T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

# BAĞIMSIZ DEVLETLER TOPLULUĞU ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ ANALİZİ

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Orkhan İSMAYILOV**

**BURSA – 2019**

**T. C.**
**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**
**MALİYE ANABİLİM DALI**

# BAĞIMSIZ DEVLETLER TOPLULUĞU ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ ANALİZİ

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Orkhan İSMAYILOV**

**Danışman:**
**Doç. Dr. Ufuk SELEN**

**BURSA – 2019**

T. C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Bilim Dalı'nda 701512024 numaralı Orkhan İsmailov nın hazırladığı "Bağımsız Devletler Topluluğunda Vergi Yükü Analizi" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 27/09/ 2019 günü 12[30] - 14[00] saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının kabul olduğuna oy çokluğu ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Soyadı

Doç.Dr Ufuk Selen

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Dr.Öğr.Üyesi M.Ünsal SASMAZ

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof.Dr. Mircan Tokatlıoğlu

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

/09/2019

## Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum **"Bağımsız Devletler Topluluğu Ülkelerinde Vergi Yükü Analizi"** başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

27/09/2019

| | |
|---|---|
| Adı Soyadı | : Orkhan İSMAYILOV |
| Öğrenci No | : 701512024 |
| Anabilim Dalı | : Maliye |
| Programı | : Maliye |
| Statüsü | : Yüksek Lisans |

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 02/09/2019

**Tez Başlığı / Konusu: Bağimsiz Devletler Topluluğu Ülkelerinde Vergi Yükü Analizi**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 80 sayfalık kısmına ilişkin, 02/09/2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %4'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

1- Kaynakça hariç

2- Alıntılar hariç/dahil

3- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim. 02/09/2019

*** Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.**

| | |
|---|---|
| **Adı Soyadı** | : Orkhan İSMAİLOV |
| **Öğrenci No** | : 701512024 |
| **Anabilim Dalı** | : Maliye |
| **Programı** | : Maliye Teorisi |
| **Statüsü** | : ☒ Y.Lisans ☐ Doktora |
| **Danışman** | : Doç Dr. Ufuk Selen |

# ÖZET


| | |
|---|---|
| Yazar Adı ve Soyadı | : Orkhan İsmayılov |
| Üniversitesi | : Bursa Uludağ Üniversitesi |
| Enstitüsü | : Sosyal Bilimler |
| Ana Bilim Dalı | : Maliye |
| Bilim Dalı | : Maliye |
| Tezin Niteliği | : Yüksek Lisans |
| Sayfası | : 97 |
| Mezuniyet Tarihi | : …../ / 2019 |
| Tez Danışmanı | : Doç. Dr. Ufuk SELEN |



Vergi, kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak ve/veya içerisinde bulunan koşulların gerektirdiği sosyal ve ekonomik koşulların gerektirdiği önlemleri almak amacıyla devlete yapılan nakti, nihai, karşılıksız ve zorunlu ödemeler biçiminde tanımlanabilir. Verginin nakti, nihai, karşılıksız ve zorunlu ödemeler olması mükelleflerin ödeme güçlerini olmsuz olarak etkilemektedir. Bu olumsuz etki vergi yükü veya vergi baskısı olarak tanımlanmakta ve matematiksel olarak farklı biçimlerde ölçülebilmektedir.

Vergi yükü veya baskısı ülkelerin gelişmişlik düzeylerine ve sahip oldukları siyasal ve ekonomik sistemlere bağlı olarak değişebilmektedir. Esas olarak vergi kapitalist ekoomik sistemde karşı karşıya kalınan bir olgudur. Bu nedenle vergi yükü analizleri kapitalist ekonomik sistemi benimsemiş ülkeleri için geçerlidir. Buradan harekelte 1995 yılı sonrası sosyalise ekonomik sistemden kapitalist ekonomik sisteme geçen ve siyasal, sosyal ve ekonomik dönüşüm süreci içinde olan Bağımsız Devletler Topluluğu ülkelerinin vergi yapıları ve vergi yüklerinin analizi bu çalışmanın konusunu olarak belirlenmiştir. Çalışmada, sosyalist ekonomik sistemden miras alınan eonomik yapının BDT ülkelerinin vergi yüklerini nasıl etkilediği sorusunun cevaplanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda "ülkelerin sahip olduğu doğal

kaynak zenginliği ve sermaye birikim düzeyi ülkelerin vergi yapılarını ve yüklerini doğrudan etkilemektedir" hipotezinin doğrulanmasına çalışılmıştır.

Çalışmada, doküman analizine dayanan nitel veri toplama yönteminden yararlanılmış ve ayrıca ikincil veri kaynaklarından elde edilen makroekonomik büyüklüklerden yararlanılmıştır. Çalışma sonunda ülkerin sahip olduğu doğal kaynak yapısı veri yapısı ve yükünü doğrudan belirlemektedir. Aynı zamanda sermaye birikim düzeyide vergi yapısını belirleyen diğer bir faktör olduğu gözlenmiştir.

