.

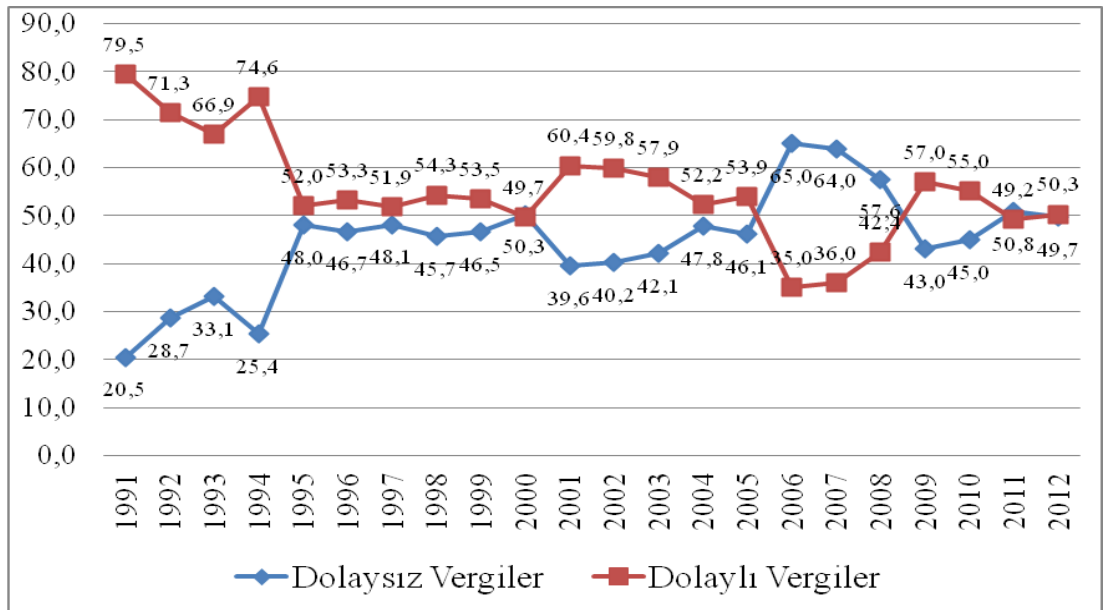
Grafik-7: Azerbaycan’da 1991-2012 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Kompozisyonu (%)



Kaynak: Tablo-23’deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Azerbaycan'da toplam vergi gelirlerinin dolaysız-dolaylı vergi ayırımı da çok karmaşık bir durum sergilemektedir. Tablo-23'den yararlanılarak tarafımda hazırladığım Grafik-8'den anlaşıldığı üzere, Azerbaycan bağımsızlığının 1991-1994 yılları aralığında dolaylı vergilerin ortalama vergi gelirlerinin %73'ü kadar paya sahip durumda olduğu görülmektedir. 1995 yılında doğrudan yabancı sermayenin ülke ekonomisine teşvik edilmesinden sonra, kurumlar vergisi hasılasında yaşanan artış nedeniyle dolaylı vergiler %50'lerin üzerine inmiş, sonraki yıllarda 2000'lere kadar sabit bir düzeyde hasıla sağlayan dolaylı vergiler, 2001 yılında Azerbaycan VK'nun uygulamaya konulmasından sonra aksız (ÖTV) vergisi hasılasında artışlardan kaynaklanarak yeniden %60'lara ulaşmış olduğunu izleyebiliriz. 2001 yılından azalma eğilimine giren dolaylı vergiler, 2006 yılında kurumlar vergisi hasılasında olan önemli artışlardan kaynaklanarak %35'e kadar düşüş göstermiştir. Dolaylı vergilerin 2009 yılında %57'ye kadar önemli artışı ise, 2008 yılında dünya ekonomik krizinden kaynaklanarak kurumlar vergisi hasılasının 2009 yılında azalması olmuştur. Kriz etkisinin sonraki yıllarda azalmasıyla, dolaylı vergilerin yeniden %50'lere düşüşü sağlanmıştır.

Grafik-8: Azerbaycan'da Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Değişimi (1991-2012) (%)



Kaynak: Tablo-23'deki verilerden yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır.

Son yılların rakamlarıyla toplam vergi gelirlerin hasılasının bütçe finansmanındaki yetersizliğini dikkate almadığımız takdirde, Azerbaycan vergi sisteminin dolaysız-dolaylı vergi ayırımı o kadar da bozuk bir düzey sergilememektedir. Fakat gelir vergisinin hasılasının azlığı dikkat çekmektedir. Sosyal güvenlik kesintilerinin dolaylı vergilere eklenmesi durumunda ise, daha büyük oran vereceği düşüncesiyle dolaysız dolaylı vergi ayırımının alt ve orta gelir grupları üzerinde o kadar da hissedilir bir baskı oluşturmadığı düşünülebilir. Ne var ki, son üç yılda Azerbaycan vergi gelirleri genel bütçe gelirlerinin %40'larını oluşturur.

3.1.3. Azerbaycan'da Gelir Dağılımı

Azerbaycan'da gelir dağılımı eşitsizliğinin değerlendirilmesi, araştırmacıların yeterli ilgi gösterdiği alanlardan birisini oluşturmamıştır. Genel olarak, farklı araştırmacılar tarafından çeşitli hesaplamalar yapılmış olsa da, konuyla ilgili ayrıntılı ve derin araştırmalar yapılmamıştır (Musayeva, 2011: 394).

Merkezi planlı ekonomiden piyasa ekonomisine geçiş sürecinin başlamasıyla yoksulluk daha dağınık ve demografik sorun haline gelmiştir. Sovyetler Birliği toplumu sosyalist bir yönetim tarzıyla yönetildiğinden, Sovyet toplumunda gelirin piyasa ekonomisi devletlerine göre daha adil dağıldığı düşünülmektedir. Yapılmış araştırmalara göre, bağımsızlık öncesi 1989 yılı için, Azerbaycan Gini katsayısı %0.27 olduğu takdirde, geçiş sonrası 2000 yılı Gini katsayısının yaklaşık %0.50'lere ulaşmış olduğu hesaplanmıştır (Habilov, Fan, 2006: 205).

Bağımsızlığın ilk yıllarında yaşanan ekonomik depresyon, Sovyet tarzı sosyal yardımlar ve diğer etkiler bu dönemlerde Azerbaycan'da yoksulluğun da keskin şekilde artışa yol açmıştır. Yoksulluk oranı 1989 yılında %33 iken, Azerbaycan 2001 yılında yoksulluk oranı %50'lere ulaşmıştır (Falkingham, 2004). Fakat daha sonraki yıllarda Azerbaycan Hükümeti'nin petrol gelirlerini daha verimli kullanışı, yoksulluk oranlarını keskin bir düşüle 2001 yılı için %49'dan, 2010 yılında %9,1'e azaltmayı başarmıştır (ILO, 2012: 3).

Azerbaycan'daki gelir dağılımındaki eşitsizliği göstergelerini araştırmış bir diğer kurum da Dünya Bankası'dır. Aşağıdaki Tablo-24'de çeşitli yıllarda Dünya Bankası tarafından yapılan araştırmaların sonuçlarından tarafimca oluşturulan tablo verilmiştir. Tabloda 1995 yılı için, gelir dağılımının en birinci diliminin toplam gelirden aldığı pay %6,9 kadar, en son diliminin ise toplam gelirden aldığı pay %42,3 kadardır. 2001 yılı araştırmasına göre ise gelir dağılımı, birinci dilimin gelirlerinin %7,5'e kadar artmasına rağmen, sonuncu dilimin gelirlerinin de artarak %44,4'e ulaşması gelir dağılımını orta gelir grupları aleyhine bozmuştur. Dünya Bankası'nın en son 2008 yılı araştırmasına göre ise, gelir dağılımının alt ve orta gelir dilimlerinin lehine düzelmeye doğru geliştiğini gösteriyor. Birinci yüzdenin gelirleri %8'e, ikinci yüzdenin %12,1'e, üçüncü yüzdenin ise %16,2'ye yükseldiği hesaplanmıştır. Sonuncu gelir diliminin gelirlerinin birinci gelir dilimine oranı da, yıllar bazında azalma eğilimi göstermektedir. Şöyle ki, 1995 yılı için 6,13 olan bu oran 2001 yılı için 5,92, 2008 yılı için ise 42,1 kadar olduğu hesaplanmıştır. Gini katsayısının da giderek azalma göstermesi, gelir dağılımının 2008 yılı için diğer yıllara göre daha adil bölüştürüldüğü anlamına geliyor.

Tablo-24: Azerbaycan'da Gelir Dağılımının Yıllara Göre Değişimi

Yıllar	1995	2001	2008
1.%20	6,9	7,5	8,0
2.%20	11,9	11,4	12,1
3.%20	16,5	15,5	16,2
4.%20	22,4	21,3	21,7
5.%20	42,3	44,4	42,1
Gini Katsayısı	0,35	0,37	0,34
Son %20/İlk %20	6,13	5,92	5,26

Kaynak: Dünya Bankası, Gini katsayısının yıllar bazındaki verilerinden yararlanılarak tarafimca hazırlanmıştır. (Çevrimiçi), <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>, Erişim Tarihi: 25.03.2013.

Günümüzde Azerbaycan'da gelir dağılımının gerek fonksiyonlarına göre, gerekse kişilere (veya hane halklarına) göre adil dağıldığını söylemek mümkün değildir. Gelir dağılımındaki eşitsizliği gidermek için hükümetlere düşen önemli görevler, başta enflasyonu aşağı çekmeleri, sadece parasal politikaları değil, mali

politikaları da uygulamaları, etkin vergi reformunu hayata geçirmeleri, üretilen mal ve hizmetlerin toplamından elde edilen milli gelir pastasının daha adaletli paylaşımını sağlayacak politikalar geliştirmeleri vb. gereklidir (Süleymanov, Zeynalov, 2009: 141).

Azerbaycan'da sosyal barışın sağlanması ve korunması, büyük ölçüde gelir dağılımının adil olmasına ve asgari gelir düzeyinin belirli bir noktanın altına düşmemesine bağlı bulunmaktadır. Bu anlamda devlet tarafından gelir dağılımına müdahale edilmesi, sosyal devletin bir gereği olarak görülmelidir. Gelir dağılımına yönelik politikaların belirlenmesinde, birçok faktör etkili olabilmektedir. Bu faktörleri, genel anlamda ekonomik, politik, sosyal ve kültürel faktörler olarak sıralamak mümkündür. Bu faktörlerin başında devletin ekonomideki yeri, gelişmişlik düzeyi, ekonomik sistem, ekonomik konjonktür ve izlenen büyüme stratejisi gibi ekonomik faktörler gelmektedir (Musayeva, 2011: 426).

3.1.4. Azerbaycan'da Kayıt Dışı Ekonomi

Eski Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla bağımsızlık kazanan Azerbaycan'ın merkezi planlı ekonomiden piyasa ekonomisine geçiş sürecinde yaptığı tüm reform ve adımlara rağmen, hala vergi hasılasının yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir.

Tablo-25'de eski Sovyetler Birliği ülkelerinin 1993-1994 yılları arasında kayıt dışı ekonominin ve 1998-1999 yılları arasında kayıt dışı istihdamın göstergeleri verilmiştir. Tablodan görüldüğü gibi, eski Sovyetler Birliği ülkeleri içerisinde, ister kayıt dışı ekonominin boyutlar, isterse de kayıt dışı istihdam açısından bakıldığında yine en yüksek oranların, sırasıyla Gürcistan, Azerbaycan ve Ukrayna'da olduğu görülmektedir. (Yazıcı, 2009: 125). Geçiş ekonomilerinde kişisel gelir düşüklüğü ve işsizlik, emek sahiplerinin kayıt dışı istihdamı tercih etmelerine neden olmaktadır. Çalışanlar eski durumlarına göre gelirlerini artırırken, bu faaliyetleri gerçekleştiren kayıt dışı müteşebbisler daha fazla gelir elde etmekte, dolayısıyla gelir dağılımını da nisbi olarak daha fazla bozmaktadır. Sosyalist ülkelerin piyasa ekonomisine geçtikten sonra, gelir dağılımlarının eski durumlarına oranla daha da bozulduğunu söylemek mümkündür (Musayeva, 2011: 404).

