

Azerbaycan'da Petrol Dışı Vergi Sisteminin Gelişimi ve Reform Önerileri

Ali Çelikkaya*

Öz

Azerbaycan 1991 yılında bağımsızlığını kazanmasının ardından, vergi sisteminde büyük bir gelişme göstermiş ve 1998 yılının ortalarında eski Sovyetler Birliği ülkeleri arasında oldukça iyi bir konuma gelmiştir. Ancak ülke ekonomisinin petrol gelirlerine olan bağımlılığı devam etmektedir ve petrol dışı vergi gelirleri potansiyelin oldukça altında bir seyir izlemektedir. Kısa dönemde; istisnaların azaltılması suretiyle vergi matrahının genişletilmesi, özel rejimlerin aşamalı olarak kaldırılması ve vergi idaresinin güçlendirilmesi, vergi gelirini artıracak ve ülkenin petrol gelirlerine olan bağımlılığını azaltacaktır. Bu şekilde vergi matrahı genişletildikten ve vergi gelirleri potansiyele yaklaştırıldıktan sonra orta dönemde; vergi sisteminin basitleştirilmesi, tek ve aynı oranlı bir gelir ve kurumlar vergisi uygulamasına geçilmesi faydalı olacaktır.

Anahtar Kelimeler

Azerbaycan, petrol dışı vergi gelirleri, eski Sovyet ülkeleri, Laf-fer eğrisi, dolaysız vergiler, dolaylı vergiler, mali sistem

1. Giriş

Eski Sovyetler Birliği ülkelerinde 1990'ların başlarından itibaren piyasa ekonomisine geçişin başlaması ile birlikte değişen ekonomik ve politik koşullar; ticaretin bozulmasına, endüstriyel üretimin ve Gayrisafi Yurt İçi Hasılanın (GSYİH) önemli ölçüde azalmasına yol açmıştır. Kamu harcamalarının ciddi anlamda azalması ile birlikte, üretim ve vergi gelirleri hızlı bir şekilde azalmış, bu ülkelerin çoğunda mali dengesizlik ve beraberinde

* Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Eskişehir / Türkiye
acelikka@ogu.edu.tr

makroekonomik istikrarsızlık baş göstermiştir. Fiyatların ve ödeme yöntemlerinin serbestleştiği, kamu teşebbüslerinin özelleştirildiği ve özel sektörün GSYİH içindeki payının arttığı bu yeni dönemde, Sovyetler Birliği'nden miras kalan ve ağırlıklı olarak ciro ve kar vergilerinden oluşan eski vergi sistemlerinin (Martinez ve McNab 2000: 273) uygulanması imkansızlaşmış ve vergi sistemlerinde hem yasal hem de idari reform gereği ortaya çıkmıştır.

Söz konusu ülkelerinin tamamında vergi reformları; kişisel gelir ve kurumlar vergisi, özel tüketim vergisi ve daha sonra ciro vergisinin yerini alan katma değer vergisine (KDV) geçilmesi ile başlanmış ve 1990'lı yılların ortalarından itibaren söz konusu vergiler bu ülkelerin çoğunda uygulanmaya başlanmıştır (Stepanyan 2003: 26-29). Her ne kadar bu reformlar başlangıçta diğer ülkelerin bir kopyası niteliğinde olsa da, sonraki aşamalarda oldukça farklılaşmıştır. Bunun güzel örneklerinden biri Azerbaycan'dır.

Azerbaycan, bağımsızlığını kazandığı 1991 yılından itibaren neredeyse sıfırdan başlayarak yeni bir vergi sistemi kurmaya başlamış ve kısa sürede Eski Sovyet ülkeleri arasında oldukça iyi bir konuma gelmiştir. Literatürde Azerbaycan vergi reformları ile ilgili çalışmalar daha çok Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından hazırlanan raporlardan ibarettir (bk. IMF 2011a, Koeda ve Krameranko 2008, Cemile 2009, Zermeno 2008, Stephanyan 2003). Bunun yanında az sayıda da olsa diğer bir takım çalışmalar da (bk. WB 2012a, CESD 2011, Günter ve Jindar 2009, Ay ve Musayev 2007) mevcuttur. Ancak bu çalışmalar çoğunlukla 2008 yılında başlayan küresel finansal krizin etkilerini yansıtmamakta ve kriz sonrası yaşanan gelişmeleri dikkate almamaktadır. Oysaki Azerbaycan küresel kriz sonrasında; dolaysız vergi oranlarını önemli ölçüde indirmiş, vergi ve gümrük idarelerinde başlayan reform sürecini devam ettirmiştir. Bu sayede Dünya Bankasının iş yapma kolaylığı sıralamasında oldukça iyi bir konuma (vergi ödeme kolaylığı hariç) gelmiştir. Bununla birlikte ekonominin petrol gelirlerine olan bağımlılığı devam etmektedir. Gelecek on yıllık süreçte petrol üretiminin azalacağı gerçeğinden hareketle, orta vadede petrol dışı mali pozisyonun sürdürülebilmesi için (IMF 2012a: 8) petrol dışı vergi gelirlerinin artırılması büyük önem arz etmektedir. Petrol dışı vergi sisteminin en temel sorunu vergi gelirlerinin potansiyelin oldukça altında olmasıdır. IMF'nin tahminlerine göre KDV'de yaşanan tahmini kayıp potansiyel gelirin yaklaşık %31'i civarındadır. Benzer durum kurumlar vergisi için de söz konusudur. Dünya Bankası'na göre Azerbaycan'da kayıt dışı ekonomi ve yaygın nakit kullanımının etkisi ile yasal kurumlar vergisi oranındaki

sapma bölge ülkelerine kıyasla oldukça yüksektir. Bu da kurumlar vergisi matrahını aşındırmaktadır.

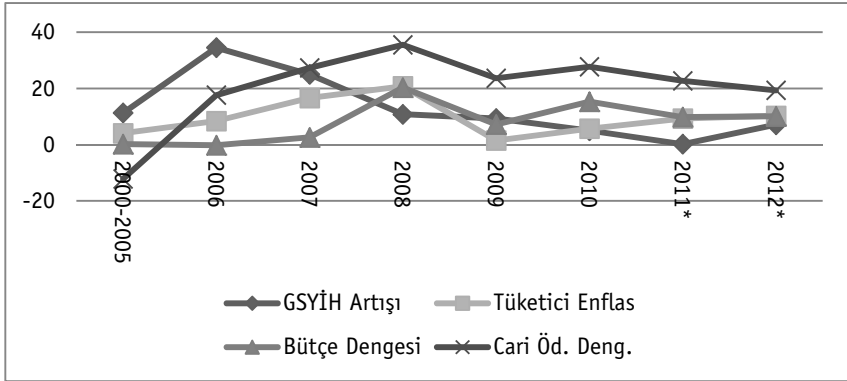
Vergi sistemine ve idaresine ilişkin bu sorunların acilen çözüme kavuşturulması, böylece ekonominin petrol gelirlerine olan bağımlılığının azaltılması gerekmektedir. Bu çalışmada petrol dışı vergi gelirlerinin potansiyele yaklaştırılması için kısa ve orta vadede yapılması gereken vergi reformları üzerinde durulacaktır. Bu yapılırken de başta Azerbaycan'ın sosyoekonomik bakımdan bir küme oluşturduğu Orta Asya Türk Cumhuriyetleri olmak üzere (bk. Gürbüz ve Karabulut 2009) diğer Eski Sovyet ülkelerinin vergi sistemleri göz önünde bulundurulacaktır. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde; ülkenin ekonomik performansı, iş yapma ve vergi ödeme kolaylığı, petrol dışı vergi sisteminin temel sorunları ve Laffer teoremi bağlamında bir takım öneriler yer almaktadır.

2. Ekonomik Performansın Gelişimi

Azerbaycan 1991 yılında bağımsızlığını kazanmasının ardından yaşadığı ciddi ekonomik daralmanın sonrasında, 1998 yılından itibaren hızlı bir ekonomik büyüme sürecine girmiş ve 2000 yılından itibaren istikrarlı bir büyüme seviyesine ulaşmıştır. OECD bölgesinde yaşanan ekonomik çöküş ve Türkiye'de yaşanan finansal krize rağmen, 2001-2003 döneminde; tahminlerin (2002 Londra Konferansında %8,5'lik bir büyüme tahmin edilmiştir) ve bağımsız devletler topluluğu ortalamasının (%7) üzerinde bir büyüme (%10,5) gerçekleştirmiştir. Bu aynı zamanda bağımsız devletler topluluğu içerisinde Ermenistan'dan (%12,9) sonraki en yüksek büyüme oranı olmuştur (IMF 2004: 7-8). 2003 yılında başlayan petrol krizine rağmen büyüme devam etmiş ve 2006-2008 döneminde ortalama %13 olarak gerçekleşmiştir. Her ne kadar 2009 yılında yaşanan küresel krizin etkisiyle büyüme düşse de, uygulanan mali teşvik ve sabit döviz kuru politikaları sayesinde %3'ün altına inmesi önlenmiştir. Böylece ülke küresel finansal krizinden ciddi bir zarar görmeden çıkmayı başarabilmiştir. 2010 yılında petrol dışı ekonomik büyüme yeniden %7,5'e yükselmiştir (IMF 2012a: 2, IMF 2011a: 1-2). Bununla birlikte petrol üretimindeki geçici kesinti nedeniyle 2011 yılı için büyüme düşük tahmin edilmiştir. Bu gerçekten (büyümenin yavaşlayacağı) hareketle; petrol dışı ekonominin güçlendirilmesi ve dışa açılmanın desteklenmesi gereklidir¹. Bu sayede petrol fiyatlarındaki dalgalanmaların ve ticarete ilişkin dışsal faktörlerin etkisi minimize edilmiş olacaktır (Danninger 2005: 9).