**Anahtar Kelimeleri:** Vergi, Vergi Yükü, Bağımsız Devletler Topluluğu, Sermaye birikimi

## ABSTRACT


| | |
|---|---|
| Author Name and Surname | : Orkhan İSMAİLOV |
| University | : Bursa Uludag University |
| Institute | : Social Since |
| Department of Science | : Publıc Finance |
| Discipline | : Publıc Finance |
| Kuality of Thesis | : Master |
| Page | : 97 |
| Date of graduation | : / / 2019 |
| Thesis advisor | : Doç. Dr. Ufuk SELEN |



Tax can be defined as cash, final, unpaid and compulsory payments made to the government in order to finance public services and / or take the measures required by the social and economic conditions required by the circumstances. The fact that the tax is cash, final, unpaid and compulsory payments affects the taxpayers' ability to pay. This negative impact is defined as a tax burden or tax pressure and can be measured mathematically in different ways.

The tax burden or pressure may vary depending on the level of development and political and economic systems of countries. Tax is essentially a phenomenon faced in the capitalist economic system. Therefore, tax burden analyzes are valid for countries that have adopted the capitalist economic system. In this study, the analysis of tax structures and tax burdens of the Commonwealth of Independent States countries, which passed from the socialized economic system to the capitalist economic system after 1995 and in the process of political, social and economic transformation, was determined as the subject of this study. The aim of the study is to answer the question of how the economic structure inherited from the socialist economic system affects the tax burdens of CIS countries. In this context, the hypothesis that doğal the richness of natural resources and the capital accumulation level of the countries directly affects the tax structures and burdens of the countries çalış was tried to be confirmed.

In this study, a qualitative data collection method based on document analysis was utilized and macroeconomic variables obtained from secondary data sources were used. At the end of the study, the natural resource structure of the countries directly determines the data structure and burden. At the same time, it is observed that it is another factor determining the tax structure at the level of capital accumulation.

**Kaywords:** Tax, Tax Burden, Commonwealth of the Independent States, Capital Accumulation

## İÇİNDKİLER

**ÖZET ……..…….... V**

**ABSTRACT……... Vİİ**

**KISALTMALAR ..... Xİİ**

**İÇİNDEKİLER .....……. Xİ**

**GİRİŞ……...…….....……..1**

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**VERGİ YÜKÜ KAVRAMI VE TÜRLERİ**

**1.1. Vergi Tanımı Ve Vergi Yükü Kavramı..... 5**

1.1.1. VERGİ TANIMI VE GELİŞİMİ ..... 5

1.2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI ..... 9

**1.2. Vergi Yükü Türleri ..... 15**

1.2.1. MALİ AÇİDAN VERGİ YÜKÜ..... 17

1.2.1.1. Kişisel (Bireysel) Vergi Yükü ..... 19

1.2.1.2. Objektiv Vergi Yükü..... 20

1.2.1.3. Subjektiv Vergi Yükü ..... 21

1.2.1.4. Sektorel Vergi Yükü ..... 24

1.2.1.5. Bölgesel Vergi Yükü..... 25

1.2.2. İKTİSADİ AÇİDAN VERGİ YÜKÜ: AŞIRI VERGİ YÜKÜ ..... 26

1.2.2.1. Makro Etkiler Aşısından İktisadi Vergi Yükü ……26

1.2.2.1. Makro Etkiler Aşısından İktisadi Vergi Yükü ……...…...34

## İKİNCİ BÖLÜM

## VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ VE MÜKELLEF DİRENCİ

**2.1. VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ ..... 37**

2.1.1. VERGİLERİN GELİR ETKİSİ ..... 41

2.1.2. VERGİLERİN İKAME EKTİSİ ..... 42

**2.2. VERGİ YÜKÜ KARŞISINDA MUKELLEF DİRENCİ BİÇİMLERİ ..... 44**

2.2.1. VERGİ YÜKÜNÜN HUKUKİ AÇIDAN GÖSTERİLEN DİRENÇ BİÇİMLERİ ..... 49

2.2.2. VERGİ YÜKÜNÜN İKTİSADİ AÇIDAN GÖSTERİLEN DİRENÇ BİÇİMLERİ ..... 52

2.2.3. VERGİ YÜKÜNE SİYASAL AÇIDAN GÖSTERİLEN DİRENÇ BİÇİMLERİ ..... 55

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## BDT ÜLKELERİNİN VERGİ YAPISI VE VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

**3.1. BDT ÜLKELERİNİN GENEL EKONOMİK GÖRÜNÜMLERİ VE VERGİ YAPILARI ..... 58**

3.1.1. BDT ÜLKELERİNİN GENEL EKONOMİK GÖRÜNÜMLERİ..... 58

3.1.1.1. Ekonomik Entegrasyon Olarak BDT'nin Oluşumu ..... 58

3.1.1.2. BDT Ülkelerinin Ekonomik ve Mali Göstergeleri..... 62

3.1.2. BDT ÜLKELERİNİN VERGİ YAPISI HAKKINDA ..... 67

**3.2. BDT ÜLKELERİNİN VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI ..... 72**

3.2.1. OBJEKTİF VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI ..... 72

3.2.2. SERMAYE GELİRLERİ VE TÜKETİM VERGİLERİ KAYNAKLI VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI..... 73

**SONUÇ ..... 78**

**KAYNAKÇA ..... 80**

## TABLOLAR

Tablo 1. BDT Ülkelerinin KBMG Karşılaştırması (2010-2018) 62

Tablo 2. BDT Ülkelerinin Kamu Nihai Tüketim Harcamalarının Karşılaştırması (GSYH %) 63

Tablo 3. BDT Ülkelerinin GINI İndeksi Karşılaştırması (2010-2018) 64

Tablo 4. BDT Ülkelerinde Sermaye Birikimi (% GSYH) (2010-2018) 65

Tablo 5. BDT Ülkelerinde Hane Halkı Kişi Başına Tüketim Harcaması Artışı (Yıllık %) 66