Tablo-25: Eski SSCB Ülkelerinde Kayıt Dışılığın Tahmini Göstergeleri

Eski SSCB Ülkeleri	GSYİH'nın Yüzdesi Olarak Kayıt dışı Ekonomi				Aktif Nüfusun yüzdesi olarak Kayıt dışı İstihdam
	Fiziksel Girdi (Elektrik Tüketimi) Yöntemi Johnson ve Diğerleri (1997)'nin verileri kullanılmıştır		DYMIMIC Yöntemi		
	1990-93 Ort.sı	1994-95 Ort.sı	1990-93 Ort.sı	1994-95 Ort.sı	1998/1999
Azerbaycan	43,8	59,3	45,1	60,1	50,7
B. Rusya	34,0	39,1	35,6	47,1	40,9
Estonya	33,9	38,5	34,3	39,1	53,2
Ermenistan	39,4	40,3	40,1	45,3	40,3
Gürcistan	43,6	63,0	45,1	66,1	53,2
Kazakistan	32,2	34,2	31,9	42,2	33,6
Kırgızistan	34,1	37,2	35,2	39,4	29,4
Letonya	24,3	34,8	25,7	39,6	29,6
Litvanya	26,0	25,2	26,0	29,4	20,3
Moldova	29,1	37,7	29,3	44,1	35,1
Rusya	27,0	41,0	27,8	45,1	40,9
Ukrayna	38,4	47,3	29,4	51,2	41,2
Özbekistan	20,3	28,0	22,1	33,4	33,2
Ort.	32,8	40,4	32,9	44,8	37,1

Kaynak: İZA İnstitute for the Study of Labour, Schneider, F. (2002). The Size and Development of the Shadow Economies of 22 Transition and 21 OECD Countries. IZA No.2315, (Çevrimiçi), <ftp://ftp.iza.org/dps/dp514.pdf>, Erişim Tarihi: 25.03.2013.

Dünya Bankası araştırmacıları tarafından yapılan 1999-2007 yılları aralığında araştırmaların sonuçlarına göre, Azerbaycan'da olan kayıt dışı ekonominin ortalama GSMH'nin % 58'i civarında olduğu tahmin edilmiştir (Schnider, vb, 2010: 30). Fakat 2007 yılı Azerbaycan Devlet İstatistik Kurumu yetkilileri, ülkenin sosyo-ekonomik durumunu değerlendirdikleri zaman yaptıkları açıklamalarda, kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün GSMH'nin %18-20'i civarında olduğunu belirtmişler (Bağırzade, 2007: 5).

Shnider, Buehn ve Montenegro tarafından 1999-2007 yılları aralığında yapılmış araştırma sonuçlarına göre, Azerbaycan'da kayıt dışılığın GSYİH'ya

tahmini oranı 1991-2007 yılları aralığında %58 olduğu saptanmıştır. Bu araştırma sonuçları aşağıdaki Tablo-26’da verilmiştir.

Tablo-26: Azerbaycan’da Kayıt Dışılığın GSYİH İçindeki Tahmini Boyutları (%)

Yıllar	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Ort
Azerbaycan	61,00	60,60	60,30	60,00	59,10	58,60	56,70	54,00	52,00	58,03

Kaynak: Dünya Bankası, Kayıt Dışılık Araştırmaları, (Çevrimiçi), http://econ.worldbank.org/external/default/main?pagePK=64165259&theSitePK=478060&piPK=64165421&menuPK=64166093&entityID=000158349_20101014160704 , Erişim Tarihi: 05.04.2013.

2010 yılında Azerbaycan’ın ticaret yaptığı 16 önemli ülke arasında ihracat ithalat işlemleri arasındaki farkların dikkate alınmasıyla yapılmış bir diğer araştırmaya göre ise, 2010 yılı için kayıt dışı ekonominin GSYİH içerisindeki payının %66,2 oranında olduğu belirtilmektedir. Bu araştırma sonucunda, 2003-2009 dönemi için 10,6 milyar ABD doları miktarında bir kayıt dışılığın söz konusu olduğu tespit edilmiştir (Bayramov, 2011: 12-13).

Tablo-27: Azerbaycan’da Yapılmış Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenme Sayısı	Bulunan Matrah Farkı ABD \$
2009	228	14.689.560,78
2010	538	14.172.688,76
2011	31053	19.688.581,74
2012*	10929	22.940.883,73

Kaynak: Azerbaycan Vergiler Bakanlığı, Vergi Kaçakçılığı bilgilerinden yararlanarak tarafımda hazırlanmıştır. (Çevrimiçi), <http://taxes.gov.az/>, Erişim Tarihi: 05.04.2013.

*2012 yılı göstergesi 07.26.2012 tarihine kadar olan verileri içermektedir.

Öte yandan Azerbaycan Vergi Sistemi’nde gelir üzerinden alınan vergi türü olan sadeleştirilmiş verginin uygulanması vergi hasılasında önemli kayıplara neden olmaktadır. Sadeleştirilmiş vergi tevkifatı, mükellefin beyanına dayanarak hesaplandığından, vergi mükellefleri beyannamelerinde cirolarını düşük göstermektedirler. Azerbaycan Vergiler Bakanlığı’nın 01.11.2011 tarihine verilerine göre, Azerbaycan Cumhuriyeti’nde toplam (Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti hariç) 218857 vergi mükellefi bulunmaktadır. Bu mükelleflerin on iki bine yakınının KDV

mükellefi, 147940'ı yani oranla %67,6'sının ise sadeleştirilmiş vergi mükellefleri oldukları belirtilmiştir (Ağayev, 2012; 178). Azerbaycan İstatistik Kurumu'nun verilerine göre ise, 2011 yılı için 218857 vergi ödeyicisinden devlet bütçesine 6 milyar 395 milyon Manat tutarında vergi ödenmiş, bunun da 100 milyon 425 bin Manat'ı, %1,6'sı sadeleştirilmiş vergi mükellefleri payına düşmüştür. Bu durumun sonucu olarak, sadeleştirilmiş vergi mükelleflerinin vergiden önemli miktarda kaçınmaya gittiklerini söyleyebiliriz.

Ekonomide kayıtdışılığın yüksek boyutlarda olması, vergilemede adalet ilkesinin aleyhine işlemektedir. Azerbaycan kimi gelişmekte olan devletler için kayıtdışı ekonominin önlenmesinden ziyade minimize edilmesinden bahsetmek mümkündür. Zira, kayıtdışılık, ekonomiyi kapsayan çok geniş bir kavramdır ve en gelişmiş ülkelerde bile belli oranda kayıtdışılık vardır. Bu yüzden tıpkı optimum devlet büyüklüğünden bahsedildiği gibi optimum, kayıtdışı ekonomi büyüklüğünden de bahsedilebilir (Aktan, Savaşan, 2009: 75)

3.2. AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİ'NDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİNİN SAĞLANMASI

3.2.1. En Az Geçim Uygulaması

Vergi ödeme gücünün etkili bir biçimde kavranabilmesi, başka bir ifadeyle adalet ilkesine uygun bir vergileme yapılabilmesi açısından en az geçim indirimi müessesesi önemli bir yere sahiptir. Çünkü kişilerin ancak asgari ihtiyaçlarını giderdikten sonra, geriye kalan gelirleri açısından vergi ödeme gücüne sahip olduklarını kabul etmek gerekir (Kaplan, 2012: 368).

Azerbaycan Vergi Sistemi'nde en az geçim uygulaması, 2001 yılında yeni vergi kanununun yürürlüğe girmesi ile uygulanmaya konulmuştur. Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'nun 102.1.6. maddesinde en az geçim indirimi uygulamasına yer verilmiştir. Son olarak 21.12.2012 tarihili Vergi Kanunu'nda bir

kısım değişiklikler yapılmış ve 102.1.6. maddesindeki ‘‘asgari ücret’’ kelimesi ‘‘asgarisini kaybetmemiş kişiler için asgari geçim tutarı’’ kelimesi ile değiştirilmiştir ve bu değişiklikler 01.01.2013 yılı için uygulanmaktadır. Değişiklik yapılmış 102.1.6. maddesine göre, gerçek kişinin çalıştığı yerde maaş olarak aldığı ücret, 200 Manat’a kadar olduğunda, asgarisini kaybetmemiş kişiler için asgari geçim tutarının 1 katı kadar, yıllık gelirleri 2400 Manat’a kadar olduğunda asgarisini kaybetmemiş kişiler için asgari geçim tutarının 12 katı kadar vergi gelirlerinde net indirim uygulanmaktadır. Azerbaycan Cumhuriyeti’nde asgari geçim tutarı, her yılın sonunda yeniden belirlenir. 2013 yılı için asgari geçim tutarı, 116 Manat, asgarisini kaybetmemiş kişiler için asgari geçim tutarı ise 125 Manat olarak belirlenmiştir. Bu durumda ücreti 200 Manat olan mükelleflerin gelirlerinin 125 Manat’ı, yıllık gelirleri 2400 Manat’a kadar olan mükelleflerin ise gelirlerinin 1500 Manat’ı gelir vergisinin konusunu oluşturmamaktadır. Ücretin ve gelirlerinin geride kalan kısmı, gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi oranı ile vergilendirilir. Gelirlerin kanunla belirtilen tutarlardan çok olması durumunda ise, ücret ve gelirlere en az geçimi indirimi uygulanmamaktadır.

3.2.2. Artan Oranlılık ve Tarife Yapısının Değerlendirilmesi

3.2.2.1. Gelir Vergisinde Artan Oranlılık ve Tarife Yapısı

Devletin adil bir vergilendirmeyi gerçekleştirebilmesi için, bireylerin ödeme gücüne ulaşması ve buna bağlı olarak vergilemeyi gerçekleştirmesi gerekir. Bireylerin ödeme gücünün en önemli göstergesini gelir oluşturur (Sancar, şentürk, 2012: 6). Azerbaycan Vergi Sistemi’nde vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, vergi ödeme gücüne ulaşmak açısından artan, oranlılık gelir vergisinde kullanılmıştır. Azerbaycan Geliri Vergisi yönünde ilk adım, 1992 yılında Gelir Vergisi Kanunu’nun kabul edilmesiyle başlamış, daha sonra 2001 yılında Azerbaycan Vergi Kanunu kabul edilmiştir. Buna rağmen gelir vergisinin uygulamaya konulduğu ilk yıllardan günümüze, ister oran göstergelerinde, isterse de vergi yapısında bir takım değişikler yapılmıştır. Azerbaycan Vergi Kanunu’nun 95. maddesine göre, tam ve dar mükellef olan gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler verginin konusunu oluşturur. Kanununun 97.3. maddesine göre gelirler ücret ve ücret dışı, 99.1. maddesine göre ise ücret dışı

gelirler ise ticari ve ticari olmayan gelirlere ayrılmış. Vergi Kanunu'nun 101. maddesine göre ücret gelirleri aylık, ücret dışı gelirler ise yıllık tahsil edilmektedir.

Aşağıdaki Tablo-28'de Azerbaycan'da gelir vergisinin yıllar aralığında gelişimi verilmiştir. Tablodan görüldüğü üzere, gelir vergisinin uygulamaya konulduğu ilk yıllarda ücret gelirleri ve ücret dışı gelirler dilimli artan oranlı tarife yapısına sahip olmuştur. 1992-1995 yılları aralığında ücret gelirlerinin doğrusal (Erkin, 2012: 244) bir artan oranlı tarife yapısı, ücret dışı gelirlerin ise dik artan oranlı tarife yapısı ile vergilendirildiği görülmektedir. 1996 yılında ücret ve ücret dışı gelir vergisi tarife yapısında yapılan değişiklikle, 1996 yılında son dilim olan %55'den %40'a, 1999 yılında ise son dilim oranı %35'e indirilmiştir. Bu durumu üst sınıf mükellefleri lehine atılan bir adım olarak yorumlamak gerekir. Fakat daha önce belirttiğimiz bu dönemdeki vergi sisteminde, Sovyet Vergi Sistemi'nden kalma çok sayıda istisna ve muafiyetler gibi uygulamalara yol verilmesi, vergi kanunlarının anlaşılması zor bir dilde yazılmış olması, vergi sisteminde reform gerekçesi ve bunun gibi diğer nedenlerden dolayı yeni bir vergi kanununun hazırlanması yönünde çalışmalara başlanmıştır.