Azerbaycan'da petrol üretiminin hızla artmaya başladığı 2000'li yılların başlarından itibaren GSYİH yılda ortalama %20'nin üzerinde artış göstermiş (bk. Şekil 1) ve kişi başına gelir 1,270 dolardan, 5.180 dolara yükselmiştir. Bu Türk Cumhuriyetleri içerisinde Kazakistan'dan sonraki en yüksek orandır². Buna paralel olarak 2001-2003 döneminde %50 olan yoksulluk oranı (günlük 2.15 dolar olan uluslararası eşighinin altındaki nüfus) 2006-2010 döneminde %9,1'e kadar düşmüştür. Bu dikkat çekici düşüştü; sosyal transferlerin ve istihdam artışının büyük etkisi olmuştur. 2001-2003 döneminde 0.36-0.37 olan Gini Katsayısı, 2010 yılında 0.33'e gerilemiştir (IMF 2010: 4, IMF 2004: 10, WB 2012: 1-2, WB 2011b: 3).

Şekil 1. Azerbaycan'ın temel ekonomik göstergeleri



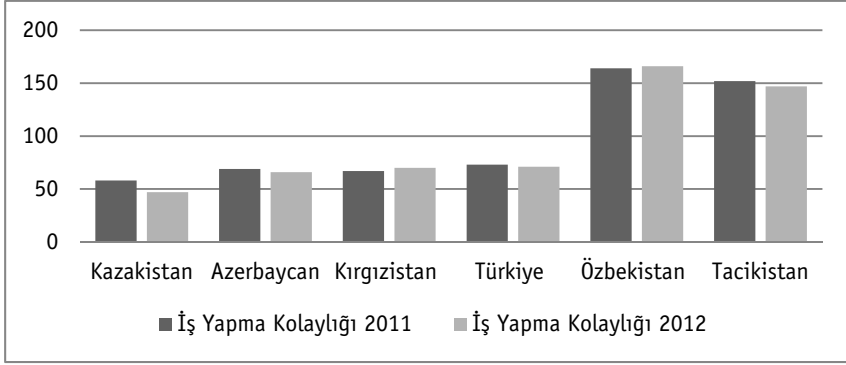
Kaynak: IMF 2011b: 79'dan derlenmiştir.

Bu olumlu gelişmelerin yanında artan harcamalar ve yükselen ücret seviyeleri enflasyonu tetiklemiştir. 2003 yılında %2,2 olan yıllık enflasyon, 2007 yılından itibaren hızlı bir yükselişe geçmiş ve 2008 yılında %20'ler seviyesine yükselmiştir. Her ne kadar sonrasında yeniden düşüşe geçse de iki haneli olma özelliğini korumaktadır (bk. Şekil 1). Enflasyonun kontrol altında tutulabilmesi için daha fazla kur esnekliğine ve orta dönemde para politikasının güçlendirilmesi ihtiyaç vardır (IMF 2011a: 1-5, IMF 2008a: 10, WB 2012: 3).

3. İş Yapma ve Vergi Ödeme Kolaylığı

Azerbaycan'da iş yaşamı son yıllarda oldukça iyileşme göstermiştir. Dünya Bankasının "İş Yapma Kolaylığı Rehberine" göre; Azerbaycan sıralamadaki yerini 2006-2011 yılları arasında 27 basamak yükseltmiştir. 2012 yılında 3 basamak daha ilerleyerek 66'ncı sraya yerleşmiştir (bk. Şekil 2). Bu Türk Cumhuriyetleri arasında Kazakistan'dan sonraki en iyi skordur ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları için olumlu bir göstergedir.

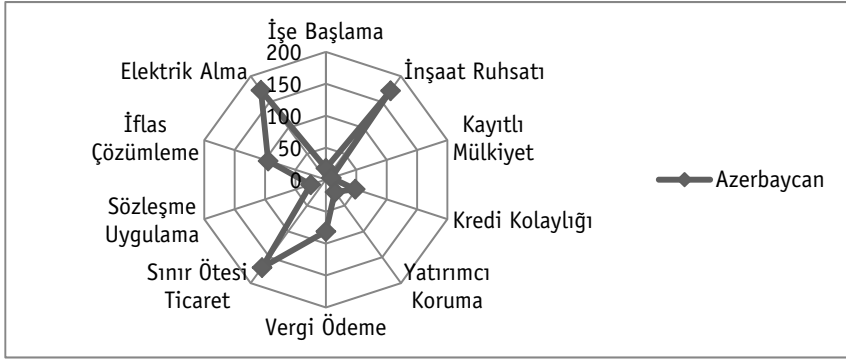
Şekil 2. Türk Cumhuriyetleri iş yapma kolaylığı (183 ülke) sıralaması (2011-2012)



Kaynak: WB 2012a, 2012b, 2012c, 2012d, 2012e, 2012f'den derlenmiştir.

Azerbaycan'da hükümet 2009 yılında işe başlamayı kolaylaştırıcı bir takım adımlar (kayıtların merkezileştirilmesi, prosedür sayısının ve işe başlama için gerekli zaman süresinin azaltılması gibi) atmış ve bu sayede Azerbaycan 2011 yılında işe başlama kolaylığı sıralamasında 18 inci sıraya yükselmiştir. Azerbaycan ayrıca; *kayıtlı mülkiyet, sözleşme uygulama ve yatırımcıyı koruma* konularında da gelişme kaydetmiştir. Buna karşılık ülkenin hala; *inşaat izinleri, sınır ötesi ticaret ve vergi ödeme kolaylığı* alanlarındaki skorları düşüktür. Orta Asya ülkelerinin genel problemi olan bu durum (bk. Ek 1) iş yapmanın maliyetini artırmakta, bölgesel ve uluslararası ticareti engellemektedir (IMF 2011: 73-75).

Ancak 2004 yılından itibaren vergi ödemelerini kolaylaştırıcı adımlar atılmış ve bu sayede vergi ödeme kolaylığı sıralamasında 2011 yılında 81'inci sıraya kadar gelinmiştir (bk. Şekil 3). Azerbaycan'da şu an firmalar yılda ortalama 18 vergi ödemesi yapmakta, bunun için 225 saat harcanmakta ve vergi ödemeleri karın yaklaşık %40'ını (eşik %32,5'dir) oluşturmaktadır. İşletmelerin uyumunu ölçen bu göstergeler Doğu Avrupa, Orta Asya ve OECD ülkelerinde oldukça farklılık göstermektedir (bk. Ek 2).

Şekil 3. Azerbaycan'da iş yapma kolaylığı göstergeleri (183 Ülke)

Kaynak: WB 2012a'dan derlenmiştir.

Azerbaycan 2007 yılında KDV ile başlayan *elektronik beyana* geçiş sürecini, 2009 yılında emlak ve arazi vergilerini de kapsayacak şekilde genişletmiştir (WB 2011a: 59, WB 2009: 108). Birçok vergilendirme faaliyetinin *otomatik* hale getirildiği bu süreçte; hem kağıt ve zaman tasarrufu sağlanmış (Günther ve Jindra 2009: 14) hem de idare ile mükellefin yakın teması azaltılmak suretiyle yolsuzluk nispeten azaltılmıştır (IMF 2012a, IMF 2011a: 1-2, IMF 2000: 4-5, WB 2012: 3, 4-5). En çok yolsuzluğun gözlemlendiği vergicilik alanında halen vergi müfettişlerine rüşvet verme oranı (rüşvet vergisi) % 43,2 civarındadır. Bu Doğu Avrupa ve Orta Asya ülkelerinin (%12,8) ve düşük-orta gelirli ülkelerin (%18,1) oldukça üzerinde bir orandır (WB 2008: 9, 13). Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün yolsuzluk endeksine göre yolsuzluk 2008 yılında 1999 yılındaki seviyesinin dörtte birine gerilemiştir. Ancak 2011 yılı itibarıyla Azerbaycan 183 ülke içerisinde 2.4 puanla (en yüksek puan 10'dur) 145 inci sırada yer almaktadır. Bu yönüyle Türk Cumhuriyetleri içerisinde nispeten iyi bir konumda olmasına rağmen³, genel yolsuzluk sıralamada oldukça kötü bir durumdadır (Transparency International 2011: 4-5).

4. Petrol Dışı Vergi Gelirlerinin Gelişimi

Azerbaycan bağımsızlığını kazanmasından ardından, fonksiyonel bir vergi sistemi kurmak için *neredeyse sıfırdan başlayarak* önemli bir gelişme göstermiş ve diğer eski Sovyet ülkeleri ile karşılaştırıldığında 1999 yılı itibarıyla, oldukça iyi bir konuma gelmiştir (bk. Tablo 1). Daha sonraki yıllarda ekonomik büyümenin ve büyük mükelleflere yönelik iyileştirici düzenlemelerin de etkisiyle 2003-2007 döneminde petrol dışı vergi gelirlerinin (sosyal güvenlik katkıları dahil) petrol dışı GSYİH'ya oranı oldukça düşük olan %19,7'ler seviyesinden⁴, %32'ye kadar yükselmiştir (Zermeño 2008: 3, WB 2009: 105). Ancak küresel kriz ile birlikte bu oran 2010 yılı itibarıyla %27,1'e gerilemiştir (IMF 2012b: 26-28).

Tablo 1. Eski Sovyet Ülkeleri: Vergi Reformlarındaki Gelişmeler (1992-1998 Ortası)¹

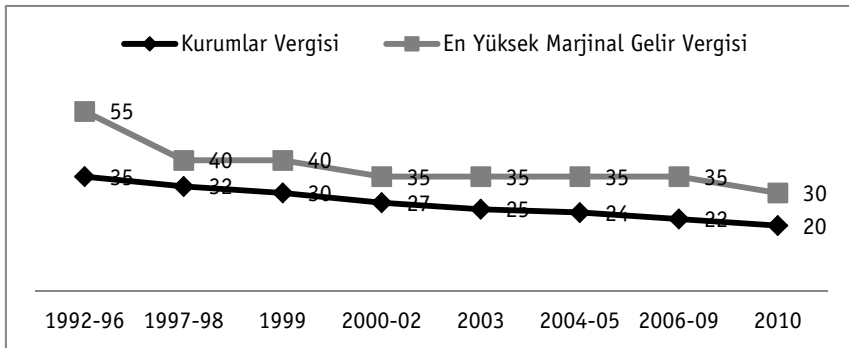
Ermenistan	2	Litvanya	1
Azerbaycan	3	Moldova	2
Beyaz Rusya	4	Rusya	4
Estonya	1	Tacikistan ²	3
Gürcistan	2	Türkmenistan	5
Kazakistan	2	Ukrayna	3
Kırgızistan	3	Özbekistan	4
Letonya	1		

1: Dereceler 1'den (en yüksek) 5'e (en düşük) kadardır.