Tablo 6. BDT Ülkelerinin Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranı (2010-2018) 73

Tablo 7. BDT Ülkelerinde Sermaye Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Kamu Gelirine Oranı 74

Tablo 8. Bazı BDT Ülkelerinde İhracat Vergilerinin Toplam Kamu Gelirine Oranı 75

Tablo 9. BDT Ülkelerinden Alınan Tüketim Vergilerinin Toplam Kamu Gelirine Oranı (%) 76

Tablo 10. BDT Ülkelerinden Sermaye ve Tüketim Vergilerinin Toplam Kamu Gelirine Oranı (2010-2017 %) 77

## KISALTMALAR

| **Kısaltma** | **Bibliyografik Bilgi** |
|---|---|
| BDT | Bağımsız Devletler Topluluğu |
| GSYH | Gayri Safi Yurtiçi Hasıla |
| KDV | Katma Değer Vergisi |
| OPEC | Petrol İhrac Eden Ülkeler Organizasyonu |
| ABD | Amerika Birleşmiş Devletleri |
| OECD | Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü |
| HDI | Human Development Indeh |
| AB | Avrupa Birliği |
| CCCTB | Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Bankası |
| IMF | Uluslararası Para Fonu |
| ÖTV | Özel Tüketim Vergisi |
| SSCB | Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği |
| KBMG | Kişi Başına Milli Gelir |

# GİRİŞ

Vergi devletin bir gereği olarak toplumdan alınan hizmet bedeli olara tanımlanabilir, birey açısından ise toplu halde yaşamayı zorunlu kılan kamusal hizmetlerin bedeli olarak devlete ödenen paraları ifade etmektedir. Vergi, kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak ve/veya içerisinde bulunan koşulların gerektirdiği sosyal ve ekonomik koşulların gerektirdiği önlemleri almak amacıyla devlete yapılan nakti, nihai, karşılıksız ve zorunlu ödemeler biçiminde tanımlanabilir. Her nasıl tanılanırsa tanımlansın birey tarafından devlete yapılan bu ödemeler bireyin mülkeyetinde azalmaya neden olmaktadır. Verginin nakti, nihai, karşılıksız ve zorunlu ödemeler olması mükelleflerin ödeme güçlerini olmsuz olarak etkilemektedir. Aynı zamanda vergi bireyin hangi ekonomik faaliyeti ne düzeyde yapacağını da belirleyebilmektedir. Bu olumsuz etkiler vergi yükü veya vergi baskısı olarak tanımlanmakta ve matematiksel olarak farklı biçimlerde ölçülebilmektedir.

Verginin mükellef üzerinde oluşturduğu maliyetlerin toplamı vergi yükü adlanmaktadır. Mali açıdan vergi yükü, ödenen verginin gelire oranı olarak tanımlanmaktadır. Objektif vergi yükü olarak tanımlanan bu vergi yükü gelir ve vergi tanımı bazı unsurların dahil edildiğ farklı vergi yükü tanımlarına imkan sağlamaktadır. Örneğin, sigorta prim paylarının vergi tanımı içinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği vergi yükü hesaplamasında önemlidir. Sigorta prim paylarının dahil edilmesi halinde vergi yükü daha fazla hesaplanacaktır. Dahil edilmesi halinde hesaplanan vergi yükü saf vergi yükü olarak tanımlanacaktır. Bu ve benzeri husular dikkate alınarak farklı vergi yükü tanımlamaları vermek mümüküdür.

Vergi, mali açıdan olduğu kadar iktisadi açıdan da bir yüktür. Birey verginin doğurduğu maliyetlerden kurtulma isteği ile vergiye karşı farklı dirençler geliştirebilmektedir. Birey vergi değişikliklerinden etkilenerek ekonomik faaliyetlerinde bazı değişikliklere gidebilmektedir. Bireylerin vergi yüküne karşı gösterdikleri reaksiyonlar farklı biçimlerde olabilir. Bunlar; ekonomik faaliyetlerin yasalar çerçevesinde gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin verginin vergiyi doğurmayacak bir alanda icra edilmesi veya hiç icra edilmemesi şeklinde olabilmektedir. Terminolojik olarak ilk reaksiyon “vergi kaçakçılığı” biçiminde tanımlanırken,

ikincisi "vergiden kaçınma olarak tanımlanmaktadır. Vergiye karşı iktisadi reaksiyonların yanında siyasal reaksiyonlarda gelişebilmektedir. " " İngiltere'de kralın harcama ve gelir toplama yetkilerini kısıtlayan ve 1215 yılında kıral ve halk temsilcileri arasında imzalanan "*Büyük Özgürlükler Sözleşmesi*" (Magna Carta Libertatum) ile başlayan süreçte vergiye bağlı farklı siyasal gelişmeler yaşanmıştır. Siyasal tepikiler "*verginin reddi*" ve "*vergi grevi*" olarak kendini gösterebilmektedir. Örneğin, 2018 yılında Fransa'da yaşanan *sarı yelekliler grevi* esasen aşırı vergi yüküne karşı gösterilen siyasal bir tepki olmuştur. Grevin kaynağında hükümetin izlediği vergi yükünü artırmaya yönelik vergi politikaları yatmaktadır.