Tablo-28: Azerbaycan'da Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimler

Yıllar	Ücret Gelirleri Vergi Tarifesi				Ücret Dışı Gelirlerin Vergi Tarifesi			
	En Düşük Oran%	En Yüksek Oran %	Dilim sayısı	Yükseklik Farkı	En Düşük Oran%	En Yüksek Oran %	Dilim sayısı	Yükseklik Farkı
1992-1995	2	55	10	53	12	55	6	43
1996-1998	2,5	40	9	37,5	12	40	5	28
1999-2000	2	35	9	33	12	35	5	23
2001-2003	12	35	3	23	12	35	3	23
2004-2009	14	35	2	21	14	35	2	21
2010-2012	14	30	2	16	14	30	2	16
2013	14	25	2	11	14	25	2	11
Yıllar	Ticari Kazançlarda Yapılan Uygulamalar							
2003	Sadeleştirilmiş Vergi Oranı				%2-%4			
2010-2013	Gelir Vergisi Oranı				%20			

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı normatif hukuk düzenlemelerinin elektronik verileri, 1991-2013 yılı Azerbaycan Cumhuriyeti vergi kanunlarından yararlanarak tarafıma hazırlanmıştır, (Çevrimiçi) <http://e-qanun.az/> Erişim Tarihi: 05.04.2013.

Sonraki yıllarda Azerbaycan Vergi Sistemi'ne önemli değişiklikler getiren Azerbaycan Vergi Kanunu, 11.07.2000 tarihinde kabul edilmiş ve 01.01.2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla, daha önce farklı yasal düzenlemelerde yeralan bazı vergiler ya tamamen kaldırılmış ya da üzerinde bir takım değişiklikler yapılmıştır. Kanunun vergi sistemine en önemli katkılarından biri, çeşitli yasal düzenlemelerde yeralan ve uygulanan vergi türlerini tek çatı altında toplaması, başka bir ifadeyle vergi mevzuatındaki dağınıklığa son vermesi olmuştur (Ay, Musayev, 2007: 47). Uygulamaya konulan yeni kanunda ister ücret isterse de ücret dışı gelirlerin vergi dilimleri azaltılarak üç dilimli bir tarife yapısı benimsenmiştir. 2004 yılında yapılan uygulama ile dilim sayısı ikiye indirilmiş, en alt dilim %12'den %14'e yükseltilmiştir. 2010 yılında ise başka bir uygulama ile, en son dilim %35'den %30'a, 2013 yılı itibari ile ise %30'dan %25'e kadar düşürülmüştür.

Azerbaycan Vergi Sistemi için diğer bir uygulama, 01.01.2001 tarihi itibarıyla küçük işletme sahipleri ve yeni ticari faaliyete başlayan küçük girişimcilerin vergilendirilmesini kolaylaştırmak için yeni bir vergi türü olan sadeleştirilmiş verginin uygulamaya başlanması olmuştur. Sadeleştirilmiş vergi Türk Vergi Sistemi'nde gelirlerin vergilendirilmesinde kullanılan basit usul vergilendirme usulüne benzemektedir. Verginin konusunu vergi döneminde vergi ödeyicisi tarafından malların teslimi, hizmetlerin yapılması ve emlak gelirlerine göre elde edilmiş hasılanın brüt tutarı oluşturmaktadır. Sadeleştirilmiş vergi uygulamaya konulduğu ilk yıllarda, vergi kanunla belirlenen toplam hasılayı geçmeyen, ticari faaliyet gösteren tüzel kişilerin bir hesap dönemi içinde elde edilen toplam ticari faaliyet üzerinden oranı %2 kadar vergi tutularak uygulanmıştır (Azerbaycan VK, 2001: Bölüm 17). 2003 yılından itibaren ise, gerçek kişilere de sadeleştirilmiş vergi ödeyicisi olma hakkı tanınmıştır. Sadeleştirilmiş vergi oranı, Bakü için %4, diğer bölgeler için %2 olarak uygulanmaya başlanmıştır. Öte yandan 2010 yılından itibaren, girişimcilik faaliyetini tüzel kişi oluşturmadan gerçekleştiren gerçek kişilerin gelirlerinin %20 oranında vergiye tabi tutulması uygun görülmüştür.

Aşağıdaki Tablo-29'da Azerbaycan'da 2012 ve 2013 yılı itibarıyla gelir vergisi mükelleflerinin ücret gelirlerine uygulanan vergi tarifesi verilmiştir. Tablodan

görüldüğü gibi, 2013 yılından itibaren ücret gelirleri için uygulanan en üst vergi oranı %30'dan %25'e düşürülmüş ve dilim boyutu da 2000 Manat'tan 2500 Manat'a kadar yükseltilmiştir.

Tablo-29: Ücret Gelirleri İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri

Aylık Vergilendirilen Ücret Gelirlerde Vergi Dilimleri 2012				Vergi Oranı
1	2000 Manat'a Kadar			% 14
2	2000'den çok oldukta	2000 Manat için 280 Manat	Fazlası	% 30
Aylık Vergilendirilen Ücret Gelirlerde Vergi Dilimleri 2013				Vergi Oranı
1	2500Manat'a Kadar			% 14
2	2500'den çok oldukta	2500 Manat için 350 Manat	Fazlası	% 25

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı, Vergi Mevzuatı, Azerbaycan Vergi Kanunu, madde 101, (Çevrimiçi), <http://www.taxes.gov.az/?name=qanun&cat=3>, Erişim Tarihi: 06.04.2013.

Tablo-30'da ise, 2012 ve 2013 yıllarında gelir vergisi mükelleflerinin ticari olmayan kazançlarına uygulanan vergi tarifesi verilmiştir. Yıllık vergilendirilen bu kazançlarda da, 2013 yılından itibaren dilim boyutları ve üst dilim oranında değişiklik yapılmıştır.

Tablo-30 Ticari Olmayan* Gelirler İçin 2012 ve 2013 Yıl Vergi Dilimleri

Yıllık Vergilendirilen Ücret Dışı Gelirlerde Vergi Dilimleri 2012				Vergi Oranı
1	24000 Manat'a Kadar			% 14
2	24000'den çok oldukta	24000 Manat için 3360 Manat	Fazlası	% 30
Yıllık Vergilendirilen Ücret Dışı Gelirlerde Vergi Dilimleri 2013				Vergi Oranı
1	30000 Manat'a Kadar			% 14
2	30000'den çok oldukta	30000 Manat için 4200 Manat	Fazlası	% 25

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı, Vergi Mevzuatı, Azerbaycan Vergi Kanunu, madde 101, (Çevrimiçi), <http://www.taxes.gov.az/?name=qanun&cat=3> Erişim Tarihi: 06.04.2013.

*Azerbaycan Vergi Kanun'unun 99. maddesine göre ücret dışı vergi gelirleri ticari ve ticari olmayan gelirlere ayrılmıştır. 2010 yılından itibaren vergiye tabi ticari gelirlerden %20 olarak vergi alınır.

Günümüzdeki Azerbaycan gelir vergisi tarife yapısını değerlendirmiş olursak, 1996 yılından başlayarak yapılan uygulamalar sonucu gelir vergisindeki dilim sayılarının azaltılması vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. 1992 yılında uygulanan ayırma ilkesi kuramına uygun olarak ücret gelirlerinin dilim sayısının fazlalığının 2001 yılı vergi kanunu ile tamamen kaldırılması ise, alt grup mükellefleri üzerinde vergi yükünü hızla artırmıştır ve bu durumun vergilemede ödeme gücü

kuramının amacı olan adalet ilkesine ters düştüğünü söylememiz gerekir. Öte yandan 2010 yılından itibaren girişimcilik faaliyetlerinin ticari kazançları üzerinden oranının %20 olarak vergi uygulamasına tabi tutulması, Azerbaycan Vergi Kanununu 3.1. maddesinde yer alan vergilerin adaletli ve dengeli dağılımı prensibine zıttır. Böyle bir tarife yapısı, gelir vergisi otomatik istikrar sağlayıcı fonksiyonunu zedelemekte ve ekonominin konjonktürel dalgalanmalar döneminde artan oranlılığın etkisini azaltmaktadır.

3.2.2.2. Kuramlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin Tarife Yapısı

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde kurum ve şirketler ilk olarak 09.11.1991 yılında kabul edilen ve 1992 yılı itibarıyla yürürlüğe girmiş Tüzel Kişilerin Menfaat Vergilerinin Türlerinin Vergileri Hakkında Kanunu'yla vergilendirilmişler. (Paşayev, 2001: 6).

Aşağıdaki Tablo-31'de Azerbaycan'da kurumlar vergisi kapsamında sermaye şirketleri ve kurum kazançları üzerine uygulanan vergi oranlarının gelişimi verilmiştir. Tablodan izlenebileceği gibi, Azerbaycan'da kurumlar vergisinin ilk uygulandığı 1992-1996 yılları aralığında artan oranlı bir tarife yapısına sahip olduğu görülmektedir. Öte yandan stok ticari bankalar, ticari bankalar ve sigorta şirketleri gelirleri için kurumlar vergisi oranı %45, yabancı tüzel kişilerin katılımı ile Azerbaycan topraklarında kurulan ortak sermaye şirketlerinde yabancı payı oranı %30'dan fazla ise kurumlar vergisi oranı %25 olarak uygulanmıştır. Sonraki yıllarla yapılan yasal uygulamalar sonucu, kurumlar vergisinin oran göstergelerinin düşürülmesine gidilmiş ve artan oranlılık değiştirilerek düz oranlı vergilendirme yapısı ile vergilendirme tercih edilmiştir. Şöyle ki, 1997-1998 yılı için kurumlar vergisi %32'ye, 1999 yılı için %30'a, 2000 yılında ise %27'ye kadar düşürülmüştür. 2001 yılından itibaren Azerbaycan Vergi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile diğer kanunlar gibi kurumlar vergisi de bir kanun kapsamı altına alınmıştır ve bu kanunun "Hukuki Şahısların Menfaat Vergisi" 9. Bölüm'ü kapsamında uygulanmıştır. 2003 yılında kurumlar vergisi oranında yeniden azaltılarak %25'e, 2004 yılında %24'e,

2006 yılında ise %22'ye kadar indirilmiştir. Son olarak ise 2010 yılında yapılan değişiklik sonucu, kurumlar vergisi oranı %20'ye düşürülmüş ve günümüzde de kurumlar vergisi bu oran olarak uygulanmıştır. Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 122. maddesine göre uygulanan kurumlar vergisine ek olarak dağıtılan kar payları üzerinden ise %10 oranında vergi tevkifatı alınmaktadır.

Tablo-31: Azerbaycan'da Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişimler

Yıllar	Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler için Kurumlar Vergisi Oranı (%)		Kurumlar vergisi Oranı (%)
	Ticari Bankalar ve Sigorta Şirketleri KV	Yabancı hisse payı %30'dan çok olan Sermaye Şirketleri KV	
1992-1996*	45	25	25, 30, 35
1997-1998	-	-	32
1999	-	-	30
2000-2002	-	-	27
2003	-	-	25
2004-2005	-	-	24
2006-2009	-	-	22
2010-2013	-	-	20

Kaynak: Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı, Vergi Oranları İstatistikleri, (Çevrimiçi), <http://vn.taxes.gov.az/vd/menfeet.html>, Erişim Tarihi: 08.04.2013.

*Azerbaycan Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı normatif hukuk düzenlemelerinin elektronik verileri, 1991 yılı, 258-XII numaralı “Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Tüzel Kişilerin Menfaat Vergilerinin Türlerinin Vergileri Hakkında” Kanun'dan yararlanarak tarafımda hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://www.e-qanun.gov.az/print.php?internal=view&target=1&docid=10223&doctype=0>, Erişim Tarihi: 08.04.2013.

Azerbaycan KDV uygulaması ilk defa 1991 yılında N.42 sayılı “İlave Değer Vergisi” hakkında Azerbaycan Cumhuriyet Kanunu ile kabul edilip, 1992 yılı itibarıyla yürürlüğe başlamasıyla uygulanmıştır. Uygulandığı ilk yıllarda KDV oranı %28 olarak belirlenmiş ve kanunda çok fazla istisnalara ve muafıklara yer verilmiştir. 1993 yılında KDV oranı düşürülmüş ve yeni oran %20 olarak belirlenmiştir. 01.01.2001 tarihinde yeni vergi kanunu ile değişiklik yapılmış ve KDV oranı %18 olarak belirlenmiştir.