Kaynak: Ebrill ve Havrylyshyn 1999'dan aktaran, Dbrowski ve Tomczynska 2001: 14.

Petrol dışı vergi gelirlerinin azalmasında uygulanan krizle mücadele politikalarının etkisi büyüktür. Bu sayede petrol dışı bütçe açığının artması önlenmeye çalışılmıştır. 1 Ocak 2010'dan itibaren kurumlar vergisinin oranı %22'den %20'ye ve maksimum gelir vergisi oranı; emek gelirleri için %35'den %30'a ve serbest çalışanlar için %35'den %20'ye düşürülmüştür (bk. Şekil 4). Aynı zamanda KDV eşiği; üç ayda 23,500 manattan, yıllık 150,000 manata yükseltilmiş ve istisnaların kapsamı nispeten genişletilmiştir⁵. Vergiler Bakanlığı (MOT) bunun vergi gelirlerinde 100 milyon manat kayba neden olacağını, ancak vergi uyumunu artıracığını kaydetmiştir (IMF 2012a: 8-9, IMF 2010: 4-6).

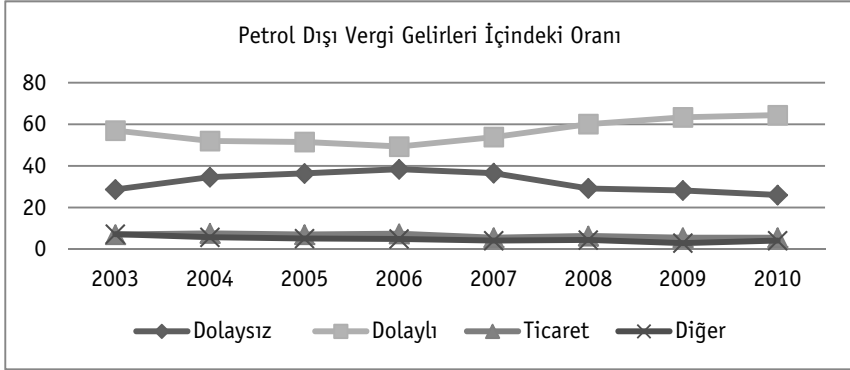
Şekil 4. Azerbaycan'da gelir ve kurumlar vergisi oranlarının gelişimi (1992-2012)



Kaynak: http://www.taxes.gov.az/?name=statistika&lang=_eng (20.02.2012).

Toplam vergi gelirlerinin *dolaylı ve dolaysız vergiler* arasındaki dağılımına bakıldığında; Azerbaycan'da dolaylı vergilerin toplam petrol dışı vergi gelirleri içindeki payı 2003-2004'de yaklaşık %50 iken, 2009-2010'da %65'e yükselmiştir (bk. Şekil 5). Buna karşılık dolaylı vergiler içerisinde KDV'nin payı 2003 yılında yaklaşık %43 iken, 2007 yılında %35'e gerilemiştir (bk. Şekil 7). Hatta 2006 yılında diğer petrol üreticisi eski Sovyet ülkelerinin bile altında kalmıştır (WB 2009: 104). Bunda özellikle 2004-2006 aralığında gözlenen KDV kaçakçılığının ve KDV matrahının, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından daha yavaş artmasının büyük etkisi olmuştur (Zermeno 2008: 6). Her ne kadar KDV'nin vergi gelirlerini artırmanın ve diğer vergilere kıyasla kaçakçılığı azaltmanın en etkili aracı olduğu genel kabul görse de (bk. Keen ve Smith 2007: 3, Çelikkaya 2011a: 86-90), son yıllarda tüm Avrupa'da olduğu gibi⁶ Azerbaycan'da da KDV kaçakçılığı ciddi bir sorun haline gelmiştir (IMF 2008b: 7). Bu, maliyetli istisna sistemi, idarenin zayıflığı ve kayıt dışı ekonomi ile birleşince, petrol dışı vergi gelirleri potansiyelin altında kalmıştır (IMF 2007: 17).

Şekil 5. Azerbaycan'da dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin gelişimi



Kaynak: IMF 2012a: 11'den derlenmiştir.

IMF tarafından yapılan yakın tarihli bir çalışmada KDV' de yaşanan kayıp (potansiyel ve gerçek gelir arasındaki fark) 2007 yılı için potansiyel gelirin yaklaşık %31'i olarak hesaplanmıştır. Bunun nedenlerinden biri *maliyetli istisna* sistemidir. 2004 yılında istisnaların toplam matraha oranı %3 iken, bu oran 2006 yılında %29'a yükselmiştir. Bir diğer neden de *vergi idaresinin zayıflığıdır*. Vergi idaresinden kaynaklanan gelir kaybının petrol dışı GSYİH'ya oranı 2006 yılında %2,4 ve 2007 yılında %0,6 olarak tahmin edilmiştir (Zermeno 2008, Tablo 4, IMF 2007b: 17). Benzer durum kurumlar vergisi için de söz konusudur. Dünya Bankasının 2011 yılı iş yapma rehberine göre Azerbaycan'da standart ve olması gereken oran arasın-

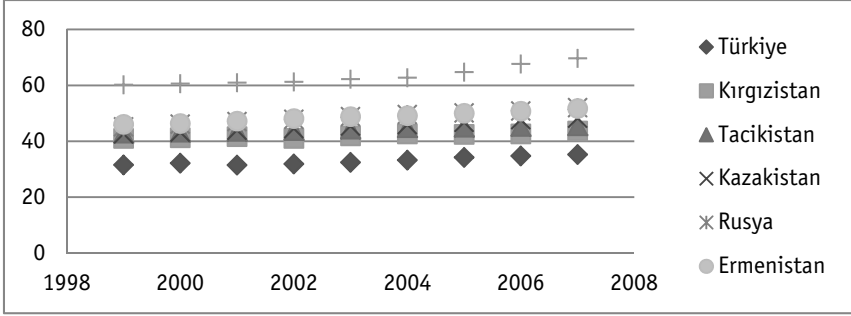
daki fark (%6 olarak tahmin edilmiştir) diğer bölge ülkelerine kıyasla oldukça açılmıştır. Kurumlar vergisi matrahındaki bu sapmanın başlıca nedenleri aşağıda görüleceği gibi yüksek kayıt dışı ekonomi ve yaygın nakit kullanımındır (IMF 2012a:11).

5. Vergi Sisteminin Temel Sorunları

Azerbaycan vergi sisteminin temel sorunlarından biri KDV kaçakçılığıdır. Ülkede KDV iadesi almak için hayali işletme kurulması oldukça yaygındır (Zermeno 2008: 7). Ayrıca kayıt/tescil prosedürleri uyumsuzluğu artırmaktadır. Bu problemlerin üstesinden gelmek amacıyla 2005-2007 yılları arasında kayıt eşiği yükseltilerek mükellef sayısı %50 oranında azaltılmış ve KDV denetimleri sıklaştırılmıştır. Ayrıca 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren bütün girdi vergilerinin devlet tarafından açılan bir banka hesabı bünyesinde oluşturulan alt hesaplar aracılığıyla ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir (Deloitte 2008: 11). Diğer yandan ithalatta yaşanan kayıp ve kaçığı önlemek için gümrükleme işlemlerinin ve ödemelerin tek merkezden gerçekleştirildiği bir sisteme geçilmiş ve gümrük idareleri ile ithalatçıların yüz yüze görüşmeleri mümkün olduğunca azaltılmıştır.

Vergi sisteminin bir diğer sorunu istisnaların ve özel rejimlerin çokluğu- dur. Vergi sistemi hala geniş istisna yükü altındadır ve bu sebeple KDV matrahı önemli ölçüde aşmıştır. Nitekim yukarıda ifade edildiği gibi istisnaların toplam matraha oranı 2004-2006 aralığında %3'den %29'a yükselmiştir. Uygulanan ayrıcalıklı rejimler, özellikle hidrokarbon sektöründe faaliyet gösteren işletmeleri üretim anlaşmaları (PSAs) yapmaya ve iş ortaklıkları (JVs) kurmaya teşvik etmekte ve bu sayede üreticilerden KDV oranı sıfır olan girdi alabilme imkanı sağlamaktadır. Bütün bunlar vergi sisteminin bütünlüğünü tehdit etmekte ve gönüllü uyumu güçleştirmektedir (Zermeno 2008: 7-10, Deloitte 2008: 6).

Vergi sisteminin bir önemli sorunu da kayıt dışı ekonomidir. Schneider vd. (2010) tarafından yapılan bir çalışmaya göre; Azerbaycan 151 ülke arasında kayıt dışı ekonominin en yüksek olduğu üç ülkeden⁷ biridir. Aynı zamanda bölgenin de en yüksek kayıt dışı ekonomi oranına sahiptir (bk. Şekil 6). Birçok işletmenin kayıt dışı çalışması ve ödemelerde çoğunlukla nakit tercih edilmesi, vergi matrahını aşındırmaktadır (Zermeno 2008: 7, Stepanyan 2003: 22). Kayıt dışılığın önlenmesi için; nakit dışı ödeme araçlarının yaygınlaştırılması, gönüllü uyumun artırılması, kendiliğinden beyanın teşvik edilmesi ve güveni artırıcı ölçütlerin geliştirilmesi gereklidir (bk. Çelikkaya 2011b: 53-56). Bu anlamda Vergiler Bakanlığı tarafından yürürlüğe sokulan tek merkezden kayıt sistemi, önemli bir adımdır.