Vergi yükü veya baskısı ülkelerin gelişmişlik düzeylerine ve sahip oldukları siyasal ve ekonomik sistemlere bağlı olarak değişebilmektedir. Aslında yapısal olarka aynı sistematik yapıya sahip olmakla birlikte sistem içinde yer alan vergilerin neden olduğu vergi yükleri farklılık gösterebilmektedir. Aslında tüm vergi sistemleri, ekonomik sınıflandırması temlinde, gelir, tüketim ve servet vergilerinin yer aldğı bir sistematikte kurulmuştur. Ancak ülkenin sahip olduğu sosyal ve ekonomik yapı bu vergi unsurlarını toplam vergiler arasında farklı ağırlıklarda alınabilmektedir. Teorik açıdan az gelişmiş ülkelerde vergi yükünün ağırlıklı olarak tüketim vergileri üzerinde toplandığı, ekonomik gelişme arttıkça vergi yükünün gelir üzerinden alınan vergilere doğru kayacağı kabul edilmektedir. Ancak günümüzde bu teorinin neo liberal politika önerilerinin ektisi altında biraz değiştiği ve gelişmiş ülkelerde de vergi yükünün tüketim vergilerine doğru kaydığı gözlenmektedir.

Esas olarak vergi kapitalist ekoomik sistemde karşı karşıya kalınan bir olgudur. Kapitalist ekonomik sistemde devlet özel mülkiyetten belli bir payı kamusal malların finansmanı amacıyla almaktadır. Oysa sosyalist ekonomik sistemde özel mülkiyet sözkonusu olmadığı için vergi olgusu da geçerli değildir. Bu nedenle vergi yükü analizleri kapitalist ekonomik sistemi benimsemiş ülkeleri için geçerlidir.

BDT ülkeleri 1990'lı yıllarda yaşadıkları sistem değişikliği ile sosyalist ekonomik sistemden kapitalist ekonomik sisteme geçmiş ve vergi kavramıyla yüzleşmişlerdir. Buradan harekelte 1995 yılı sonrası sosyalist ekonomik sistemden kapitalist ekonomik sisteme geçişte siyasal, sosyal ve ekonomik dönüşüm süreci yaşamışlardır. Özel mülkiyet sisteminin kurulmaya çalışıldığı bu süreçte doğal

olarak bir vergi sistemi de oluşturulmuştur. Herbiri benzer dönüşüm süreci yaşayan Bağımsız Devletler Topluluğu ülkelerinde kurulan vergi yapıları ve oluşan vergi yüklerinin analizi bu çalışmanın konusunu olarak belirlenmiştir.

BDT ülkelerinin kapitalist sistemle aynı anda tanışmış ve benzer ekonomik gelişmişlik düzeylerine sahip olmaları vergi yüklerinin de benzerlik göstereceği algısını doğrumaktadır. Acaba BDT ülkelerinin vergi yükleri benzer bir karakteristiğe sahipmidir? Bu soru çalışmanın ana çıkış noktasını oluşturmuştur. Buradan hareketle çalışmada, sosyalist ekonomik sistemden miras alınan eonomik yapının BDT ülkelerinin vergi yüklerini nasıl etkilediği sorusunun cevaplanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda "ülkelerin sahip olduğu doğal kaynak zenginliği ve sermaye birikim düzeyi ülkelerin vergi yapılarını ve yüklerini doğrudan etkilemektedir" hipotezinin doğrulanmasına çalışılmıştır.

Çalışmada, doküman analizine dayanan nitel veri toplama yönteminden yararlanılmış ve ayrıca ikincil veri kaynaklarından elde edilen makroekonomik büyüklüklerden yararlanılmıştır. Çalışma sonunda ülkerin sahip olduğu doğal kaynak yapısı veri yapısı ve yükünü doğrudan belirlemektedir. Aynı zamanda sermaye birikim düzeyide vergi yapısını belirleyen diğer bir faktör olduğu gözlenmiştir.

Bu bağlamda çalışma üç bölümde ele alınmıştır. İlk bölümde teorik açıdan vergi yükü kavramı ve vergi yükü türleri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde verginin ekonomik etkileri ve bu yüke karşı mükelleflerin gösterdiği direnç biçimleri incelenmiştir. Bu bölümde önce vergilerin gelir ve karar etkileri incelenmiş olup, alt kısmında ise mükelleflerin bu etkiler karşısındaki olası direnç şekilleri ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde DBT ülkesine ait ekonomik ve mali yapı ortaya koyularak, vergi yükleri karşılaştırılmıştır. Tacikistan BDT ülkesi olmakla birlikte hakkında yeterli ve standart veri elde edilemediği için analizlere dahil edilmemiştir. Çalışmada kullanılan veriler Dünya Bakası kaynağı olan "Word Development Index" serilerinden alınmıştır.

Bu bölümde BDT ülkelerinin mali yapıları incelenirken üye ükelerin kamu nihai tüketim harcamaları ve sahip oldukları GINI katsayıları da karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Çünkü bu göstergeler aslında oluşan vergi yükünün topluma

nasıl döndüğü hakkında fikir verebilmektedir.

Özellikle üçüncü bölümde ulaşılan sonuçlar bir bütün olarak değerlendirilerek sonuca bağlanmış ve çalışma nihayetlendirilmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

# VERGİ YÜKÜ KAVRAMI VE TÜRLERİ

## 1.1. VERGİ TANIMI VE VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Birinci bölümde vergi yükü kavramı tanımlanarak, vergi yükü kavramının ne anlam ifade ettiği üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda vergi yükü türleri ve mali ve iktisadi açıdan ele alınarak incelenmiştir.