3.2.3. Azerbaycan Vergi Sistemi'nde Ayırma İlkesinin Sağlanması

3.2.3.1. Asgari Ücret Uygulaması

Daha önce belirttiğimiz gibi asgari ücret, ücretlinin günün ekonomik ve sosyal koşullarına göre yaşamasını mümkün kılacak minimum ücrettir. Devletler asgari ücret uygulamasıyla, ücret gelirlerinin elde edilmesinin daha zor olduğunu dikkate alarak işverenlerin ücretlilerin normal düzeyde yaşamasını sürdürebilmesi için, bu tutarın altında çalıştırılmasını kanunla yasaklamış olurlar. Azerbaycan'da da asgari ücret uygulaması da bu kimi nedenleri amaçlayarak 1991 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır.

Tablo-32: Azerbaycan'da Asgari Ücret ve Ortalama İşçi Ücreti Tutarlarının Değişimi (1991-2011)

Yıllar	Asgari Ücret Tutarı (Manat)	Ortalama İşçi Ücreti (Manat)	Yıllar	Asgari Ücret Tutarı (Manat)	Ortalama İşçi Ücreti (Manat)
1991	13	31,8	2002*	5,5	63,1
1992	32; 70; 250	270,3	2003*	9	77,4
1993	300; 500; 900	2184,7	2004*	12; 20	99,4
1994	2000, 4000	15325,3	2005	25; 30	123,6
1995*	1,1	12,5	2006	30	149,0
1996*	1,1	17,9	2007	40; 50	215,8
1997*	1,1	28,3	2008	60; 75	274,4
1998*	1,1	33,7	2009	75	298,0
1999*	1,1	36,9	2010	85	331,5
2000*	1,1	44,3	2011	93,5	364,2
2001*	5,5	52,0			

Kaynak: Azerbaycan İstatistik Kurumu, İş Gücü Piyasası İstatistikleri, Asgari Ücret Tutarlarının Yıllara Göre Değişimi, (Çevrimiçi) http://www.stat.gov.az/source/labour/az/4_1.xls,

<http://www.stat.gov.az/source/labour/az/4.2.xls>, Erişim Tarihi: 28.03.2013.

28.03.2013 tarihi döviz kuru: 1 AZN = 1.275 USD, Azerbaycan Merkez Bankası güncel döviz kuru verileri, (Çevrimiçi), <http://cbar.az/other/azn-rates>, Erişim Tarihi: 28.03.2013.

*1995-2004 yılları (1AZN = 5000 AZM) manat verilerinde 2005 yılı denaminasyonu dikkate alınmıştır.

Yukarıdaki Tablo-32'de Azerbaycan'da asgari ücret tutarının 1991-2011 yılları aralığında gelişimi verilmiştir. Tablodan izleyebileceğimiz gibi, bazı yıllarda asgari

ücret tutarını birkaç defa değişiklik yapılmış, fakat yapılan bütün bu değişikliklere rağmen asgari ücret tutarı ülke ortalama ücret tutarının altında kalmaktadır. 2011 yılı için asgari ücret 93,5 Manat olarak belirlenmişse de, bu da Azerbaycan İstatistik Kurumu'nun yaptığı hesaplamalarına göre 2011 yılı için ülke ortalama ücret tutarı olan 364,2 Manat'tan 4 kat azdır.

Günümüzde belirlenmiş olan asgari ücret tutarının, bu düzeyde ücret alan kişinin yaşaması ve varlığını sürdürmesi için yeterli olmayacağı kuşkusuz görülmektedir. Fakat ülkede kayıtdışı istihdam seviyesi ile ilgili uluslararası teşkilatlar farklı rakamlar açıklamaktadır. 2009 yılı araştırmalarına göre özel işletmelerin büyük bir kısmı, işçi ücretlerinin %90'ını gayriresmi olarak vermektedir. Kayıtlarda ise işçilerine asgari ücret kadar maaş ödemelerini belirtmektedirler. Bu nedenle de resmi istatistik kurumlarınca hesaplanmış ortalama ücret göstergelerinin de gerçek rakamları göstermediği düşünülebilir (Bulut v.d, 2009: 44).

3.2.3.2. Azerbaycan Vergi Sistemi'nde Uygulanmakta Olan Diğer İndirimler

Günümüzde uygulanmakta olan Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 102;2., 102;3., 102;4. ve 102;5. maddelerinde asgari geçim indiriminden başka özürllülere, şehit ve gazi ailelerine, göçmenlere yönelik bir sıra indirimler yer almaktadır.

Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 102;2. maddesi gerekçesiyle Azerbaycan Cumhuriyeti kahramanlarının, Sovyetler Birliği ve sosyalist emeği kahramanlarının, Şan madalyası derecesi sahiplerinin, 1. ve 2. grup savaş özürllülerinin, savaşta şehit olmuş veya sonradan vefat etmiş savaş askerleri eşlerinin, 1941-1945 yılı savaş döneminde madalya almış şahısların, kanunlarla belirlenmiş savaş gazilerinin, Çernobil Nükleer Santralında özürllü olmuş şahısların aylık ücretleri üzerine 400 Manat tutarında indirim uygulanmaktadır.

Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 102.3. maddesine göre 1. ve 2. grup özürllülerin ve 18 yaşına varmamış özürllü şahısların aylık ücretleri üzerine 200 Manat indirim uygulanmaktadır. 102.4. maddesine göre ise, şehit olmuş veya sonradan vefat etmiş

askerlerin velilerinin, vazife borcu zamanı vefat etmiş devlet görevlilerinin veli ve eşlerinin, 1990 yılı 20 Ocak katliamı zamanı şehit olmuş şahısların veli ve eşlerinin, Afganistan savaşına katılmış askerlerin, sakat evlat sahiplerinin ve 1. grup özürülü evladına bakmakta yükümlü olanların velilerinin birisinin, göçmenlerin elde ettikleri aylık ücretleri üzerine 100 Manat indirim uygulanmaktadır. 102.5. maddesine göre ise, ailesinde en az 3 kişiye bakmakta yükümlü şahısların, bunun yanı sıra 23 yaşına varmamış aile kurmuş öğrencilerin ailelerindeki 1 kişiye aylık geliri üzerine 50 Manat indirim uygulanmaktadır.

3.2.3.3. Muafiyet ve İstisnalar

Azerbaycan VK'nun ayırma ilkesi kuramı kapsamında muafiyet ve istisnalara yeterli kadar yer verilmiştir. Muaflıklar ve istisnalar, kanunun gelir vergisi ile ilgili 102;1.1, 102;1.2, 102.1.3, 102.1.4, 102.1.7, 102.1.8, 102.1.9, 102.1.10, 102.1.11, 102.1.12, 102.1.13, 102,1.14, 102.1.15, 102.1.16, 102.1.17, 102.1.18, 102.1.19, 102.1.20, 102.1.21. maddelerinde belirlenmiştir. Bu maddelerde diplomat muaflığı, uluslararası kuruluşlar ve onların temsilciliklerinin personellerine yönelik muaflıklar, Azerbaycan Cumhuriyeti mükellefi olmayan kişilerin yabancı kuruluşlardan aldıkları ödemeler, hediye, eğitim veya tedavi masraflarının karşılanması için maddi yardımların istisnası, mirasların, tüm devlet özürülü ve emeklilik nafakaları istisnası, sigorta ödemeleri istisnası, tarım ürünleri üretiminden vergi istisnası, piyango ikramiye istisnası, hayır ve vakıflardan alınan yardımlar istisnası, bazı askeri kurum, meclis üyeleri ve milletvekillerine devlet tarafından verilen ücret ve diğer yardımlar muafiyeti, eski cumhurbaşkanlarına ve ailelerine ödenen muafiyetler ve diğer muaflık ve istisnalar kanunla belirlenmiştir.

Azerbaycan VK'nun kurumlar vergisi ile ilgili 9. bölümünde de muaflık ve istisnalar mevcuttur. Bu kanunun 106.1. maddesinin alt maddelerinde ve 106.2 maddesinde muafiyet ve istisnalar kanunla belirlenmiştir. Bu maddelerde hayır kuruluşları girişimcilik dışı gelirleri muaflığı, diplomatik kurumların gelirleri muaflığı, Azerbaycan Merkez Bankasının, Devlet Petrol Fonu'nun, Mevduat Sigorta Fonu'nun gelirleri muaflığı, sakat insanların eğitim alması için kurulan kurum

gelirleri ve diğer istisna ve muafiyetler belirlenmiştir. Kanununun 106.2. maddesine göre sakat, özürlü şahısların toplam işçilere oranı %50 veya 18 yaşına varmamış sakat işçilerden oluşan kurumların gelirlerine %50 vergi indirimi uygulanmaktadır. Azerbaycan VK'nda yapılan son düzenlenmelere göre, 2013 yılı itibarıyla önceki yıllarda uygulanmış sakıncalı muafiyetler olan bazı bölgelerde olan kurum ve şirketlerin %60'lara varan vergi indirimleri, turizm faaliyetlerinde olan %20 vergi indirimleri kaldırılmıştır.

Azerbaycan VK'nun 164. ve 165. maddelerinde KDV ile ilgili muaflık ve istisnalara yer verilmiştir. Bu maddelerde özelleştirme, milli ve yabancı döviz ithal ve ihracı istisnaları, Azerbaycan Merkez Bankası ve Devlet Petrol Fonu'yla alakalı muafiyetler, noter işleri ile ilgili muaflıklar, yayıncılık, baskı ve bazı medya işlemleri ile ilgili istisnalar, lise derslikleri, çocuk edebiyatı baskısı ile ilgili istisnalar, Azerbaycan Cumhuriyeti dahil onu temsil eden şirketlere petrol ve gaz rezervlerinin araştırılması ile ilgili alınan mal ve gösterilen hizmetler muaflığı, metro hatlarında yolcu taşıma hizmetleri muaflığı, ücretli okul öncesi eğitim hizmetlerinin sağlanması istisnası, ilgili yönetim organının kararına göre oluşturulan sanayi ve teknolojiler parkına ilişkin olan tescil tarihinden itibaren 7 yıl süreyle vergi muaflığı, uluslararası ve transit yük ve yolcu taşınması ve transit uçuşlarla doğrudan bağlı olan işlerin görülmesi istisnası, diplomatik kurum ve personellerine öngörülen mallar ve hizmetler muaflığı mevcuttur.

Gelişmekte olan ülkelerin vergi sisteminde adalet ilkesine uyuluyormuş gibi görünse de uygulanmakta olan muafiyet ve istisnaların politik amaçlarla kullanılması, gelirden alınan vergilerde farklı gelir unsurlarında farklı şekilde vergi tarhının yapılması, vergi yükünün ücretli kesim üzerine bindirilmesi gibi faktörler adalet ilkesinden görülen sapmalara örnek teşkil etmektedir (Erkin, 2012: 251). Bu nedenlerle indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarına başlamadan önce sosyal ve ekonomik bir araştırma sonucu belirlenmesinin doğru olacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Devletin üstlendiği görevleri ve hizmetleri gereği gibi yerine getirebilmek amacıyla vergi sisteminin bütün fonksiyonlarının, mali, ekonomik ve sosyal adalet fonksiyonlarının bir düzen halinde, adil bir yapıda işlemesi gerekmektedir. Devletlerin artan kamu harcamalarının finanse edilebilmesi, günümüzün koşullarına ve ekonomide yaşanan konjonktürel dalgalanmalara etkili bir vergi sistemi oluşturabilmesi için vergileme politikaları uygulamalarında adalet ilkesine yer verilmesi, adalet ilkesini olumsuz etkileyebilecek faktörlerin azaltılması gerekmektedir. Vergi adaletini olumsuz etkileyebilecek faktörler ise vergi hasılasında yer alan vergi türlerinin etkinsiz verimliliği, dolaylı vergilerin payının yüksekliği, kayıp ve kaçakçılığın yüksek boyutları, ödeme gücü ilkesinin yeterli düzeyde sağlanmamasıdır. Bu koşulların gerçekleşmediği durumda, vergilerin sosyal amacı sapmış, toplumun düşük gelir mükellefleri üzerinde vergi adaleti bozulmuş ve gelir dağılımı üst gelir dilimi mükellefleri lehine bozulmuş olmaktadır.