Şekil 6. Bölge ülkelerinde kayıt dışı ekonominin gelişimi (1999-2007)

Kaynak: Schneider vd. 2010: 27-29'dan derlenmiştir.

Dikkat çekilen bu vergi politikası/idaresi sorunlarının acilen çözüme kavuşturulması gereklidir. Çünkü gelecek on yıllarda, petrol gelirlerinde azalma ve dolaysız vergilerde bir çözülme öngörülmektedir. Dünya Bankası tahminlerine göre, petrol ve gaz rezervleri gelecek on yılda önemli ölçüde azalacaktır (WB 2012: 1). Petrol ve gaz ile ilgili inşaat projelerini üstlenen ancak faaliyetleri sona ermeye başlayan taşeron firmalara uygulanan stopajlar sayesinde kurumlar vergisi tahsilatı artmıştır. Gelir ve sosyal güvenlik vergileri de yakın dönemde hızla yükselmiştir. Ancak geniş ölçüde kamunun ücret ve emeklilik ödemelerindeki artışın bir neticesi olan bu politikanın uzun vadede sürdürülmesi mümkün değildir. Petrol üretiminin azalmaya başlamasından önce, fiyat-ücret enflasyonu sarmalından kaçınmak ve petrol dışı mali açığı sürdürülebilir bir seviyede tutmak için, ücret ve emeklilik ödemesi şeklindeki kamu harcamalarının makul bir seviyeye çekilmesi gereklidir. Bu dolaysız vergi matrahının potansiyel büyümesini de sınırlandıracaktır (Zermeno 2008: 8).

6. Vergi Sistemine Yönelik Reform Önerileri

6. 1. Kısa Dönem Ölçüler

Kısa dönemde; istisnaların azaltılması ve özel rejimlerin aşamalı olarak kaldırılması suretiyle vergi matrahının genişletilmesi ve vergi uyumunun artırılması, vergi oranlarının değiştirilmesine gerek kalmadan, vergi gelirini artıracaktır.

Kısa dönem önerileri:

- İstisnaların maliyetinin hesaplanması, yeni istisna önerilerinin parlamentonun onayına sunulması ve bunların zaman aralığının belirtilmesi,
- Gümrük idaresinin güçlendirilmesi, gümrük idaresi ile ithalatçıların doğrudan görüşmelerinin azaltılması, kanunların özele uygulanmasından vazgeçilmesi,

- Etkin bir kendiliğinden beyan sisteminin geliştirilmesi ve gönüllü uyumun güçlendirilmesi,
- Denetimde hedefe yönelik bir risk yönetim yaklaşımı geliştirilmesi,
- Erken uyarı hizmeti sunan etkin bir kaçakçılık istihbarat ağı geliştirilmesi,
- Prosedürleri basitleştirmesi, beyan sıklığının azaltılması, uyum maliyetlerinin düşürülmesi,
- Performansın artırılması (müşteri memnuniyetini ölçülmesi gibi, çıktı raporlamanın geliştirilmesi),
- Karmaşık uyum problemlerinin (transfer fiyatlandırması ve petrol ile ilgili vergi konuları gibi), üstesinden gelmek için kapasitenin artırılması,
- Analitik amaçlar için vergi istatistiklerinin kalitesinin artırılması (Zermeno 2008: 10).

Kısa dönemde temel mükellef gruplarının uyumunu artırmak için; risk yönetiminin benimsenmesi, iş yapmak için gerekli prosedürlerin azaltması ve etkin bir kendiliğinden beyan sisteminin kurulması gereklidir.

Etkin bir kendiliğinden beyan sisteminin koşulları:

Basit vergi kanunları: Karmaşık vergi kanunları uyum maliyetlerini artırır ve uyum seviyesini düşürür. Vergi kanunlarının yatay adalete uyum olması, az sayıda istisna içermesi, basit bir oran yapısına ve uygun bir kayıt eşiği sahip olması ve küçük mükelleflere basitleştirilmiş bir şekilde uygulanması gereklidir.

Mükellef hizmetleri: İdare, uygulanan vergiler ve bunların ödeme yeri ve zamanı konularında mükellefe yardımcı olmalıdır. Mükellefler kanunlardaki önemli değişiklikler konusunda bilgilendirilmeli, bilgiye kolay ulaşmalıdır. Kanunlar vergi idaresi tarafından uygun bir şekilde yorumlanmalı ve bağlayıcı olmalıdır.

Beyan ve Ödeme: Beyannameler basit, yönergeler açık olmalı ve mükelleflere uygun yollarla ulaştırılmalıdır.

Vergi Tahsilatı: Vergi tahsilatı mümkün olduğunca hızlı olmalıdır. Borç eskidikçe, toplaması güçleşmektedir. Bu bakımdan vergi idaresinin özellikle büyük mükelleflere karşı çabuk harekete geçmesi gereklidir.

Vergi Denetimi: İdarenin yakalanma riskini artırmak için her yıl mükelleflerin makul bir yüzdesini denetleyecek kaynağa sahip olması gereklidir.

Vergi Cezaları: Cezalar kesin ve tek tip uygulanmalıdır. Kayıt ve belge düzenine uyulmaması halinde parasal olmayan cezalar (işletmenin geçici kapatılması gibi), dolandırıcılık halinde adli cezalar uygulanmalıdır.

Kararların Bağımsız Denetimi: Mükellefin vergi idaresi ile her uyumsuzluğunu idari ve yargısal yollar ile yeniden çözüme kavuşturması imkanı tanınmalıdır (Zermeno 2008: 12).

Kısa dönemde vergi ve gümrük idarelerinde modernizasyonun sürdürülmesi vergi gelirlerini artıracığı gibi, Azerbaycan'ın Dünya Ticaret Örgütü üyeliğini hızlandıracak ve yolsuzlukla mücadelede büyük katkı sağlayacaktır. En son 24 Şubat 2012 tarihinde yapılan 9 uncu görüşmede Azerbaycan'ın ticari reformları Örgütün kuralları ile uyumlu bulunmuş ve iç reformların devam ettirilmesi önerisi yinelenmiştir. Bu istikamette vergileme alanında süregelen çabalar; gelir vergisi mükelleflerinin kayıt ve denetiminde elektronik sisteme geçilmesi, gümrük idaresinin güçlendirilmesi ve Avrupa Birliği standartları ile uyumlu yeni bir gümrük kanununun kabulü üzerine yoğunlaşmıştır (IMF 2012a: 12).

6. 2. Orta Dönem Ölçüler

Orta dönemde; vergi tabanının genişletilmesi ve idari etkinliğin artırılmasının ardından, geliri potansiyele ulaştırmak, vergilemenin neden olduğu ekonomik çarpıklıkları azaltmak ve vergi sisteminde basitliği ve adaleti sağlamak amaçlarına yönelik daha geniş kapsamlı reformlara ihtiyaç vardır (Zermeno 2008: 13).

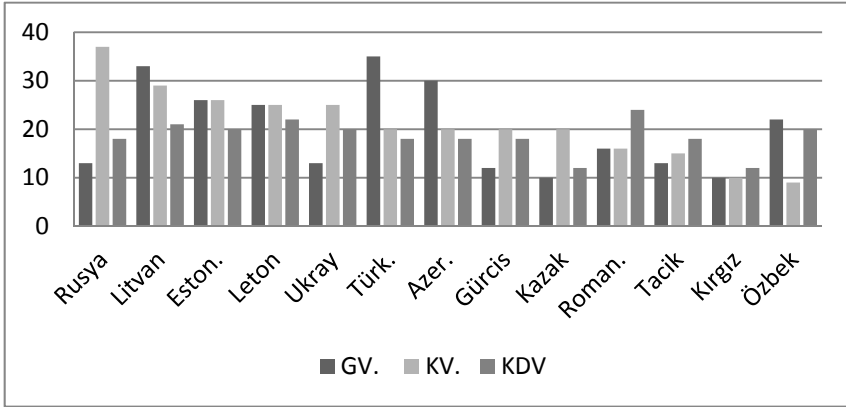
Bunun için mevcut dolaylı ve dolaysız vergi kompozisyonunun yeniden gözden geçirilmesi gerektirmektedir. Nitekim teorik açıdan bakıldığında dolaysız vergiler, dolaylı vergilere kıyasla daha adil olarak kabul edilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya 2010: 224-236). Ancak pratikte özellikle az gelişmiş ülkelerde, yüksek gelirlilere tanınan geniş istisna ve indirimler nedeniyle, dolaysız vergi matrahı aşınmakta ve adalet ölçüsünden sapılmaktadır (Stepanyan 2003: 5). Bu nedenle günümüzde dolaysız vergi yükünün düşürülmesi ve bunun yerine geniş tabanlı ve tek oranlı bir dolaylı vergi uygulanması fikri çok daha fazla taraftar bulmaya başlamıştır (bk. Çelikkaya 2011a: 93-94).

Bu teorik tartışmalardan ve vergi sisteminin genel görünümünden hareketle (bk. Şekil 5) Azerbaycan'da dolaysız vergi yükünün düşürülmesi uygun olacaktır. Dolaysız vergi oranlarının yüksekliği işletmeleri hem kayıt dışına çıkmaya hem de basitleştirilmiş sistemde kalmaya⁸ ya da düşük beyanda bulunmaya teşvik etmektedir (Zermeno 2008: 14). Her ne kadar işletmelerin kayıt dışı çalışma kararlarında; kültür, piyasaların büyüklüğü, fi-

nansman sıkıntısı ya da etik olmayan davranışlar etkili olmakla birlikte, yüksek vergi oranları da bu tercihi önemli ölçüde etkilemektedir (Günther ve Jindra 2009: 29). Bu yüzden Azerbaycan bölgesinde kişi başına kayıtlı küçük ve orta işletme sayısının en düşük olduğu ülke özelliğine sahiptir (WB 2009: xxiv).