### 1.1.1. VERGİ TANIMI VE GELİŞİMİ

Vergi, devlet yönetim aygıtının bakım ve diğer sosyal ihtiyaçların karşılanması için kaynaklara ihtiyaç duyan devletin oluşması ile beraber ortaya çıkmıştır. Ülkelerde mevcut olan vergi sistemleri zaman zaman vergilemenin doğası ve vergi sisteminin şekillenmesinin temel prinsipleri hakkında bakışların ve yaklaşımların değişmesi ile farklılaşmıştır. Doğal olarak para ve vergi mükellefiyeti devletin kurulduğu andan mevcut olmuştur. Purudon, vergilemeyi bir devlet meselesi olarak kabul etmiş ve Devletin kurulması ile vergilerin ekonomik ilişkilerin en önemli halkası olduğunu ifade etmiştir (IIFOR, 2019).

Vergiler, süreç içerisinde devletin ana gelir kaynağı haline gelmiştir. Önceleri vergiler halkın devlete yardım biçimi olmakla geçici bir nitelik taşıyordu. XIII yüzyılın ilk yarısında İngiltere parlamentosu daimi vergi uygulamasına karşı çıkmıştır. Fakat zaman geçtikçe vergiler devletin daimi gelir kaynağına dönüşmüştür. Vergiler kamu fonlarının o kadar geleneksel kaynağı oldu ki, Kuzey Amerika'nın ünlü siyaset adamı, Frankilin verginin kesinliğini "vergilerden ve ölümden hiç kimse kaçınamaz" ifadesiyle açıklamıştır. Karl Maks da vergilerin büyük öneme sahip olduğunu kaydetmiş ancak açıklamalarını sınıfsal açıdan yapmış ve vergiyi devleti besleyen ana kaynak olarak değerlendirmiştir.

Çoğu bilim insanının fikirince bügünkü vergi sisteminin esasları XVII yüzyılda, vergi teorisinin oluşumu ile beraber yaranmışdır. Vergi sisteminin devlet gelirlerinin şekillenmesinin güçlü aletine dönüşmesi vergilerin doğası, aynı zamanda vergilendirme prensiplirini ve kaynaklarının incelenmesi gerekliliğini doğurdu. Vergi sisteminin evrimi hakkında çalışmalar gösteriyor ki, Vergilendirmenin başlıca

sorunları konusunda iktisatçıların fikirleri çok çeşitlidir. Belirtmek gerekir ki, verginin teorik yönleri konusunda araştırmacılar arasında fikir birliği yoktur.

Devlet teorisindeki gelişmelere bağlı olarak vergi hakkında düşünceler de evrim geçirmiştir. Vergiler devlet gelirlerinin şekillenmesinin önemli kaynaklarından birine dönüştükten ve toplum tarafından kabullendikten sonra, vergileri esaslandıran teoriler oluşmaya başlamıştır. Vergilendirme hakkında ilk teoriler Akvinski, Kobbs, Monteskye, Voltaire, Sismondi, Mirabo, Tera, Maltuzaya aittir. Genel vergi teorileri arasında Smithh, Rikardo, Wagner, Keyns, Friedman, Laffer tarafından ileri sürülmüşdür. Özel vergi teorileri ise Look, George, Russo, Marks ve Selikman tarafından geliştirilmiştir (Mayburov, 2011).

Vergilere "her vatandaş tarafından kendi mülkiyet ve kişisel güvenliğinin, devletin güvenliğinin sağlanması ve diğer hizmetler için yapılan ödeme" gibi gören yaklaşımlar ilk vergi teorilerine aittir. Araştırmacılara göre takas ve hizmet teorisi vergi hakkında ilk teoridir (Kelbiyev 2004: 55).

Takas ve hizmet teorisi "bağış teorisi" ile çelişmektedir. "Bağış teorisi" inde devlete ekonomik konularda karşılıklı ilişkilerinin regülatörü gibi bakılır ve sosyal ihtiyaçların karşılanması devletin yükümlülüğü olarak kabul edilir. Bu teoriye göre vergi toplum tarafından ödenen taraflı giderlerdir. Bu teori destekçilerinin görüşüne göre, nüfusun vergi ödemesi gerekir, böylece devletin zorunlu aygıtı olarak, bu veya diğer kamu ihtiyaçlarının ödenmesi için nüfustan belirli miktarda para alma yetkisine sahip olur.

"Sosyal ihtiyaçlar teorisi"nin taraftarları "Takas ve hizmet teorisi"nin taraftarlarının görüşlerini kabul etmiyor ve kamusal hizmetlerin mevcut olduğunu belirtiyorlar. Ayrı ayrı bireysel hizmetlerden farklı olarak bu kamusal hizmetlerin gerçekleşmesine göre ücret uygulanmaz. Bu nedenle genel giderler toplanan vergiler yoluyla ödenmelidir. Bireysel ihtiyaçlardan farklı olarak sosyal ihtiyaçların karşılanması kendisinin doğasına gereği bölünmez olan ve bu yüzden vergiler aracılığıyla halk tarafından finanse edilen kamu hizmetleri yardımı ile gerçekleştirilir.