Tez çalışmamızda, Türkiye ile alakalı bölümde yapmış olduğumuz araştırmada kapsamında genel olarak 1990'lı yılların göstergeleri ele alınmıştır. Bu araştırmanın sonucu olarak, Türkiye ekonomisinin genel durumu, vergi sistemi ve hasılası, vergi kayıp ve kaçakçılığı, gelir dağılımı, vergi adaletinin sağlanmasında vergileme politikalarındaki uygulamalar incelenmiş ve aşağıdaki sonuçlara varılmıştır:

Türk vergi sistemi gelirlerinin toplam bütçe gelirlerindeki boyutları değerlendirilmiş ve 80'li yıllardan itibaren vergi gelirlerinin hasılasının ve toplam bütçe gelirlerine oranının düzenli olarak artmakta olduğu görülmüştür. Bu bir yandan liberal devlet anlayışa uyum sağlamış olsa da vergi gelirlerinin hangi vergiler hesabına artırılarak bu sonuçlara varılmış olduğu büyük önem taşımaktadır. Öte yandan 1995 yılından günümüze toplam vergi gelirlerinin mükellefler üzerinde oluşturduğu vergi yükünün de giderek artmakta olduğu bulunmuştur. Vergi yükünün OECD ülkeleri ile kıyaslandığında o kadar da yüksek olmamasına rağmen Türkiye'nin KBDG'i OECD ülkeleri ile kıyaslandığında tutarının düşük olduğu bulunmuş ve vergi yükü oranının gelirleri etkileyebilecek bir boyutta olduğu tespit

edilmiştir. Vergi gelirlerinde olan artışlara rağmen, 1990'lı yıllardan başlayarak Türkiye'de bütçe dengesi de açık vermeye başlamış ve 1994, 2001, 2008 krizlerinin etkili olduğu dönemlerde ise, daha belirgin bir açık sergilemiştir.

Türkiye'de 1990'lı yıllardan günümüze vergi gruplarının toplam vergi gelirleri içindeki gelişimi yönünde yapmış olduğumuz araştırma sonucunda ise, vergi gelirlerinde yaşanan artışların genel olarak mal ve hizmet vergileri hesabına gerçekleşmiş olduğu tespit edilmiştir. Bunun da mantıki sonucu olarak, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranı giderek artmış ve son 2012 yılında %65'lere ulaşmış olduğu saptanmıştır. Dolaysız vergilerin son yıllardaki durumunun OECD ülkeleri ile karşılaştırılması sonucunda sosyal güvenlik kesintileri dahil vergi oranı göstergesinin, OECD ülkeleri dolaysız vergi oranı göstergeleri arasında en düşük oralara sahip ülkeler düzeyinde olduğu bulunmuştur. Dolaysız vergilerin oranının toplam vergi gelirleri içerisinde az olması, gelir vergilerinden yeterince vergi toplanmadığını, vergi gelirleri hasılasında artışın dolaylı vergiler hesabına sağlandığını ve bununla da vergi adaletsizliğinin artmakta olduğu sonucuna varılmıştır.

Bildiğimiz üzere, doğru bir yapıya sahip vergi sisteminin, gelir dağılımını düzenlemede etkili olabileceği savunulmaktadır. Türkiye'de olan gelir dağılımı göstergesinin yıllar aralığında düzelmeye eğilimi içine girmesine rağmen, son haliyle bu dağılımın hiç de adil yapıya sahip olmadığını ve artan oranlı gelir vergisi tarifeleri ile bu dağılımı alt gelir dilimi mükellefleri lehine yeniden dağılımının sağlanmasına çalışılmışsa da dolaylı vergilerin günümüzdeki oranları ve boyutları bu amaca ulaşılabilmesinde zorluklar olduğunu ortaya çıkarmış olmaktadır. Gelir dağılımının göstergesi olan Gini katsayısı göstergesine göre, Türkiye'nin yine OECD ülkeleri ile kıyaslanıldığında gelir dağılımı en bozuk ülkeler sırasında yer almış olduğu görülmektedir.

Vergilemede adalet ilkesini olumsuz yönde etkileyen faktörlerden olan vergi kayıp ve kaçakçılığının, kayıtdışılık göstergelerinin araştırmalarında izlenen dönemlerde özellikle son yıllardaki vergi denetimi sonucu çıkan rakamlarına

bakıldığında mükelleflerin kayıt dışına yöneldiği, gelirlerini tam olarak beyan etmediği ve bunun da vergi hasılasında önemli kayıplara neden olduğu düşünülmektedir. Dünya Bankası kayıtdışılık araştırmalarında, Türkiye'nin kayıtdışılık oranının OECD ülkeleri arasında en yüksek oranlarda olan ülkelerden olduğunu bir daha göstermektedir. Öte yandan Türkiye'de faal vergi mükelleflerinin sayısı verilerini incelediğimizde, mevcut mükellef sayı rakamları vergi sisteminde vergi tabanı yetersizliği ve azlığının olmasını kanıtlamış olmaktadır.

Tez çalışmamızda Türk Vergi Sistemi'nde adalet ilkesinin sağlanması için, ödeme gücü prensibine göre yararlanılan teknikler ve vergilendirilme düzeyi de incelenmiştir. Bu yönde yaptığımız araştırmalarda, vergi sisteminin en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi kapsamında değerlendirilmesi yapılmıştır.

En az geçim indirimi uygulamasının günümüzde uygulanmamasına rağmen uygulandığı, 1950-1985 yılları aralığında en az geçim tutarlarının gerçeğe yakın belirlenmemesi sonucu indirim tutarlarının fiyat artışlarını izlememesine neden olmuş ve son olarak ise uygulamadan kaldırılmıştır.

Artan oranlılık yönündeki araştırmamızda ise, gelir vergisinin önceki yıllarda dilim sayısının giderek azaltılması ve son haliyle 4 dilime kadar indirilmesi, artan oranlılığın ekonominin konjonktür dalgalanma dönemlerinde etkisinin az olabileceği kanaatine gelmemize neden olmaktadır. 1994 yılında uygulanan ücret gelirlerine yönelik indirimin 2004 yılında kaldırılması, ücret gelirlerinin lehine tanımlanan ayırma ilkesi uygulamasını zayıflatmıştır. Kurumlar vergisinin oranlarındaki değişimleri kapsayan araştırmamızda ise, vergi oranlarının indirilmesi yönündeki adımları, ülke ekonomisinin gelişme hızının artırılması ve yabancı sermayelerin ülke ekonomisine teşvik edilmesi yönünde atılan adımlar olarak değerlendirilebilir.

Vergi sisteminde adaleti sağlamak yönünde adalet ilkesi tekniklerinin kullanılmasının değerlendirilmesi zamanı önümüze çıkan asgari ücret, sakatlık indirimi gibi uygulamalarda bir sakınca bulunmamıştır. Hatta asgari ücret uygulamasıyla kayıtlı mükelleflerin kanunla belirlenmiş ücret tutarlarının altında çalıştırılmasının karşısını almaya ulaşılmış olduğunu düşünebiliriz. Fakat zaman

zaman çeşitli gelirler için tanınan muafiyet ve istisnalar, vergi matrahının tespitinde kullanılan götürü usuller, sistemin hem kapsamını, hem de hasılasını ciddi şekilde azaltmakla beraber muafiyet ve istisnaları sosyal amaçlarından saptırmaktadır. Böyle sapmalara bazı dönemlerde devlet iç borçlanma senetlerinin elde edilmesinden sağlanan faiz gelirlerinin vergilendirilmemesini de gösterebiliriz. Öte yandan zaman zaman vergi borçlarının ödenmesi yerine vergi ödeyenlerin aleyhine vergi aflarına gidilmesi, mükellefler üzerinde ekonomik sıkıntı dönemlerinde bir af beklentisi bilinci oluşturduğu, vergi bilinci ve alışkanlığını zedeleyerek kayıtsız ekonomiyi özendirildiğini söyleyebiliriz. Bu nedenle bu tür uygulamaların tatbikinde, bu uygulamaların sosyal amacının dikkate alınması gerekmektedir.

Sonuç olarak ise, Türkiye'nin gelişmekte olan ülke olmasını dikkate alıp son değerlendirme yapmış olursak, Türk Vergi Sistemi'nde vergi tabanı yetersizliğinin, vergi kayıp ve kaçakçılığının, kayıtdışılığın yüksek oranlarının, gelir dağılımı bozukluğunun mevcut olduğunu ve vergi gelirlerinin tahsilatı kolay olan dolaylı vergi hesabına sağlanıldığından ilk bakışta düşük gözüken vergi yükünün hiç de düşük olmadığını, bunun da daha çok alt gelir dilimi mükellefleri üzerinde önemli bir baskı oluşturduğunu ve vergi adaletinin vergileme aracılığı ile sağlanamadığını söyleyebiliriz.

Fakat dolaysız vergiler olan gelir ve kurumlar vergileri oranlarının azaltılması artan oranlılığın etkinliğini azaltmakta, gelişmekte olan bir ülkede üst gelir dilimi mükelleflerinin lehine olsa da yabancı sermayenin ülke ekonomisine teşvik edilmesinde katkıda bulunduğu, gelir mükellefler açısından ise harcanabilir gelirlerini artırdığı düşünülmektedir. Bunun yanı sıra gelir dağılımındaki bozuklukların giderilebilmesi için ise, dolaysız vergi türü olan servet vergilerinin uygulama alanının genişletilmesi gerekmektedir. Dolaylı vergiler olan mal ve hizmet vergilerinin son durumu ise, gelir düzeyi az olan mükellefler üzerinde kaldırılması zor olan bir yük oluşturduğu, bunun da vergilemede adalet ilkesinin sağlanması yönünde atılan adımları azalttığı düşünülmektedir.

Uygulanan vergi politikalarının vergi adaleti ilkesine uyum sağlanması yönünde değişiklikler yapılması için dolaysız vergilerin mevcut tahsilat hacmindeki boşlukların araştırılarak kayıp ve kayıtdışılığın önlenmesi için gereken adımların atılması gerekmektedir. Uygulanan muafiyet ve istisnaların ise sosyal amaçlarından saptırılmaması, kamu yararını bozan uygulamalardan kaçınılması, vergi sisteminin siyasi etkileşimden uzak tutulması, yapılan uygulamaların iyi düşünülmüş ve istikrarlı olması gerekmektedir.

Çalışmamızın Azerbaycan ile ilgili bölümünde, 1991-2012 yılları aralığında Azerbaycan Vergi Sistemi'ndeki vergi gelirleri, vergi yükü, bütçe dengesi, vergi gelirlerinin hasıla yapısı, gelir dağılımı, vergi kayıp ve kayıt dışılığının boyutları, vergi sisteminin adalet ilkesi açısından değerlendirilmesi yapılmış ve aşağıdaki sonuçlara varılmıştır:

SSCB'nin dağılması ile 1991 yılında bağımsızlık kazanan Azerbaycan, sosyalist yönlü merkezi planlı ekonomik modelden piyasa ekonomisine geçiş sağlamış ve liberal bir ekonomik yapı benimsemiştir. Bağımsızlığın ilk yılları, Ermenistan savaşı nedeniyle ülke için sakıncalı olmuş, ülke ekonomisinin sosyo-ekonomik yapısı daha da bozulmuştur. Savaşın 1993 yılında sonlanması sonrası, ülke ekonomisinin geliştirilmesi yönünde reformlar yapılmış, özellikle 1994 yılı sonrası ülkede yabancı yatırımların teşvik edilmesi yönünde bir sıra mühim adımlar atılmıştır. Vergi sisteminde de uygulamalara gidilerek önceki yıllardaki vergi oranlarının yüksekliği, vergi kanunlarının anlaşılmasının zor olması gibi sorunların giderilebilmesi için, 2001 yılından itibaren yeni vergi kanunu uygulanmaya konulmuştur.

Buna rağmen Azerbaycan'ın vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki 1991-2012 yılları aralığındaki gelişiminin analizi sonucu anlaşılacak üzere, son haliyle ülkenin bütçe gelirlerinin %60'ları Petrol Fonu gelirleri ile finanse edildiği görülmektedir. Azerbaycan'ın zengin doğal kaynaklara sahip olması, ülkenin petrol sektörünü büyük miktarda yabancı sermaye yatırımları için cazip gelse de son durumu ile ülke ekonomisinin ihracatının %90'larını petrol sektörünün oluşturduğu

bilinmektedir. Doğal kaynakların ihracından elde edilen gelirlerin kamu harcamaları finansmanında kullanılması, vergi gelirleri artışlarının üstünde kamu harcamalarına gidilmesi, vergi sisteminde devam etmekte olan sorunları çözüme yollarının aranmasının arka planda bırakılmasına neden olmuş, vergi gelirlerinin kamu harcamaları finansmanındaki öneminin azaltılması ve kamu disiplininin bozulması ile sonuçlanmıştır. Öte yandan petrol gelirlerinin bütçeye aktarılması nedeniyle bütçe açığı o kadar da çarpıcı veri göstermemesine neden olmuştur.