Son yıllarda; sermayenin yüksek mobilitesi, küreselleşme süreci ve yatırımları çekmek için artan rekabet baskısı nedeniyle (Çelikkaya 2010: 36-83) kurumlar vergisi oranı önemli ölçüde indirilmiştir. Gelir vergisi oranlarında ve dilim sayısında da ciddi düşüş gerçekleşmiştir. Ancak buna rağmen Azerbaycan hâlâ bölgesinde en yüksek gelir vergisi oranına sahip üç ülkeden biridir (bk. Şekil 7) ve dilimler arası geçiş sınırı oldukça dardır⁹. Sosyal güvenlik vergileri ise bölge ülkeleri ile nispeten uyumludur¹⁰, ancak oranının yüksek olması kayıt dışı işçi istihdamını teşvik etmektedir.

Şekil 7. Bölge ülkelerinde vergi oranlarının gelişimi (2012)



Kaynak: http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_around_the_world (03.02.2012).

Dünya Bankası tarafından yapılan bir araştırmaya göre; dolaysız vergi oranlarının (sosyal güvenlik vergileri dâhil) düşürülmesi petrol dışı GSYİH'nın yüzdesi olarak vergi gelirlerini artıracaktır (bk. Tablo 2).

Tablo 2. Azerbaycan'da Vergi Oranlarının Düşürülmesinin Etkileri: Bir Örneklem

		2007	2008	2009	2010
Önerilen		Petrol Dışı GSYİH'nın Yüzdesi			
Gelir Vergisi	Tek oran (%11)	5,3	5,5	3,0	3,0
Kurumlar Vergisi	%18	3,9	4,0	4,0	3,3
Katama Değer Vergisi	Değişiklik yok	10,6	12,6	12,6	12,6
Sosyal Güvenlik V.	%20	4,9	4,2	4,0	3,2
Özel Tüketim V.	Değişiklik yok	3,6	3,1	3,1	3,1
Arazi Vergisi	Değişiklik yok	0,2	0,2	0,2	0,2
Emlak Vergisi	Değişiklik yok	0,6	0,6	0,6	0,6
Basitleştirilmiş Vergi	Değişiklik yok	0,4	0,4	0,4	0,4
Gümrük Vergisi	Değişiklik yok	1,4	1,4	1,4	1,4
Diğer	Değişiklik yok	2,1	2,3	2,2	2,2
TOPLAM		33,2	34,3	31,5	30,0

Kaynak: WB 2009: 112.

Bölgedeki bazı eski Sovyet ve Doğu Avrupa ülkesi marjinal gelir vergisi oranlarını önemli ölçüde düşürmüştü ve tek oranlı bir sistemine geçmiştir. Kişi başına gelir seviyesi, piyasa odaklı gelişme politikaları ve kurumsal gelişmeleri oldukça farklı olan bu ülkelerin büyük çoğunluğunda tek oranlı gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin oranları farklı olmakla birlikte, bir kısmında her iki verginin oranı aynıdır (bk. Tablo 3). Marjinal gelir vergisi oranlarının düşürülmesi Estonya, Rusya ve Ukrayna'da pozitif gelir etkisi doğurmuş ve vergi gelirlerinin GSYİH içindeki oranı artmıştır. Ancak bu artışta aynı zamanda birçok istisnanın kaldırılmasının ve sistemin basitleştirilmesinin büyük etkisi olmuştur. Buna karşılık Kazakistan'da 1997 yılında marjinal gelir vergisi oranlarının düşürülmesi negatif gelir etkisi yaratmış ve gelir vergisinin GSYİH içindeki oranı azalmıştır (Stepanyan 2003: 25). Dolayısıyla marjinal vergi oranlarının düşürülmesinin vergi gelirlerini artıracaklarını varsaymak (olumlu Laffer etkisi) oldukça karmaşık ve güç bir konudur. Bunun için vergi oranlarının indirilmesinin yanında vergi matrahının da genişletilmesi şarttır.

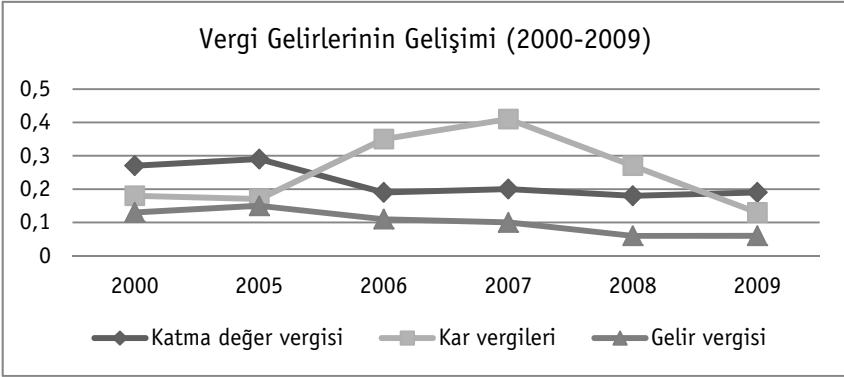
Tablo 3. Tek Vergi Sistemi Uygulayan Bölge Ülkeleri¹

Ülkeler	Kabul Tarihi	Reform sonrası GV Oranları	Reform öncesi GV Oranları (%)	Reform sonrası KV Oranları (%)	Temel indirimlerde değişim
Estonya	1994	26	16-33	26	İlımlı artış
Litvanya	1994	33	18-33	29	Önemli artış
Letonya	1997	25	25 ve 10	25	Hafif azalış
Rusya	2001	13	12-30	37	İlımlı artış
Ukrayna	2004	13	10-40	25	Artış
Slovakya	2004	19	10-38	19	Önemli artış
Gürcistan	2005	12	12-20	20	Kaldırıldı
Romanya	2005	16	18-40	16	Artış
Kazakistan	2006	10	-	20	-
Kırgızistan	2006	10	-	10	-
Ortalama		18		23	

1: Oranlar tek vergi sistemine geçildikten önce ve sonraki yıllara aittir.

Kaynak: Keen, Kim ve Varsano 2006: 15, Edizdoğan ve Çelikkaya 2010: 127.

Azerbaycan'da vergi oranlarının indirilmesinin vergi gelirleri üzerindeki gerçek etkisini (Laffer etkisi) tahmin etmek oldukça güçtür. 1992 yılında %55 olan en yüksek marjinal gelir vergisi oranı 1999 yılında %40'a ve 2010 yılında %30'a indirilmiştir. Aynı dönemde kurumlar vergisi oranının da %35'den %30'a ve daha sonra %20'ye düşürülmüştür. KDV oranı ise değişmemiştir. Bunu üzerine 2000-2005 yılları arasında gelir vergisi ve KDV hasılatı *artmış*, kurumlar vergisi hasılatı ise nispeten istikrarlı bir seyir izlemiştir. 2007-2009 yılları arasında ise tam tersine gelir ve kurumlar vergisi hasılatı ciddi anlamda *azalırken*, KDV nispeten istikrarlı bir seyir izlemiştir (bk. Şekil 8).

Şekil 8. Azerbaycan'da vergi gelirlerinin gelişimi (toplam gelir, %)

Kaynak: <http://www.maliyye.gov.az/en/node/943> (20.02.2012).

Bu manzara vergi gelirlerindeki düşüşün vergi oranlarındaki değişmeye bağlı olmadığını göstermektedir. Nitekim 1999 yılında gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesinin ardından 2005 yılına kadar vergi gelirlerinde ciddi bir düşüş gözlenmemiş, tam tersine gelir vergisi hasılatı *artmıştır* (olumlu Laffer etkisi). Buna karşılık 2005 yılından itibaren vergi oranları değişmemesine rağmen, dolaysız vergi gelirleri *düşmüştür*, dolaylı vergiler ise istikrarlı bir seyir izlemiştir. Bunda daha önce ifade edilen kayıt dışı ekonominin ve küresel kriz döneminde uygulanan mali teşvik politikalarının büyük etkisi vardır.

Dolayısıyla bölge ülkelerinde olduğu gibi Azerbaycan'da da *tek ve düşük oranlı bir gelir ve kurumlar vergisi sistemine geçilmesi* gelir potansiyeli üzerinde negatif bir etki doğurmayacaktır. Tam tersine gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin oranına (%14) ya da mevcut kurumlar vergisi oranına (%20) eşdeğer bütünleşik bir sisteminin tercih edilmesi, dolaysız vergi gelirlerini potansiyele yaklaştırılacağı gibi, bölge ülkeleri ile rekabette de büyük avantaj sağlayacaktır. Ancak bunun için vergi matrahının genişletilmesi (istisna ve indirimlerin azaltılması) ve vergi sistemini basitleştirilmesi de şarttır. IMF'ye göre bu yönde bir dolaysız vergi reformu petrol dışı GSYİH'nin yaklaşık %5-6'sı oranında bir gelir artışı sağlayacaktır (IMF 2012a: 13-14).

Dolaylı vergi sistemi ise bölge ülkeleri ile nispeten uyumludur. Ancak KDV'nin hala geniş istisna yükü altında olması matrahi önemli ölçüde aşındırmıştır. Bu ise vergi sisteminin bütünlüğünü tehdit etmekte ve gönüllü uyumu güçleştirmektedir. Vergi ayrıcalıklarının şeffaf hale getirilmesi (yararlanacak kişi ya da kurumların kamuya duyurulması gibi) bu hususta politik destek sağlayacak ve KDV matrahını genişletecektir (bk. Zerme-

no 2008: 7-10). Ayrıca KDV oranlarında yapılacak bir ya da iki puanlık bir indirim KDV kaçakçılığı ile mücadeleye ve ticaretin gelişmesine olumlu katkı sağlayacaktır.