Vergilere sigorta primi gibi bakan teoriler de mevcuttur (Nadaroğlu, 1992: 229). Böyle teoriler ödenen vergilerin gelir ve mülkiyet hacmine uygunluğu

konusunda araştırmalar sırasında meydana gelmiştir. Vergileri sigorta primi olarak kabul eden yaklaşıma göre toplum adeta sosyal ihtiyaçların karşılanması için sigorta şirketi yaratır. Herkes kendi mülküne ve gelirlerine uygun şekilde bu sigorta fonduna ödemeler etmelidir, çünkü savunma harcamaları korunmuş mülkiyetin hacmine orantılı olarak nüfus arasında bölünmelidir.

Uzun süre boyunca esas teoriler olarak kabul edilen klasik, neoklassik, keynesçi ve neokeynsçi görünümü devletin kendi çıkarları maksimum sağlamak için çaba gösterdiği fikrine dayanır.

Smithh'in vergi hakkında yaklaşımı sistematik bir karaktere sahip değildir, o hatta verginin tarifini de vermemiştir. Ancak ilk defa vergilerin ekonomik doğasını ikili pozisyondan incelemiş ve göstermiştir ki, kamu harcamalarının verimsiz karakter taşımasına rağmen, vergiler devletin hizmetleri karşılığında ödenen adil fiyattır. Belirtmek gerekir ki, onun üretken emek teorisi vergiler sınırlanır. Smithh'in teorisinin dikkatle tahlil edilmesinden anlaşılıyor ki, vergilendirme problemlerinde o, eşitlik ve memnuniyet ilkelerinin destekçisi olmuştur. Bu da onun fikirlerinin vergileri "gönüllü verilen ücret" adlandıran Kobsun görüşlerine benzer olduğunu göstermektedir (Kelbiyev 2004: 67).

Araştırmacılar belirtiyorlar ki, toplumda ekonomik ilişkilerin karmaşıklaşması, devlet bütçesi aracılığı ile bölünen milli gelirin özel ağırlığının artması ile vergiler konusunda klasik öğretilenlerin de değişimine neden oluşmuştur. Ekonomik süreçlerin düzenlenmesinde devletin rolünün belirlenmesi, vergilendirmenin sosyoekonomik sınırlarının belirlenmesi güncel soruna dönüştü. Milli gelirin büyük bölümünün bütçe aracılığıyla dağıtımı mükelleflerin yatırım imkanlarının değiştirilmesi, tüketimin seviyesinin azalması gibi ciddi ekonomik sonuçlara yol açıyor. Uzmanlar belirtiyorlar ki, sosyal açıdan gelişmiş ülkelerde vergiler sadece bütçenin finansmanı amacıyla uygulanmaz, oluşan bütçe sosyal amaçlara hizmet ettiği için vergilerin sosyal çıkarlara hizmet ettiğini söyleye biliriz. Vergilerin mahiyetinin belirlenmesi açısından vergi ilişkilerinin gelişim özelliklerini incelerken Keynesyen yaklaşım tarafından vergilerin mahiyetinin daha açık tespit edildiğini görüyoruz. Keynesyen yaklaşım temel hükümlerinden biri piyasa ekonomisinin düzenlenmesinde talebin önemli role sahip olmasıdır: vergi oranlarının

artırılması talebin azalmasına, azaltılması ise yükselmesine yol açıyor. Talebin yükselmesi fiyatların artması, enflasyonun güçlenmesi ve bütçe açığının meydana çıkması ile sonuçlanır.

Keynes vergide artan oranlı tarife uygulamasına taraftı. Onun fikrince, büyük miktarda olan mevduat pasif gelir kaynağı olduğuna ve üretime yatırım yapılmadığına göre onları progresif vergilerin yardımıyla bütçeye almak gerekir. Bu ise serbest fonların yatırımlara ve devlet giderlerine yöneltilmesi için ekonomiye müdahale edilmesi demekdir. İngiltere hükümeti devletin tüm gücünün askeri üretimin artmasına yöneldiği birinci dünya savaşının başladığı yıllarda bu teorinin taraf olduğu artan oranlı vergileri başarıyla uygulamıştır (Kelbiyev 2004: 86).

Uzun yıllar boyunca Keynsin iktisadi teorisi gelişmiş ülkelerde finans ve vergilendirme politikasının belirlenmesi için esas alınmıştır. Ancak XX yüzyılın 70'li yıllarında bu teori artık dönemin ihtiyaçlarına cevap vermiyordu. Bu dönem enflasyonun yüksek seviyesi, üretim kaynaklarının yetersizliği (petrolün yüksek fiyatı), ulusal ekonomilerin dış faktörlerden önemli ölçüde bağımlıdır. Oluşan ortamda talebin değil, arzın teşvik meselesi önümüzde duruyordu.

Oluşan yeni duruma Keynsyen yaklaşım olumlu açılım getirememiştir. Yeni bir teoriye ihtiyaç vardı. Bu teori piyasa ekonomisinin temel aktörü olarak kabul eden "arz yanlı iktisat teorisi"nden gelmiştir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 75). Bu teoriye göre vergilerin azaltılması gelirlerin artmasına neden olur. Vergi indirimleri toplumun zenginleşmesine ve sermaye birikiminin artmasına imkan sağlayacaktır. Sonuçta milli üretim ve gelirler arttığına göre sadece bütçe gelirleri azalmıyor, aksine daha da artacaktrı. Arz teorisinin taraftarları yatırımların uyarılması amacıyla vergilerin azaltılmasını, progresif vergilemeden imtina edilmesini, vergi oranlarının düşürülmesi fikrini ileri sürdüler. Onlara göre vergilerin azaltılması gelirleri artırdığına göre yatırımların çoğalması ile sonuçlanır.