Azerbaycan'da 1991-2012 yılları aralığında vergi yükünün araştırılması sonucu vergilerin son haliyle o kadar da önemli bir yük oluşturmadığı ve hatta önceki yıllarla kıyaslanıldığında bir azalma eğilimine girdiği kanaatine gelinmiştir. Bu durumun varlığı ülke yıllar aralığında KBDG göstergesinin giderek yükselmesine rağmen, vergi sisteminin kapasitesinin yeterince kullanılmadığını göstermektedir.

Çalışmamızda 1991-2012 yılları aralığında Azerbaycan'da vergi gruplarının toplam vergi gelirleri içindeki gelişiminin analiz ve değerlendirilmesi sonucu, vergi gelirlerinin dolaysız ve dolaylı vergilerin dağılımında önemli bozukluğa rastlanmamıştır. Şöyle ki, bağımsızlığın ilk yıllarında %80'lere ulaşmış olan dolaylı vergiler, dolaysız vergi hasılasında yaşanan artışlar sonucu azalmış ve son haliyle dolaylı dolaysız vergiler dağılımı aşağı yukarı yarı yarıya ağırlıklı bir yapıya dayanmıştır. Dolaysız vergilerin kurumlar vergisi ağırlıklı, dolaylı vergilerin ise KDV ağırlıklı oluşmuş olduğu sonucuna varılmıştır. Dikkat çeken husus ise, gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki oranının azlığı olmaktadır.

Ayrıca Azerbaycan'da kayıt dışı ekonomi ve vergi kayıpları yönünde yapmış olduğumuz araştırmalar sonucu, resmi verilerden çok farklı boyutlarda, GSYİH'nin %60'ları civarında kayıtdışılık olduğu kanaatine gelinmiştir. Bir ekonomide mevcut olan kayıt dışı ekonominin boyutunun tespit edilmesi, vergi politikası açısından önem taşımaktadır. Ekonomide kayıtdışılık, kendi kendiliğinden kayıtlı mükellefler açısından vergi adaletinin sağlanmasını olumsuz etkilemekte ve mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir. Öte yandan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük ölçekte sadeleştirilmiş vergi mükellefi olarak beyana dayalı vergi ödemesi ve

bu sadeleştirilmiş verginin vergi gelirleri içerisindeki hasıla yapısının azlığı, vergi kaçakçılığının boyutlarını bir daha ispatlamış olmaktadır. Bu durum ise, gelir vergileri ile etkin bir vergi sisteminin oluşturmuş olmadığını ve vergi denetim mekanizmasının yetersizliği yüzünden vergi sisteminin hasıla yapısında önemli ölçüde kayıpların yaşandığını göstermektedir.

Azerbaycan Vergi Sistemi'nde adaletin sağlanması için ödeme gücü kapsamında kullanılan tekniklerin değerlendirilmesi sonucu vergi sisteminde en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramının sağlanmasında bir sıra uyumsuzluklara rast gelinmiştir. Şöyle ki, en az geçim uygulamasında belirlenmiş tutarın azlığı ve sınırlı tatbikine rastlanmıştır. Ayırma kuramı kapsamında, asgari ücret uygulamasının tatbikinde ise, yıllar aralığında bu tutarın gerçeğe yakın belirlenmediği sonucu hedeflenen sosyal amacından saptırıldığı düşünülmektedir. Asgari ücret tutarının düşük belirlenmesinin ise, işletmecilerin işine yaradığı, büyük ölçüde işçilerin maaşının resmi kayıtlarda asgari ücret tutarı kadar belirtilmiş olduğu bulunmuştur. Muafık ve istisnalarda ise, önceki yıllardaki sakıncalı kanunların uygulamadan kaldırılmış olduğunu izlemekteyiz.

Gelir vergisinde artan oranlılığın göstergesi olan dilim sayısının ise 1992-2012 yılları aralığında defalarca azaltıldığı, son uygulama haliyle ise ücret gelirlerinde dilim sayısının 2'ye kadar düşürüldüğü, ticari kazançların vergilendirilmesinde ise tek oranın benimsenmiş olduğu görülmektedir. Ödeme gücü ilkesinin önemli müessesesi olan artan oranlılığın böyle bir tarife yapısı ile uygulanması gelir vergisi otomatik istikrar sağlayıcı fonksiyonunu bozmakta, vergi adaleti ilkesinin sağlanmasını zedelemekte ve vergi sisteminin vergileme ile ekonominin konjonktür dalgalanmalar döneminde ekonominin etkisini defalarca azaltmaktadır. Öte yandan dolaysız vergi türü olan kurumlar vergisinin ve dolaylı vergi türü olan KDV vergisi oranlarında indirimlerin yapılması, birincisinin ülkeye yabancı sermaye yatırımlarının teşvik edilmesi, ikincisinin ise gelir düzeyi düşük olan mükelleflerin üzerindeki vergi baskısının hafifletilmesi yönünde yapılmış olduğu düşünülmektedir.

Sonuç olarak, petrol sektöründe yoğunlaşmış ekonomiye sahip olan Azerbaycan'ın vergi hasılatında olan boşlukların giderilebilmesi ve uygulanmakta olan vergi politikalarının etkinliğinin artırılabilmesi için, kayıt dışı ekonominin genişliğinin düşürülmesi, vergi sisteminin denetim mekanizmasında düzenlenmeler yapılarak vergi tabanı yetersizliğinin azaltılması yönünde adımlar atılması gerektiğini belirtmemiz gerekmektedir. Dolaysız vergilerde gelir vergisi ve servet vergileri ağırlıklı reformlarla, toplumda olan gelir dağılımı bozukluğunun giderilmesine çalışılmalıdır. Bunun yanı sıra, vergi adaleti ilkesinin sağlanabilmesi mekanizmalarının da yeniden düzenlenmeler yapılarak uygulamaya konulması gereksinimi olduğunu söyleyebiliriz. Bu gibi sorunların çözümlenmesi ile vergi gelirlerinin bütçe harcamalarını karşılayabilmesi oranı artırılacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011.
- AKSOY, Şerafettin : **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- AKTAN, Coşkun Can : **Politik İktisat**, Ankara, Takav Matbaası, 1994.
- ARAS, Osman Nuri
Elçin, SÜLEYMANOV : **Azərbaycan İqtisadiyyatı**, Bakı, Şərq-Qərb Mətbəəsi, 2010.
- BİLİCİ, Nurettin : **Avrupa Birliği - Türkiye İlişkileri, (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Kanunlar**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık San ve Tiç. A.Ş, 2007.
- BULUT, Cihan
Elçin, SÜLEYMANOV : **Dövlət Maliyyəsi**, Bakı, Qafqaz Universiteti Nəşri, No: 46, 2011.
- BULUT, Cihan
Osman Nuri, ARAS
Elçin, SÜLEYMANOV : **Azərbaycan Ekonomisinin 15 Yılı**, Bakü, Qafkas Üniversitesi, Kafkasya Araştırmaları Merkezi Yayınları, 2009.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Kamu Ekonomisine Giriş: Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 68, Ocak 2008
- DEMİRLİ, Yunus : **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Gelişmeler Başkanlığı Yayın

No:2011/412, 2011.

- DİKMEN, Orhan : **Maliye Dersleri**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1964.
- DURMUŞ, Mustafa : **Maliye Politikaları - Teori ve Uygulamaların Değerlendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.
- EDİZDOĞAN, Nihat : **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Mart 2011.
- Özhan, ÇETİNKAYA, Erhan, GÜMÜŞ
- EĞİLMEZ, Mahfi : **Ekonomi Politikası**, 15. Baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, Şubat 2011.
- Ercan, KUMCU
- ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, Ankara, A.Ü Hukuk Fakültesi Yayınları, No.334, Sevinç Matbaası, 1974.
- ERMAN, Sahir : **Ekonomik Suçların Tespitinde Suç Siyaseti**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1985.
- EROL, Ahmet : **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- HEREKMAN, Aykut : **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Ankara, Sevinç Matbaası,1986.
- KARAARSLAN, Erkan : **Kayıt Dışı İstihdam ve Neden Olduğu Mali Kayıpların Bütçe Üzerinde Etkileri: Türkiye Örneği**, Ankara, Mali Hizmetler Derneği Yayınları No.7, Kasım-2010.
- KİRMANOĞLU, Hülya : **Kamu Ekonomisi Analizi**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2009.

- MISES, Ludwing Von : **Human Action: A Treatise on Economics**, 4th Edition, United States, Fox & Wilkes, 1996.
- MUSGRAVE, Richard A. : **Public Finance in Theory and Practice**, 5th Edition, New York, Mcgraw-hill Book Company, 1989.
- Peggy B. MUSGRAVE
- MUTLU, Abdullah : **Tazminattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, No:2009/390, 2009.
- MUTLUER, Kamil : **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Öner, ERDOĞAN İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları 185,2010
- Ahmet, KESİK
- NADAROĞLU, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, İstanbul, Beta Basım Dağıtım A.Ş., 1996.
- NEUMARK, Fritz : **Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Cev: İdal Feyzioğlu, Can Korel, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975.
- ÖZSOYLU, Ahmet Fazil : **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**, 1. Baskı, Ankara, Bağlam Yayınları, 1996.
- PAŞAYEV, Tanrıverdi : **Azərbaycanda Vergilər**, Bakı, Yeni Nəsil Nəşrlər evi, 2001.
- PEHLİVAN, Osman : **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Murathan Yayınevi, Ağustos 2011.
- PINAR, Abuzer : **Maliye Politikası: Teori ve Uygulama**, 4. Baskı,

Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.

- ROSEN, Harvey S. : **Public Finance**, 4th Edition, United States, Irvin INC, 2012.
- SAYAR, Nihat : **Kamu Maliyesi: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, 5. Baskı, İstanbul, Nihad Sayar – Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No.256, Sermet matbaası, 1975.
- SCHMÖLDERS, Günter : **Genel Vergi Teorisi**, Çev: Salih Turhan, 4. Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976.
- SENYÜZ, Doğan : **Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007.
- SEYİDOĞLU, Halil : **Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük**, 3. Baskı, Ankara, Güzem Yayınları, 2002.
- ŞENER, Orhan : **Kamu Ekonomisi**, 8.Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2006.
- STIGLITZ, Joseph E : **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev: Ömer Faruk Batirel, 2. Baskı, Marmara Üniversitesi Yayınları No: 549, 1994.
- TEKİN, Fazil : **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulanması**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 192/122, 1978.
- TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998
- ULUATAM, Özhan : **Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Yayınları, No.311, Sevinç Matbaası, 1971.

YARAŞLI, Genç Osman : **Türkiye’de Vergi Reformu**, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı Yayın No: 367, 2005.

YILMAZ, Gülay Akgül : **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 2006.

MAKALELER

AĞAYEV, Səyyad : “Sadələşdirilmiş vergi ödəyicilərinin paylanma qanunu və vergidən yayınma riski”, **Azərbaycanın Vergi Jurnalı**, UOT 63:330.115, 2/2012, s.177-94.

ARIKAN, Zeynep : “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 199, Yıl 28, Nisan 2005, s.151-166.

ARMAĞAN, Ramazan : “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları Dergisi**, Cilt:12, Sayı:3, 2007, s.227-252.

AY, Hakan : “Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Azerbaycan Geray, MUSAYEV Vergi Sistemindeki Gelişmeler ve Vergi Gelirlerinin Kamu Hizmetlerinin Finansmanındaki Yeri”, **Finans Politik& Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 44 Sayı:508, 2007, s. 44-54.

BAĞIRZADE, Elşen Resul : “Kayıtdışı Ekonominin Temel Özlendirici Faktörlerinden Biri Gibi Yolsuzluk ve Onunla

Mücadelenin Azerbaycan Girişimleri”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, ISSN:1694 – 528X Sayı: 11, Ocak – 2007, s.1-8., (Çevrimiçi),
<http://www.akademikbakis.org/sayi11/makale/kayitdisi.pdf>, Erişim Tarihi : 05.04.2013.