8. Sonuç ve Değerlendirme

Azerbaycan serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecinin başlangıcından itibaren gerçekleştirdiği hızlı ve etkili vergi reformları sayesinde çok kısa sürede eski Sovyet ülkeleri arasında oldukça iyi bir konuma gelmiştir. Özellikle 2004 yılında başlatılan ve 2005 yılında devam ettirilen vergi ve gümrük idarelerinde modernizasyon çalışmaları ve ardından elektronik sisteme geçilmesi¹¹, yolsuzluk ile mücadelede büyük fayda sağlamış ve Azerbaycan 2011 yılı itibariyle Dünya Bankasının iş yapma kolaylığı sıralamasında 27 basamak birden yükselerek bölge ülkeleri arasında iyi bir konuma gelmiştir. Ancak ülke hala vergi ödeme kolaylığı sıralamasında 183 ülke arasında 81 inci sırada yer almaktadır.

Azerbaycan vergi sisteminde gözlenen temel sorunlarından biri, petrol dışı vergi gelirlerinin petrol dışı GSYİH'ya oranı son yıllarda artmakla birlikte, potansiyelin altında kalmasıdır. IMF tarafından yapılan yakın tarihli bir araştırmada KDV'de yaşanan tahmini kayıp potansiyel gelirin %31'i olarak gerçekleşmiştir. Benzer durum kurumlar vergisi için de söz konusudur. Bunun temel nedenleri maliyetli istisna sistemi ve vergi idaresinin zayıflığıdır. Bunlara bir de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü eklemek gereklidir. Petrol ve petrol dışı gelirlerin her ikisinin de gelecek on yıllık süreçte petrol dışı GSYİH'ya oranının azalacağı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, ortaya çıkacak büyük gelir açığını gidermek için; kısa dönemde istisnalar ve özel rejimlerin kaldırılması, vergi sisteminin basitleştirilmesi, özel sektörün rekabet gücünün artırılması gerekmektedir. Azerbaycan'da hala istisnaların uygulanmasında Bakanlar Kurulunun keyfi tutumu zaman zaman hissedilmektedir (IMF 2012a: 12). Bu da vergi matrahının istikrarını tehdit etmenin yanında, vergi politikası kararlarının şeffaflığını ve hesap verebilirliğini zayıflatmakta ve bütçe gelirlerini tahrif etmektedir. Kısa dönemde ayrıca vergi idaresi ve gümrük sisteminin modernizasyonuna devam edilmesi vergi gelirlerini artıracığı gibi, Azerbaycan'ın Dünya Ticaret Örgütü üyeliğini hızlandıracak ve yolsuzlukla mücadelede büyük katkı sağlayacaktır.

Vergi matrahının genişletilmesi ve istisnaların sınırlandırılmasının ardından orta dönemde yapılması gereken; *tek ve düşük oranlı bir gelir ve kurumlar vergisi sistemine geçmek*, ayrıca işverenlerin sosyal güvenlik vergisi yükünü düşürmek olmalıdır. Marjinal vergi oranlarının yüksekliği işletmeleri kayıt dışına çıkmaya ya da basitleştirilmiş vergi sistemine tabi olmaya

yönelmektedir. Son yıllarda kurumlar vergisi oranı bölge ortalamasına yaklaştırılmıştır. Ancak Azerbaycan hala bölgesinde en yüksek gelir vergisi oranına sahip ülkelerden biridir. Sosyal güvenlik vergileri ise bölge ülkeleri ile nispeten uyumlu olmakla birlikte, oranının yüksek olması kayıt dışı işçi istihdamını teşvik etmektedir.

Bölge ülkelerinden Estonya, Rusya ve Ukrayna tek ve düşük oranlı bir dolaysız vergi sistemine geçmelerine rağmen vergi gelirlerini artırmayı başaramışlardır. Ancak bunda aynı zamanda birçok istisnanın kaldırılmasının ve sistemin basitleştirilmesinin büyük etkisi olmuştur. Azerbaycan 2000'li yılların başlarından itibaren dolaysız vergi oranlarını düşürmesine rağmen, doğrudan bundan kaynaklı bir gelir kaybı yaşadığını söylemek güçtür. Dolaysız vergi gelirlerinin düşmesinde daha çok vergi sisteminin yapısından kaynaklanan sorunların ve küresel kriz döneminde uygulanan mali teşvik politikalarının etkisi olmuştur. Dolayısıyla dolaysız vergi sistemini basitleştirmek ve vergi matrahını genişletmek suretiyle tek ve düşük oranlı (%14 ve %20 oranında) bir gelir ve kurumlar vergisi sistemine geçilmesi ciddi bir gelir kaybına yol açmayacağı gibi, tersine bölgesel rekabet açısından da büyük avantaj sağlayacaktır.

Dolaylı vergiler ile ilgili olarak ise temel sorun kaçakçılık nedeniyle KDV gelirinin potansiyelin altında kalmasıdır. Ancak özellikle 2007 yılından itibaren KDV mükellefiyetinde yapılan düzenlemeler ve elektronik beyan sistemine geçilmesi ile birlikte KDV'de yaşanan kayıp ve kaçak nispeten önlenmiştir. Diğer yandan ithalatta yaşanan kayıp ve kaçakçı önlemek için gümrükleme işlemlerinin ve ödemelerin tek merkezden gerçekleştirildiği bir sisteme geçilmiş ve gümrük idareleri ile ithalatçıların yüz yüze görüşmeleri mümkün olduğunca azaltılmıştır. Dolayısıyla *özel rejimlerin aşamalı olarak kaldırılması ve istisnaların azaltılması koşuluyla*, dolaylı vergi sisteminde şu an için bir değişiklik öngörülmemektedir. Ancak ilerleyen süreçte ticaretin gelişmesi ve kaçakçılıkla etkin mücadele için vergi oranının bir ya da iki puan düşürülmesinde ayrıca yarar vardır.

Ekler

Ek 1. Türk Cumhuriyetlerinde İş Yapma Kolaylığı Göstergeleri (183 Ülke)

	İşe Başlama	İnşaat Ruhsatı	Kayıtlı Mülkiyet	Kredi Kolaylığı	Yatırımcı Koruma	Vergi Ödeme	Sınır Ötesi Ticaret	Sözleşme Uygulama	İflas Çözümleme	Elektrik Alma
Azerbaycan	18	172	9	48	24	81	170	25	95	173
Kazakistan	57	147	29	78	10	13	176	27	54	86
Kırgızistan	17	62	17	8	13	162	171	48	150	181
Tacikistan	70	177	90	177	65	168	177	42	68	178
Özbekistan	96	145	136	159	133	157	183	43	117	170
Türkiye	61	155	44	78	65	79	80	51	120	72
Bölge Ort.*	39	71	37	50	68	99	105	37	80	129
Bölge Ort.**	64	126	60	50	68	99	105	60	80	129

*Azerbaycan, Bulgaristan, İran, Türkiye, Romanya, Rusya, Ukrayna.

**Kazakistan, Kırgızistan, Tacikistan, Özbekistan, Moldova, Ukrayna, Rusya

Kaynak: WB 2012a, 2012b, 2012c, 2012d, 2012e, 2012f'den derlenmiştir.

Ek 2. Vergi Oranları ve Vergi İdaresinin Yükü Özetleri Karşılaştırması

Göstergeler	Azerbaycan	Kazak.	Kırgız.	Özbek.	Tacik.	Türkiye	ECA ¹	OECD
Ödemeler (yıllık sayı)	18	7	52	41	69	15	37	13
Zaman (yıllık saat)	225	188	210	205	224	223	302	186
Kar vergisi (%)	12,9	15,9	6.2	1,1	0,,0	17.9	9,3	15,4
Emek vergisi ve Katkıları (%)	24,8	11,2	19.5	28,2	28.5	18.8	21,7	24,0
Diğer vergiler (%)	2,2	1,6	43.4	68,1	56.0	4.4	9,5	3,2
Toplam vergi oranı (karnın %'si)	40,0	28,6	69.0	97,5	84.5	41.1	40,4	42,7

ECA: Doğu Avrupa ve Orta Asya Ülkeleri

Azerbaycan:

Vergi/ zorunlu ödemeler	Ödemeler (Sayı)	Ödeme Notları	Zaman (Saat)	Oran (%)	Vergi Matrahı	Oran (Kar, %)	Oran Notları
Sosyal güvenlik V.	12		101	22,0	Brüt ücretler	24,8	
Kurumlar Vergisi	1	Elektronik Beyan	64	20,0	Kar	12,9	
Emlak Vergisi	1	Elektronik Beyan	0	1,0	Yıllık Ortalama Vergi Değeri	2	
Faiz Vergisi	0		0	10,0	Faiz Geliri	0,3	Vergilere dahildir
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1	Elektronik Beyan	0	AZN 0,02	Motor Hacmi (m3)	0,2	
Arazi Vergisi	1	Elektronik Beyan	0	AZN 10	Arazi (m2)	0,1	
Katma Değer Vergisi	1	Elektronik Beyan	60	18	Mal ve Hizmetler	0	Dahil değildir
Akaryakıt Vergisi	1	Elektronik Beyan	0		Fiyata dahildir	0	Küçük miktar
Toplam	18		225			40,0	

Kazakistan:

Vergi/ zorunlu ödemeler	Ödemeler (Sayı)	Ödeme Notları	Zaman (Saat)	Oran (%)	Vergi Matrahı	Oran (Kar, %)	Oran Notları
Kurumlar Vergisi	1	Elektronik Beyan	75	20,0	Kar	15,9	
Sosyal Vergi	1	Elektronik Beyan	70	11,0	Brüt Ücret	11,2	
Emlak Vergisi	0	Ortaklaşa ödeme	0	1,50	Yıllık ortalama net defter değeri	1,4	

Çevre Kirliliği vergisi	0	Elektronik Beyan	0	KZT 932	Akaryakt ve çöp tüketimi	0,1	
Arazi Vergisi	1	Elektronik Beyan	0	KZT 29,95 (m2)	Arazi alanı	0,1	
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1	Elektronik Beyan	0	9MCI	Taşıma kapasitesi	0	
Akaryakt Vergisi	1		0	KZT 500 (Litre/ton)	Litre	0	Küçük miktar
Katma değer Vergisi	1	Elektronik Beyan	43	12	Katma değer	0	Dahil değildir
Toplam	7		188			28,6	

Kırgızistan:

Vergi/zorunlu ödemeler	Ödemeler (Sayı)	Ödeme Notları	Zaman (Saat)	Oran (%)	Vergi Matrahı	Oran (Kar, %)	Oran Notları
Satış Vergisi	12		0	2,00	Satışlar	35,4	
Emeklilik Fonu Katkıları	12		71	15,00	Brüt Ücret	16,9	
Servet Vergisi (Taşınmaz)	4		0	KGS 14,000	Binanın tahmini değeri	7,5	
Kurumlar Vergisi	5		60	10,00	Kar	6,2	
Sağlık Sigortası Katkıları	0	Ortaklaşa ödeme	0	2,25	Brüt ücret	2,5	
Akaryakt vergisi	1		0	KGS 2,9 (litre)	Litre sayısı	0,3	
Arazi vergisi	4		0	KGS 2,9 (m2)	Arazi alanı	0,1	

Servet Vergisi (Taşınır)	2	0	0,5	Kayıtlı değeri	0	
Katma Değer Vergisi	12	79	12,0	Katma değer	0	Dahil değildir
Toplam	52	210			69,0	

Özbekistan:

Vergi/zorunlu ödemeler	Ödemeler (Sayı)	Ödeme Notları	Zaman (Saat)	Oran (%)	Vergi Matrahı	Oran (Kar, %)	Oran Notları
Birleştirilmiş Sosyal Ödemeler	12		69	25,0	Brüt ücret	28,2	
Satışlardan Emeklilik Fonuna Katkılar	4		4	1,5	Satışlar	26,5	
Yol Fonuna Katkılar	4		4	1,5	Satışlar	26,5	
Okul Fonuna Katkılar	4		4	0,5	Satışlar	8,8	
Arazi Vergisi	4		0	Çeşitli oranlar	Arazi alanı	6	
Kurumlar Vergisi	4		66	9,0	Vergiye tabi gelir	0,6	
Altyapı geliştirme Vergisi	4		0	8,0	Kur. vergisi sonrası gelir	0,5	
Faiz vergisi	0		0	10,0	Faiz geliri	0,3	
Katma Değer Vergisi	4		58	20,0	Katma Değer	0	Dahil değildir
Su vergisi	1	Üçüncü kişi	0	Çeşit oran	Su tüketimi	0	
Toplam	41		205			97,5	

Tacikistan:

Vergi/ zorunlu ödemeler	Ödemeler (Sayı)	Ödeme Notları	Zaman (Saat)	Oran (%)	Vergi Matrahı	Oran (Kar, %)	Oran Notları
Yol vergisi	12		0	2,0	Ayar- lanmış ciro	33,3	
Sosyal vergi	12		48	25,0	Brüt ücret	28,5	
Minimum gelir vergisi	1	Nihai ödeme	0	1,0	Ciro	17,7	
Emlak Vergisi	4		0	0,96- 2,5 S	m2	3,7	
Motorlu taşıtlar vergi	1		0	Endeksin (35 SOM) 11,25'i	Araç kapasi- tesi	1,3	
Faiz vergisi	0		0	12,0	Faiz geliri	0,3	Dahil değildir
Arazi vergi	4		0	0,05 S	m2	0	
Kurumlar vergi	11	Avans ödemeli	80	15,0	Kar	0	Dahil değildir
Satış vergi	12		0	3,0	Satışlar	0	Dahil değildir
Katma Değer Vergisi	12		96	18,0	Katma değer	0	Dahil değildir
Toplam	18		225			40,0	

Türkiye:

Vergi/ zorunlu ödemeler	Ödemeler (Sayı)	Ödeme Notları	Zaman (Saat)	Oran (%)	Vergi Matrahı	Oran (Kar,%)	Oran Notları
Kurumlar vergi	1	Elektronik beyan	46	20,0	Gelir	17,9	
Sosyal güvenlik katkısı (işveren)	1	Elektronik beyan	80	14,5	Brüt ücret	16,5	

İşsizlik sigortası katkısı (işveren)	0	Ortaklaşa Ödeme	0	2,0	Brüt ücret	2,3	
Akaryakıt vergisi	1		0	Fiyata dahildir		1,4	
Servet Transfer Vergisi	1		0	1,65	Satış fiyatı	1	
Emlak Vergisi	2		0	0,2 ve 0,3 (İstanbul İki katı)	Bina ve arazini değeri (yeniden değerlendirme)	0,9	
Emlak Satışında Damga Vergisi	1		0	0,825	Satış fiyatı	0,5	
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1		0	Maktu 1,750 TL		0,4	
Faiz vergisi	0	Stopaj	0	15,0	Faiz geliri	0,4	Diğer vergilere dahildir
Çek işlemlerinden alınan vergi	1		0	3,10 TL	Çek sayısı	0,2	
Çevre vergileri	2		0	2,375 TL ve %25 ek		0	
Katma Değer Vergisi	1		97	%18, %1 ve % 8	Katma değer	0	Dahil değildir.
İlan/ Reklam Vergisi	2		0	Çeşitli oran	İlan harcamaları	0	Küçük miktar
Sözleşmelerden Damga Vergisi	1		0	0,750	İşlemin değeri	0	Küçük miktar
Toplam	15		223			41,1	

Kaynak: WB 2012a, 2012b, 2012c, 2012d, 2012e, 2012f'den derlenmiştir.

Açıklamalar

- ¹ Bu konuda Nijerya ve Suudi Arabistan birer güzel örnektir. 1970-1980 döneminde petrol ihracatı Suudi Arabistan'da 3 milyar dolardan, 100 milyar dolara, Nijerya'da 600 milyon dolardan, 25 milyar dolara çıkmıştır. Bu kamu harcamalarını (özellikle alt yapı ve sosyal refah) önemli ölçüde artırmıştır. Ancak 1980'lerin başlarında petrol fiyatlarının düşmeye başlaması ile birlikte, büyük harcamalarda kesintiye gidilmiş ve petrol dışı büyüme bundan olumsuz etkilenmiştir (Koeda ve Kramarenko 2008: 4-5).
- ² Kişi başına GSYİH 2011 yılı itibarıyla; Kazakistan'da 7,440; Türkmenistan'da 3,861; Özbekistan'da 1,280; Kırgızistan'da 880; Tacikistan'da 780 dolardır (bk. WB 2012a).
- ³ Özbekistan ve Türkmenistan 177'nci, Kırgızistan 164'üncü, Tacikistan 152'nci, Kazakistan 120'nci, Türkiye 61'inci sırada yer almaktadır (Transparency International 2011: 4-5).
- ⁴ Geçiş sürecinin başlangıcında vergi gelirlerinin düşük olmasının sebepleri; 1) üretim hacmini azalması ile birlikte verginin asıl kaynağı kar ve ücret vergilerinin önemini yitirmesi, 2) çiftçi birliklerinin özelleştirilmesi nedeniyle tarımsal üretimin düşmesi ve tahsil edilen verginin azalması, 3) vergi ödevinin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıpları, şeklinde özetlenebilir (Ay ve Musayev 2007, 49).
- ⁵ Yıllık geliri 150.000 manatı aşan tüzel ve 90.000 manatı aşan gerçek kişiler (yolcu ve kargo taşımacılığı hariç) KDV kaydı yaptırmak zorundadır. Şu an bazı tarım ürünleri, tahıl ürünleri ithalatı, ecza malzemesi, gübre, askeri malzeme, alüminyum cevheri, elektrik, bazı gıda ve kağıt maddeleri ve zirai-leasing hizmetleri KDV'den istisnadır (<http://www.taxes.gov.az>, 20.02.2012).
- ⁶ Avrupa Komisyonu 2004 yılında yayınladığı bir raporda, 2002 yılı sonunda Avrupa içi sınırların kaldırılması ile birlikte kaçakçılıktan kaynaklanan kaybın bazı AB üyesi ülkelerde net KDV gelirin %10'una ulaştığını ifade etmiştir (Keen ve Smith 2007: 3). Bu güçlükler doğal olarak KDV uygulayan ülkelerin yanında, KDV'ye geçmeyi düşünen ABD gibi ülkeleri de endişelendirmektedir.
- ⁷ Diğer iki ülke Bolivya ve Gürcistan'ın 1999-2007 ortalamaları; 68,1 ve 68,8'dir (Schneider vd. 2010: 27-29).
- ⁸ Azerbaycan'da üç aylık ciro su 22,500 AZN'nin altında olan küçük işletmeleri (bu işletmelerin %98'i Bakü'dedir) ya da ciro su 90,000 AZN'nin altında olan orta büyüklükteki işletmeleri desteklemek için %4 oranında basitleştirilmiş vergi sistemi geliştirilmiştir. Bu sisteme tabi olan işletmeler; emlak, KDV, sosyal güvenlik ve gelir vergisi ödememektedir (<http://www.taxes.gov.az>, 20.02.2012).
- ⁹ İstihdam gelirleri; 2000 manata kadar: %14, üstü (280 manat + %30), girişimcilik gelirleri: %20, faiz, kar payı, rolayt; 24.000 manata kadar: %14, üstü (3.360 manat + %30) oranında vergiye tabidir (<http://www.taxes.gov.az>, 20.02.2012).
- ¹⁰ Bölge ülkelerinde sosyal güvenlik vergisi oranları şu şekildedir: Azerbaycan: 22, Ermenistan: 7+18, Beyaz Rusya: 36, Gürcistan: 0, gelir vergisi ile birleşik olanlar; Kazakistan: 30, Kırgızistan: 29, Moldova: 29, Rusya: 26, Tacikistan: 26, Türkmenistan: 22, Ukrayna: 13, Özbekistan: 25 (WB 2009, Tablo 5.4: 107).

¹¹ Bu süreçte kültür ve dil benzerliği bulunan ve aynı zamanda bölgenin en gelişmiş vergi idaresine sahip olan Türkiye'nin uyguladığı "elektronik sistem" önemli bir referans olmuştur (Hacıbeyoğlu 2009: 3).