Vergilendirme teorisi, ekonomik faaliyetlerin bütçe imlanları ile mi, yoksa vergi indirimleri yoluyla mı daha iyi teşvik edilip desteklenebileceği sorusuna cevap aramaktadır. Smith, mali amaca yönelen vergilendirmenin mükelleflerin vergiye karşı direnç geliştireceğini ve devletin mali fonksitonunu tam olarak gerçekleştirmesini olumsuz etkileyeceğini ileri sürmektedir. Benzer XX yüzyılın

80'li yıllarında Laffer toplam vergi gelirinin vergi oranı ve milli gelir düzeyine bağlı olduğunu ileri sürmüştür (Sağbaş ve Şen, 2015: 292). Bu kavrama göre vergi oranını sadece belli noktaya kadar, yani vergilendirilen milli gelirin düşmeye başladığı ana kadar, artırılması gelirlerin artmasına yol açıyor. Vergi oranları bu sınırı geçtiğinde, toplam vergi gelirleri azalmaya başlayacaktır. Dolayısıyla vergi oranları belli noktaya ulaşınca verginin gelir etkisi kaybolarak ikame etkisi devreye girmekte ve üretimin genişletilmesine olan teşvik azalacaktır. Vergi yükündeki artışa gösterilen reaaksiyona bağlı olarak ekonomik faaliyetler yavaşlayacak ve önce vergi tabanı daralacak arkasından vergi kapasitesi düşecektir. Sonuç olarak vergi yükünün optimal sınırı aşması milli gelirin azalmasına neden olacağı için vergi sisteminin verimliliği de düşecektir.

Bildiğimiz gibi, devlet bütçesinin amacı ülkenin ekonomik, sosyal ve diğer stratejik programlarının ve sorunlarının çözümü, devletin fonksiyonlarının hayata geçirilmesi için mevzuatta belirlenmiş şekilde gelirin toplanmasını ve kullanımını sağlamaktır (Kelbiyev 2004: 92).

Ülkenin ilgili makamları devlet bütçesinin oluşmasını ve yürütülmesini sağlar. Pazar ekonomisine geçiş koşullarında bütçe politikasının önemli aşaması gelirler bölümünün kaynaklarını belirlemek ve mali istikrarının sağlanması yönünde bütçe açığının maksimum giderilebilir olmasını sağlamaktır.

Ayrımcılıkla mücadeleye nitelikteki vergi politikası sonucu ekonominin vergi yükü oluşur. Vergi yükü genel iç üründe vergilerin payını gösterir ve vergi mekanizmaları vasıtasıyla oluşur. Vergi mekanizması gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinin hangi bölümünün vergi şeklinde bütçeye ödenmesini belirler. Bu mekanizmaların oluşumunda vergi mevzuatının belirlediği vergi oranları önemli rol oynar. Vergi yükü ekonomik gelişme seviyesinden, makroekonomik göstergelerine bağlı olarak ülkeler arasında birbirinden farklıdır. Genellikle, ekonomik yönden gelişmiş, yüksek sosyal teminata sahip ülkelerde vergi yükü yeterince yüksek olur ve onun büyük bölümü tüketime aittir. Makro düzeyde vergi yükü “nominal vergi yükü” ve “gerçek vergi yükü” olmak üzere iki göstergeyle ölçülür.

## 1.2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Her tüzel kişi ve birey, devlet tarafından zorunlu ödemeler ile kanunla

öngörülen şekilde bütçe ve bütçe dışı devlet fonlarının oluşumuna katkıda bulunur. Zorunlu ödemeler farklı şekillerdedir. Bunlar vergileri ve ücretleri içerir. Vergiler, tahsilatlar, ücretler ve benzeri diğer ödemeler, bütçe ödemesi ve bütçe dışı fonlar için zorunlu ödemeler anlamına gelir, ödeme yapan tarafından bu kanun hükümlerine göre, miktar ve sırayla ödenir. Vergi, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin faaliyetlerini finanse etmek amacıyla vergi mükelleflerinden alınan zorunlu, nakdi, nihai ve karşılıksız ödemelerdir. Bu anlamda vergi mükellefler üzerinde bir yaşam maliyeti oluşturmaktadır. Bu maliyetlerin gelire oranlanması oransal büyüklük olarak "vergi yükü" ve "vergi baskısı" kavramlarına götürmektedir (Nadaroğlu, 1992: 270).

Vergi yükü kavramı teorik olarak vergi teorisine alanında incelenmiştir. Verginin evrimi, farklı iktisadi düşünce yönlerinin gelişimi ile eş zamanlı olarak gerçekleşmiştir. Vergi ödemek bir yüktür. Çünkü vergi mükellefleri elde ettiği gelirden vergi verir. Başka bir deyişle vergi dolayısıyla, vergi mükelleflerinin ekonomik gücünde bir azalma söz konusudur. Vergi mükelleflerinin bu kayıptan etkilenmeleri ve bir şeyler hissetmeleri kesinlikle doğaldır.