- BÜLBÜL, Duran : “Türkiye’de Vergi Gelirleri Üzerinde Küresel Mali Kriz Baskısı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:17, Sayı:198, Haziran 2009, s. 111-114.
- ERKİN, Gözde : “Artan Oranlı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 4, 2012, s. 235-254. (Çevrimiçi),
<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-4/9.pdf>, Erişim Tarihi: 06.04.2013.
- ERSEZER, Devrim : “Gelir Dağılımı Politikası ve Araçları”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:16, Elazığ, 2006, s 255-268.
- HABİLOV, Nazim : “Social Assistance and the Challenges of Poverty and Inequality in Azerbaijan: a Low-Income Country in Transition”, **Journal of Sociology and Social Welfare**, March 2006. pp. 203-226.
- Lida, FAN
- MUSAYEVA Aygün : “Azerbaycan’da Gelir Dağılımı”, **Sosyal Siyaset Konferansları**, Sayı: 60, 2011/1, s. 393–432.
- ÖZTÜRK, İlhami : “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz-Aralık 2011, s 197-214.
- Ahmet, OZANSOY

- SANCAR, Canan
Mehmet, ŞENTÜRK : “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı 28, 2012, s. 1- 13. (Çevrimiçi), <http://www.akademikbakis.org/28/19.htm>, Erişim Tarihi: 06.04.2013
- SUSAM, Nazan,
Nagihan, OKTAYER : “Türkiye Ekonomisi Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran 2007, s. 105-123.
- SÜLEYMANOV, Elçin : “Azerbaycan’ın Bağımsızlık Sonrası Serbest Piyasa Ekonomisine Uyum Sürecinde IMF ile İlişkileri”, **Orta Asya toplumlarında Sosyal, Siyasi, Ekonomik Arayışlar Kongre Kitabı**, Kocaeli, 2009, s.982-993.
- SÜLEYMANOV, Elçin
Ayaz ZEYNALOV : “Azerbaycan Ekonomisinin Bağımsızlık Sonrası Makroekonomik Göstergelerinin Ekonomik istikrar Açısından Genel Değerlendirilmesi”, Bakü, Azerbaycan **Qafqaz Üniversitesi İ.İ.B. Fakültesi Dergisi**, Sayı 26, 2009, s. 137-143.
- TAŞ, Metin : “Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Kısaca Değerlendirilmesi”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 6, Yıl 28, 1991, s. 49-54.
- TUNCER, Selahattin : “Sakatlık ve Vergi Sorunları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 3, 1981, s. 134-141.

- YAZICI, Ayla : “Kayıtdışı Ekonomi ve Geçiş Ülkeleri”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 16, 2009, s. 107-130.
- YERELİ, Ahmet Burçin : “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz -Aralık 2011, s21-32.
- Ahmet Yılmaz, ATA

DİĞER YAYINLAR

- AKTAN, Coşkun Can : “Kayıtdışı Ekonomi ve Etik”, **Kamu Görevlileri Etik Kurulu Yayınları**, 2009, (Çevrimiçi), <http://www.etik.gov.tr/BilgiBankasi.aspx?id=2>, Erişim Tarihi: 05.04.2013.
- Fatih, SAVAŞAN
- Azerbaycan Vergi Kanunu : **Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı**, Vergi Mevzuatı, Azerbaycan Vergi Kanunu, (Çevrimiçi), <http://www.taxes.gov.az/?name=qanun&cat=3>, Erişim Tarihi: 03.03.2013.
- BAYRAMOV, Gubad : “The Shadow Economy in Azerbaija: Size and Causes”, **Norwegian Institute of International Affairs**, (Çevrimiçi), <http://www.nupi.no/content/download/284205/992455/file/The%20Shadow%20Economy%20in%20Azerbaijan%20Size%20and%20Causes,%20Bayramov.pdf>, Erişim Tarihi: 05.04.2013
- DEİK : “Azerbaycan Ülke Bülteni”, **Diş Ekonomik İlişkiler Kurumu**, 2012, (Çevrimiçi),

http://www.deik.org.tr/KonseyIcerik/4078/Azərbaycan_%C3%9Cİke_B%C3%BCİteni.html, Erişim Tarihi: 01.04.2013.

- DPT : **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Kayıt Dışı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2603, ÖİK: 614, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı, 2001.
- FALKINGHAM, Jane : “Inequality and poverty in the CIS-7 countries 1989–2002”, **Social Statistic Research Center Applications and Policy Working Paper Univercity of Southamthon**, A03/02, 2003. <http://eprints.soton.ac.uk/8137/>, Erişim Tarihi: 02.04.2013.
- GÜRDAL, Temel : "Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, " **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 1994.
- ILO : “Decent Work Country Profile Azerbaijan”, **International Labour Organization**, (Çevrimiçi), http://www.ilo.org/integration/resources/pubs/WCMS_175754/lang--en/index.htm?C=M%3bO=A, Erişim Tarihi: 05.04.2013.
- RAKICI, Cemil : “Gelir Dağılımının düzenlenmesinde Gelir Vergisinin Rolü: Türkiye Örneği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı**, **Yayımlanmış Doktora Tezi**, İzmir, 2008.

- SCHNEIDER, Friedrich : “Shadow economy all over the world: new estimates
Andreas, BUEHN for 162 countries from 1999 to 2007”, **World Bank
Claudio, MONTENEGRO Policy Research**, No: WPS5356, (Çevrimiçi),
http://econ.worldbank.org/external/default/main?pagePK=64165259&theSitePK=478060&piPK=64165421&menuPK=64166093&entityID=000158349_20101014160704, Erişim Tarihi: 04.04.2013.
- SCHNEIDER, Friedrich : The Size and Development of the Shadow
Economies of 22 Transition and 21 OECD
Countries, **İZA İnstitute for the Study of Labour**,
IZA No.2315, 2002,(Çevrimiçi), [ftp://ftp.iza.
Org/dps/dp514.pdf](ftp://ftp.iza.org/dps/dp514.pdf), Erişim Tarihi: 25.03.2013.
- Türkiye Cumhuriyeti : **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, Türkiye
Anayasası Cumhuriyeti Anayasası, Kabul Tarihi: 7.11.1982,
(Çevrimiçi), <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa.htm>,
Erişim Tarihi: 02.02.2013.
- Türk Vergi Mevzuatı : **Türkiye Cumhuriyeti Gelir İdaresi Başkanlığı**,
vergi mevzuatı, (Çevrimiçi),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim
Tarihi: 04.05.2013.

EKLER

Ek-1: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yükünün Yıllara Göre Değişimi

Ülkeler	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	30,4	28,9	29,8	30,0	30,3	30,0	29,6	29,7	27,1	25,8	25,6	..
Avusturya	43,0	44,9	43,6	43,5	43,0	42,1	41,5	41,8	42,8	42,5	42,0	42,1
Belçika	44,7	44,6	44,7	44,3	44,4	44,5	44,1	43,6	43,9	43,1	43,5	44,0
Kanada	35,6	35,2	33,6	33,5	33,3	33,2	33,4	33,1	32,3	32,1	31,0	31,0
Şili	18,9	19,1	19,2	18,7	19,1	20,7	22,0	22,8	21,4	17,1	19,6	21,4
Çek Cum.	34,0	34,1	34,9	35,8	36,3	36,1	35,6	35,9	35,0	33,9	34,2	35,3
Danimarka	49,4	48,5	47,9	48,0	49,0	50,8	49,6	48,9	47,8	47,7	47,6	48,1
Estonya	31,0	30,2	31,0	30,8	30,6	30,6	30,7	31,4	31,7	35,7	34,2	32,8
Finlandiya	47,2	44,8	44,7	44,1	43,5	43,9	43,8	43,0	42,9	42,8	42,5	43,4
Fransa	44,4	44,1	43,5	43,3	43,6	44,1	44,4	43,7	43,5	42,5	42,9	44,2
Almanya	37,5	36,3	35,6	35,8	35,0	35,0	35,7	36,1	36,5	37,3	36,1	37,1
Yunanistan	34,3	33,2	33,9	32,3	31,5	32,1	31,6	32,5	32,1	30,4	30,9	31,2
Macaristan	39,3	38,4	38,0	37,9	37,7	37,3	37,3	40,3	40,1	39,9	37,9	35,7
İzlanda	37,2	35,4	35,3	36,7	37,9	40,7	41,5	40,6	36,7	33,9	35,2	36,0
İrlanda	31,0	28,7	27,6	28,1	29,6	30,1	31,5	30,9	29,1	27,7	27,6	..
İsrail	36,8	36,8	36,3	35,5	35,5	35,6	36,0	36,3	33,8	31,4	32,4	32,6
İtalya	42,0	41,7	41,1	41,5	40,8	40,6	42,1	43,2	43,0	43,0	42,9	42,9
Japonya	26,6	26,8	25,8	25,3	26,1	27,3	28,1	28,5	28,5	27,0	27,6	..
Kore	22,6	23,0	23,2	24,0	23,3	24,0	25,0	26,5	26,5	25,5	25,1	25,9
Lüksemburg	39,1	39,7	39,3	38,1	37,3	37,6	35,9	35,6	35,5	37,7	37,1	37,1
Meksika	16,9	17,1	16,5	17,4	17,1	18,1	18,2	17,7	20,9	17,4	18,8	..
Hollanda	39,6	38,1	37,4	36,9	37,2	38,4	39,1	38,7	39,3	38,2	38,7	..
Y. Zelanda	33,2	32,5	33,9	33,7	34,8	36,6	36,0	34,7	33,8	31,6	31,5	31,7
Norveç	42,6	42,9	43,1	42,3	43,1	43,2	43,5	42,9	42,1	42,4	42,9	43,2
Polonya	32,8	32,6	33,1	32,6	31,7	33,0	34,0	34,8	34,2	31,7	31,7	..
Portekiz	30,9	30,7	31,2	31,5	30,3	31,1	31,8	32,4	32,5	30,7	31,3	..
Slovak Cum	34,1	33,1	33,2	33,1	31,7	31,5	29,4	29,5	29,5	29,1	28,3	28,8
Slovenya	37,3	37,5	37,8	38,0	38,1	38,6	38,3	37,7	37,1	37,1	37,5	36,8
İspanya	34,3	33,9	34,4	34,0	34,9	36,0	36,9	37,3	33,1	30,9	32,3	31,6
İsveç	51,4	49,4	47,5	47,8	48,1	48,9	48,3	47,4	46,4	46,6	45,5	44,5
İsviçre	29,3	28,5	28,9	28,2	27,8	28,1	27,9	27,7	28,1	28,7	28,1	28,5
Türkiye	24,2	26,1	24,6	25,9	24,1	24,3	24,5	24,1	24,2	24,6	25,7	25,0
İngiltere	36,4	36,2	34,8	34,4	34,9	35,4	36,3	35,8	35,8	34,2	34,9	35,5
ABD	29,5	28,4	26,0	25,5	25,7	27,1	27,9	27,9	26,3	24,2	24,8	25,1
OECD Ort.	35,2	34,7	34,5	34,4	34,3	34,9	35,0	35,1	34,5	33,7	33,8	..

Kaynak: OECD Veri Tabanı, Vergi İstatistikleri (Çevrimiçi)

<http://stats.oecd.org/modalexports.aspx?exporttype=excel&SubSessionId=cc2f8113-9d60-42f0-b5d0-6a14c3025188&Random=0.7902554373722523>, Erişim Tarihi: 14.02.2013.

Ek-2: OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Gelirler (ABD \$)

Ülkeler	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Avustralya	37318	44655	48819	45249	56098	66371	67983
Avusturya	39339	45246	49915	45991	45306	49688	46330
Belçika	38086	43486	47790	44139	43593	46989	43175
Kanada	39302	43306	45171	39719	46283	50496	50826
Şili	9410	10417	10706	10203	12640	14403	15416
Çek. Cum.	14474	17544	21715	18739	18814	20436	18337
Danimarka	50554	57171	62800	56449	56369	59709	55448
Estonya	12493	16384	17811	14343	14138	16568	15987
Finlandiya	39444	46502	51297	44849	44136	48783	45545
Fransa	36772	41850	45789	42048	40939	44007	40690
Almanya	35275	40463	44334	40393	40513	44111	41168
Yunanistan	23658	27478	30780	28907	26972	26735	22757
Macaristan	11167	13521	15354	12624	12845	14050	12934
İzlanda	54376	65182	53253	37855	38892	43088	41151
İrlanda	52636	59617	59533	50372	46445	48289	44781
İsrail	21536	24206	28581	27024	29539	32351	32060
İtalya	31909	36026	38883	35251	34154	36267	32522
Japonya	34077	34038	37865	39321	42863	45870	46896
Kore	19676	21590	19028	16959	20540	22424	23021
Lüksemburg	90199	107099	118909	104726	105509	115809	105720
Meksika	9033	9667	10051	7979	9219	10146	10123
Hollanda	41498	47839	53199	48300	47017	50216	45942
Y.Zelanda	25754	31137	30948	27141	32061	35973	37401
Norveç	72785	83336	94816	77386	85055	97607	99316
Polonya	8954	11156	13889	11298	12308	13469	12302
Portekiz	19109	21896	23839	22084	21538	22359	19768
Slovak Cum.	10367	13913	17500	16122	16050	17644	16726
Slovenya	19391	23595	27235	24569	23407	24900	22461
İspanya	28081	32168	35113	31782	30208	32077	28976
İsveç	44292	50994	53101	44018	49845	57638	54879
İsviçre	54321	59999	69049	65442	69973	83073	77840
Türkiye	7626	9245	10272	8528	10017	10363	10457
İngiltere	40545	46357	43511	35489	36442	38811	38591
ABD	44750	46467	46901	45461	46811	48328	49802
OECD Ort	32947	37810	40581	35964	37310	40913	39098

Kaynak: IMF 2012 Yılı Ekonomik İstatistikleri, (Çevrimiçi),
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/02/weodata/weorept.aspx>,
 Erişim Tarihi: 02.03.2013.