Kaynaklar

- Ay, Hakan ve G. Musayev (2007). "Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Azerbaycan Vergi Sistemindeki Gelişmeler ve Vergi Gelirlerinin Kamu Hizmetlerinin Finansmanındaki Yeri". *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar* 44 (508): 44-54.
- CESD (2011). "Policy Recommendations on Tax System of Azerbaijan". http://www.cesd.az/Tax_recommendation_cesd.pdf [Erişim: 05.02.2012].
- Danninger, Stephan (2005). "Revenue Forecasts as Performance Targets". *IMF Working Paper* 05/14: 1-21.
- Deloitte (2008). "Guide on Taxation and Investment in Azerbaijan". <http://www.amchamaz.org/domains/amcham/assets/file/membernews/TaxationandInvestmentGuide.pdf> [Erişim: 03.02.2012].
- Dbrowski, Marek ve M. Tomczynska (2001). "Tax Reforms in Transition Economies-a Mixed Record and Complex Future Agenda". CASE.http://www.caseresearch.eu/upload/publikacja_plik/643172_sa231.pdf [Erişim: 28.02.2012].
- Çelikkaya, Ali (2011a). "Tek Oranlı Katma Değer Vergisi Reformları Üzerine Bir Değerlendirme". *Vergi Dünyası* 362: 86-94.
- _____, (2011b). Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Vergi İdarelerinin Yapması Gerekenler ve Yeni Eğilimler Üzerine Bir İnceleme". *Vergi Sorunları* 275 (8): 50-64.
- _____, (2010). "Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme". *Maliye Dergisi* 159: 36-53.
- Edizdoğan, Nihat ve A. Çelikkaya (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Yay.
- Günther, Jutta ve B. Jindra (2009). "Investment (FDI) Policy for Azerbaijan Final Report". *Halle Institute for Economic Research*. http://www.iwh-halle.de/e/publik/internet/jrg/Report_eng.pdf [Erişim: 20.02.2012].
- Gürbüz, Mehmet ve M. Karabulut (2009). "SSCB'nin Dağılmasıyla Bağımsızlığına Kavuşan Ülkelerde Sosyo-Ekonomik Benzerlik Analizi". *bilig* 50: 31-50.
- Hacıbeyoğlu, Cemile (2009). "How to Create a World-Class Taxation System from Scratch: the Story of Tax Reform in Azerbaijan". *Doing Business Reform Case Study*. www.doingbusiness.org/-/media/.../DB09-CS-Azerbaijan.pdf [Erişim: 03.02.2012].
- IMF (2012a). "Republic of Azerbaijan: Selected Issues". *IMF Country Report* 12/6: 1-24.
- _____, (2012b). "Republic of Azerbaijan 2011 Article IV Consultation". *IMF Country Report* 12/5:1-57.

- _____. (2011a). “Republic of Azerbaijan—Concluding Statement of the 2011 Article IV Consultation Mission”. <http://www.imf.org/external/np/ms/2011/103011.htm> [Erişim: 08.02.2012].
- _____. (2011b). “Regional Economic Outlook Middle East and Central Asia”. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/reo/2011/mcd/eng/pdf/mreo1011.pdf> [Erişim: 08.02.2012].
- _____. (2010). “Public Information Notice on the Executive Board Discussion; and Statement by the Executive Director for Azerbaijan”. *IMF Country Report* 10/113: 1-40.
- _____. (2008a). “Republic of Azerbaijan: Statistical Appendix”. *IMF Country Report* 08/216: 1-30.
- _____. (2008b). “Public Information Notice on the Executive Board Discussion; and Statement by the Executive Director for Republic of Azerbaijan”. *IMF Country Report* 08/214: 1-59.
- _____. (2007). “Republic of Azerbaijan: 2007 Article IV Consultation—Staff Report; Public Information Notice on the Executive Board Discussion; and Statement by the Executive Director for the Republic of Azerbaijan”. *IMF Country Report* 07/191: 1-60
- _____. (2004). “Recent Policies and Performance of the Low-Income CIS Countries An Update of the CIS-7 Initiative”. <http://www.imf.org/external/np/oth/042304.pdf> [Erişim: 08.02.2012].
- _____. (2000). “Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) Azerbaijan Republic”. <http://www.imf.org/external/np/roscaze/fiscal.htm> [Erişim: 02.02.2012].
- Keen, Michael ve S. Smith (2007). “VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?”. *IMF Working Paper* 07/31: 1-35.
- Keen, Michael, Y. Kim ve R. Varsano (2006). “The “Flat Tax(es)”: Principles and Evidence”. *IMF Working Paper* 06/218: 1-50.
- Koeda Junko ve V. Kramarenko (2008). “Impact of Government Expenditure on Growth: The Case of Azerbaijan”. *IMF Working Paper* 115: 1-20.
- Martinez-Vazquez, Jorge ve R. M. McNab (2000). “The Tax Reform Experiment in Transitional Countries”. *National Tax Journal* 53. (2): 273-298.
- Schneider, Friedrich, A. Buehn ve C. E. Montenegro (2010). “Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007”. http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/SHADOWECONOMIES_June8_2010_FinalVersion.pdf [Erişim: 01.03.2012].
- Stepanyan, Vahram (2003). “Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union”. *IMF Working Paper* 173: 1-31.

- Transparency International (2011). Corruption Perceptions Index 2011. http://www.transparency.org/publications/publications/other/corruption_perceptions_index_2011 [Erişim: 20.02.2012].
- World Bank (2012a). Doing Business Economy Profile: Azerbaijan. http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2011/11/22/000333037_20111122023451/Rendered/PDF/652240Azerbaij00Box0361567B00PUBLIC.pdf [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2012b). Doing Business Economy Profile: Turkey. <http://www.doingbusiness.org/-/media/fpdkm/doing%20business/documents/profiles/country/TUR.pdf> [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2012c). Doing Business Economy Profile: Kazakhstan. <http://www.doingbusiness.org/-/media/fpdkm/doing%20business/documents/profiles/country/KAZ.pdf> [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2012d). Doing Business Economy Profile: Kyrgyz Republic. <http://www.doingbusiness.org/-/media/fpdkm/doing%20business/documents/profiles/country/KGZ.pdf> [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2012e). Doing Business Economy Profile: Uzbekistan. <http://www.doingbusiness.org/-/media/fpdkm/doing%20business/documents/profiles/country/UZB.pdf> [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2012f). Doing Business Economy Profile: Tajikistan. <http://www.doingbusiness.org/-/media/fpdkm/doing%20business/documents/profiles/country/TJK.pdf> [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2011a). Doing Business Making a Difference for Entrepreneurs. <http://www.doingbusiness.org/-/media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB11-FullReport.pdf> [Erişim: 07.02.2012].
- _____, (2011b). “World Bank –Azerbaijan Partnership Program Snapshot”. http://siteresources.worldbank.org/AZERBAIJANEXTN/Resources/301913-1287044230041/Azerbaijan_Snapshot.pdf [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2010). “Azerbaijan – Country Partnership Strategy For FY11-14”. http://siteresources.worldbank.org/AZERBAIJANEXTN/Resources/301913-1240322367644/6043695-1286995766829/7474932-1287411211104/full_report.pdf. [Erişim: 08.02.2012].
- _____, (2009). “Azerbaijan Country Economic Memorandum-A New Silk Road: Export-led Diversification”. *Report No. 44365-AZ*. http://siteresources.worldbank.org/AZERBAIJANEXTN/Resources/Azerbaijan_CEM_FINAL.pdf [Erişim: 20.02.2012].
- _____, (2008). “Azerbaijan Country Profile 2009”. <http://enterprisesurveys.org/-/media/FPDKM/EnterpriseSurveys/Documents/Profiles/English/azerbaijan-2009.pdf> [Erişim: 15.02.2012].
- Zermeno, Mayra (2008). “Current and Proposed Non-Oil Tax System in Azerbaijan”. *IMF Working Paper* 08/225: 1-21.

Azerbaijan's Non-Oil Tax System Developments and Reform Measures

Ali elikkaya*

Abstract

After gaining independence in 1991, Azerbaijan made significant progress in the non-oil tax system and by mid-1998, it ranked well among other former Soviet Union countries. However, the economy's dependence on hydrocarbon revenues is still continuing, and non-oil tax revenues remain quite below potential. In the short term, broadening the tax base by diminishing exemptions, phasing out special tax regimes, and reinforcement tax administration will produce more revenues and also reduce Azerbaijan's dependence on hydrocarbons. In the medium term, once the tax base has been widened and revenues are brought close to the potential, the authorities should simplify the tax system and perform single and unified personal and corporate income tax.

Keywords

Azerbaijan, non-oil tax revenues, former soviet countries, Laffer curve, direct taxes, indirect taxes, fiscal system

* Assoc. Prof. Dr., Eskişehir Osmangazi University, Faculty of Economics and Administrative Sciences – Eskişehir / Turkey
acelikka@ogu.edu.tr

Развитие нефтефтяной налоговой системы в Азербайджане и предложения по ее реформированию

Али Челиккая*

Аннотация

После обретения независимости в 1991 году в Азербайджане наблюдается значительное развитие налоговой системы и к середине 1998 года Азербайджан занял высокую позицию среди стран бывшего Советского Союза. Однако экономика страны продолжает зависеть от нефтяных доходов и налоговые доходы от нефтефтяных сфер значительно ниже своего потенциала. В краткосрочной перспективе расширение налоговой базы за счет сокращения льгот, постепенная ликвидация специальных режимов и укрепление налогового администрирования увеличат налоговые поступления и снизят зависимость страны от нефтяных доходов. После подобного расширения налоговой базы и приближения налоговых поступлений к потенциалу, в среднесрочной перспективе будет полезным упрощение налоговой системы и переход к единому и унифицированному корпоративному налогу и налогу на доход.

Ключевые слова

Азербайджан, нефтефтяные налоговые доходы, страны бывшего Советского Союза, кривая Лаффера, прямые налоги, косвенные налоги, финансовая система

* доц.док. Эскишехирский университет Османгази факультет экономики и администрирования – Эскишехир / Турция
acelikka@ogu.edu.tr