Ek-3: OECD Ülkelerinde Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Oranları

Yıllar	2007	2007	2008	2008	2009	2009	2010	2010	2011	2011
Ülkeler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
Avustralya	73,4	26,6	72,6	27,4	70,9	29,1	71,6	28,4	0,0	0,0
Avusturya	71,4	28,2	72,0	27,7	71,0	28,7	71,1	28,6	71,4	28,3
Belçika	73,9	25,2	74,4	24,7	73,9	25,3	73,5	25,7	74,0	25,2
Kanada	76,0	24,0	76,6	23,4	76,3	23,7	75,7	24,3	75,6	24,4
Şili	56,2	43,8	49,3	50,7	44,2	55,8	48,9	51,1	50,4	49,6
Çek. Cum.	69,6	29,9	68,0	31,5	66,3	33,3	66,3	33,2	65,8	33,7
Danimarka	66,3	33,3	67,1	32,6	67,6	32,1	67,8	31,9	67,8	31,9
Estonya	57,7	41,6	62,2	37,2	59,0	40,6	59,4	40,2	57,9	41,6
Finlandiya	69,6	30,2	69,6	30,1	68,3	31,5	68,2	31,6	67,1	32,7
Fransa	71,6	28,2	72,0	27,8	71,3	28,5	72,4	27,4	72,2	27,6
Almanya	70,4	29,2	70,6	29,0	69,9	29,7	70,1	29,5	70,4	29,1
Yunanistan	63,1	36,5	63,5	36,1	63,8	35,9	60,6	39,0	61,1	38,9
Macaristan	61,4	38,3	61,9	37,8	59,4	40,3	56,3	43,4	56,6	43,1
İzlanda	59,2	40,8	62,6	37,4	63,3	36,7	63,7	36,3	64,2	35,8
İrlanda	63,5	36,1	62,5	37,1	63,2	36,3	62,6	37,0	0,0	0,0
İsrail	64,8	35,2	62,8	37,2	60,8	39,2	60,0	40,0	60,5	39,5
İtalya	68,5	31,1	69,8	29,9	70,2	29,5	69,0	30,7	68,5	31,1
Japonya	81,8	18,2	81,8	18,2	80,6	19,4	81,0	19,0	0,0	0,0
Kore	65,6	34,4	65,0	35,0	63,5	36,5	62,7	37,3	65,5	34,5
Lüksemburg	72,2	27,6	71,8	28,1	72,1	27,8	72,8	27,0	72,4	27,5
Meksika	46,1	53,9	40,1	59,9	48,5	51,5	46,3	53,7	0,0	0,0
Hollanda	67,7	31,6	68,3	30,9	68,1	31,2	68,0	31,2	0,0	0,0
Y.Zelanda	68,3	31,7	66,2	33,8	63,4	36,6	60,5	39,5	60,1	39,9
Norveç	71,5	28,5	74,2	25,8	72,1	27,9	72,4	27,6	73,6	26,4
Polonya	61,5	38,2	61,0	38,6	62,2	37,5	59,8	39,9	0,0	0,0
Portekiz	58,6	41,1	59,5	40,2	61,4	38,3	59,4	40,3	0,0	0,0
Slovak Cum	60,9	38,4	63,0	36,2	62,9	36,5	62,7	36,5	62,4	36,9
Slovenya	64,4	35,0	63,8	35,6	62,4	37,2	62,3	37,3	62,4	37,2
İspanya	74,0	25,6	74,3	25,2	75,7	23,9	72,2	27,3	72,6	27,0
İsveç	72,9	26,7	71,8	27,8	70,6	29,1	70,1	29,5	70,4	29,2
İsviçre	77,7	22,3	77,8	22,2	78,2	21,8	77,4	22,6	77,5	22,5
Türkiye	49,2	50,8	52,5	47,5	52,2	47,8	49,6	50,4	47,5	52,5
İngiltere	70,5	29,1	70,7	28,9	70,5	29,0	68,6	30,8	66,8	32,7
ABD	83,3	16,7	82,6	17,4	81,5	18,5	82,0	18,0	81,8	18,2
OECD Ort.	67,1	32,6	67,1	32,6	66,6	33,1	66,0	33,7	0,0	0,0

Kaynak: OECD Vergi Gelirleri İstatistikleri,1000, 2000, 3000, 4000, 5000, 6000 numaralı tablolardaki vergi gelirleri kullanılarak tarafımda hazırlanmıştır, (Çevrimiçi), <http://stats.oecd.org/index.aspx?r=720308>, Erişim Tarihi: 25.02.2013.

Ek-4: OECD Ülkelerinde Gini Katsayılarının Yıllara Göre Değişimi

ÜLKELER	1980'li Yılların Ortalaması	1990'lı Yılların Ortalaması	2000'li Yılların Ortalaması	2000'li yılların sonu	Ülkelerin Sıralaması
Avustralya	..	0,31	0,32	0,34	26
Avusturya	0,24	0,24	0,27	0,26	9
Belçika	0,27	0,29	0,27	0,26	8
Kanada	0,29	0,29	0,32	0,32	23
Şili	..	0,53	0,50	0,49	34
Çek. Cum.	..	0,26	0,27	0,26	4
Danimarka	0,22	0,22	0,23	0,25	2
Estonya	..	..	0,35	0,32	21
Finlandiya	0,21	0,22	0,25	0,26	7
Fransa	0,30	0,28	0,29	0,29	12
Almanya	0,25	0,27	0,29	0,30	15
Yunanistan	0,34	0,34	0,32	0,31	19
Macaristan	..	0,29	0,29	0,27	10
İzlanda	..	..	0,26	0,30	16
İrlanda	0,33	0,32	0,31	0,29	13
İsrail	0,33	0,34	0,38	0,37	30
İtalya	0,31	0,35	0,35	0,34	27
Japonya	0,30	0,32	0,32	0,33	24
Kore	..	..	0,31	0,31	20
Lüksemburg	0,25	0,26	0,26	0,29	11
Meksika	0,45	0,52	0,47	0,48	33
Hollanda	0,27	0,30	0,28	0,29	14
Y.Zelanda	0,27	0,34	0,34	0,33	25
Norveç	0,22	0,24	0,28	0,25	3
Polonya	..	..	0,35	0,31	18
Portekiz	..	0,36	0,39	0,35	29
Slovak Cum.	..	..	0,27	0,26	5
Slovenya	..	..	0,25	0,24	1
İspanya	0,37	0,34	0,32	0,32	22
İsveç	0,20	0,21	0,23	0,26	6
İsviçre	..	..	0,28	0,30	17
Türkiye	0,43	0,49	0,43	0,41	32
İngiltere	0,31	0,34	0,33	0,34	28
ABD	0,34	0,36	0,38	0,38	31
OECD Ort.	..	..	0,32	0,31	-

Kaynak: OECD Gelir Dağılımı İstatistikleri, (Çevrimiçi), <http://stats.oecd.org/index.aspx?r=720308>, Erişim Tarihi: 25.02.2013.

* Vergi ve Transfer Sonrası Gini Katsayısı.

Ek-5: OECD Ülkelerinde Kayıt Dışlıgım GSYİH İçindeki Tahmini Oranı (%)

Ülkeler	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Ort
İsviçre	8,8	8,6	8,6	8,6	8,8	8,6	8,5	8,3	8,1	8,5
ABD	8,8	8,7	8,8	8,8	8,7	8,6	8,5	8,4	8,4	8,6
Lüksemburg	10,0	9,8	9,8	9,8	9,8	9,8	9,7	9,6	9,4	9,7
Avusturya	10,0	9,8	9,7	9,8	9,8	9,8	9,8	9,6	9,5	9,8
Japonya	11,4	11,2	11,2	11,3	11,2	10,9	10,7	10,4	10,3	11
Yeni Zelanda	13,0	12,8	12,6	12,4	12,2	12,0	12,1	12,1	12,0	12,4
İngiltere	12,8	12,7	12,6	12,6	12,5	12,4	12,4	12,3	12,2	12,5
Hollanda	13,3	13,1	13,1	13,2	13,3	13,2	13,2	13,2	13,0	13,2
Avustralya	14,4	14,3	14,3	14,1	13,9	13,7	13,7	13,7	13,5	14
Fransa	15,7	15,2	15,0	15,1	15,0	14,9	14,8	14,8	14,7	15
İzlanda	16,0	15,9	15,8	16,0	15,9	15,5	15,1	15,0	15,0	15,6
Kanada	16,3	16,0	15,9	15,8	15,7	15,6	15,5	15,3	15,3	15,7
İrlanda	16,1	15,9	15,9	15,9	16,0	15,8	15,6	15,5	15,4	15,8
Almanya	16,4	16,0	15,9	16,1	16,3	16,1	16,0	15,6	15,3	16
Finlandiya	18,4	18,1	17,9	17,8	17,7	17,6	17,4	17,1	17,0	17,7
Danimarka	18,4	18,0	18,0	18,0	18,0	17,8	17,6	17,0	16,9	17,7
Slovak Cum.	18,9	18,9	18,8	18,6	18,3	18,1	17,6	17,2	16,8	18,1
ek Cum.	19,3	19,1	18,9	18,8	18,7	18,4	17,8	17,3	17	18,4
Norveç	19,2	19,1	19,0	19,0	19,0	18,5	18,5	18,2	18,0	18,7
İsveç	19,6	19,2	19,1	19,0	18,7	18,5	18,6	18,2	17,9	18,8
Şili	19,9	19,8	19,6	19,6	19,4	19,1	18,9	18,7	18,5	19,3
Belçika	22,7	22,2	22,1	22,0	22,0	21,8	21,8	21,4	21,3	21,9
İsrail	22,7	21,9	22,3	22,7	22,7	22,1	21,8	21,2	20,7	22
İspanya	23,0	22,7	22,4	22,4	22,4	22,5	22,4	22,4	22,2	22,5
Portekiz	23,0	22,7	22,6	22,7	23,0	23,1	23,3	23,2	23,0	23
Slovenya	27,3	27,1	26,7	26,6	26,4	26,2	25,8	25,3	24,7	26,2
Kore	28,2	27,5	27,2	26,9	26,8	26,5	26,3	25,9	25,6	26,8
İtalya	27,8	27,1	26,7	26,8	27,0	27,0	27,1	26,9	26,8	27
Polonya	27,7	27,6	27,7	27,7	27,5	27,3	26,9	26,4	26,0	27,2
Macaristan	25,4	25,1	24,8	24,5	24,4	24,1	24	23,7	23,7	27,4
Yunanistan	28,5	28,7	28,2	28,0	27,4	27,1	26,9	26,4	26,5	27,5
Meksika	30,8	30,1	30,3	30,4	30,5	30,1	29,9	29,2	28,8	30
Estonya	-	32,7	32,4	32,0	31,4	31,1	30,5	29,8	29,5	31,2
Türkiye	32,7	32,1	32,8	32,4	31,8	31	30	29,5	29,1	31,3

Kaynak: Dünya Bankası, Kayıt dışılık Araştırmaları, (evrimii),

http://econ.worldbank.org/external/default/main?pagePK=64165259&theSitePK=478060&piPK=64165421&menuPK=64166093&entityID=000158349_20101014160704, Erişim Tarihi: 05.04.2013.