Modern ekonomi literatüründe sayısız "vergi baskısı" ve "vergi yükü" tanımlaması yapılmaktadır. Vergi baskısı, vergi ve benzeri ödemelerin ödemeyi yapan mükellef yanında diğer mükelleflerin gelirleri üzerinde de oluşturduğu etkiyi açıklayan bir kavram olarak kullanılmaktadır (Demir, 2013: 17).

Tsıkiçko vergi baskısını "işletmelerin büyüme kaynaklarını kısıtlayan kümülatif mali etkinin bir parçası" olarak ifade ediyor (Tsıkiçko, 2009: 197). Bu bağlamda vergi baskısının azaltılması için gümrük vergileri, doğal tekellerin tarifeleri ve fiyatları, enflasyon, kredi oranları, amortisman oranları gibi unsurların oluşturduğu maliyetlerin azaltılması gerektiği ifade edilmektedir. Paskaçev "vergi yükü" ve "vergi baskısı" kavramlarını birbirinden ayırmıştır. Paskaçev, vergi yükünü bütçe sistemine ve bütçe dışı fonlara ödenen vergilerin ve diğer ödemelerin gayri safi yurt içi hasılaya (GSYH), oranı olarak tanımlar (Paskaçev, 2008: 210). Vergi baskısı kavramnı ise devlet tarafından gerçek ve tüzel kişilerden alınan zorunlu ödemelerin (vergilerin) miktarı, kümülatif vergi yükü; işletmenin gerçekleştirdiği birim ürün

hacmine düşen tüm vergi ödemeleri tutarını belirleyen gösterge olarak tanımlamaktadır[1].

Vergi baskısı ve vergi yükü kavramları makro ve mikro düzeyde ele alınması gereken kavramlardır. Vergi baskısı daha çok makro düzeyde ele alınmaktadır. Bu kavramların mahiyetini dikkate alırsak, o zaman "vergi yükü" mefhumu makro seviyede, "vergi baskısı" terimi ise mikro düzeyde somut ekonomik birimlere düşen vergileri ve gelire bağlı olarak alınan diğer ödemelerin oluşturduğu olumsuz algıyı ifade etmektedir. Toplanan vergi gelirleri ile GSYH arasındaki ilişki vergi yükü ile ilişkilendirilerek açıklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle tüm vergi gelirlerinin, verginin kaynağını oluşturan gelirle kıyaslanması halinde vergi yükü kavramına ulaşılaktadır. Vergi yükü, vergi dolayısıyla oluşan maliyetlerin ölçülebilen, objektif biçimde ortaya koyulabilen boyutunu ifade etmektedir (Tuncer, 1971: 443-445).

Vergi maliyetlerinin ölçülemeyen boyutu ise vergi baskısı ile ifade edilmektedir. Literatürde vergi baskısı kavramı subjektif vergi yükü olarak tanımlanıp kullanılmaktadır. Vergi baskısı mükelleflerin vergi maliyetini nasıl algıladıkları ile ilgili bir bakış açısını belirlemek için kullanılmaktadır. Çünkü, vergi yükünden ziyade vergi baskısı mükelleflerin ekonomik kararları ve mali davranışları üzerinden etkilidir. Örneğin kuzey avrupa ülkelerinde vergi yükü %40'ların üzerindeyken, vergi yükü daha düşük olan ülkelere oranla vergiye karşı direncin oldukça düşük olduğu gözlenmektedir. Bu sonuç ancak vergi baskısı ile yani mükelleflerin vergi yükünü nasıl aldgıladıkları (subjektif vergi yükü) ile ilgilidir (Tuncer, 1971: 444).

Görüldüğü gibi, vergi baskısı ve vergi yükü kavramları birbiriyle uyuşmayan, tamamen farklı göstergeler olup, bağımsız anlayışla farklı analiz edilmesi gerekmektedir. Mayburov, vergi baskısını vergi ödemelerinin ekonomiye potansiyel etkisini yansıtan büyüklük olarak tanımlarken, vergi yükü göstergesi ise etkinin gerçek seviyesini tanımlayan ve ölçülebilir nitelikte bir maliyet unsuru olarak tanımlar (Mayburov 2011: 102).

[1] Vergi baskısı kavramı literatürde "vergi tazyiki" ve "vergi ağırlığı" olarak da kullanılmaktadır.

Gösterilen anlayışların mahiyetinden, ayrıca vergi yükünün mutlak ve göreceli olması nedeniyle aşağıdaki sonuca varabiliriz: vergi baskısı devlet tarafından belirlenen ve bütçeye ödenecek olan gelirler toplamıdır. Vergi yükü ise, aslında ödenen vergilerin ekonomik faaliyetlere ilişkin etki seviyesidir. Bu iki kavram farklılık arz etse de aslında vergilerin ekonomiye etkis seviyesine işaret etmektedir. Vergi baskısı ile olası etki ifade edilirken, vergi yükü kavramıyla ise gerçek etki ortaya koyulmaktadır. Mayburov hem makro hem mikro seviyede bu iki mefhumu birim anlayışında birleştirmiş ve onun görüşlerine göre "vergi yükü (vergi ağırlığı) vergilerin genel ekonomiye, ayrıca ekonomik birimlere veya diğer ödeyene kümülatif etkisini niteleyen, onların gelirlerinin vergi ve vergi nitelikli ödemeler biçiminde devlete ödenen payı olarak belirlenen vergi sisteminin önemli mali göstergesidir" (Mayburov, 2011: 102). Mayburov, burada hangi gelirleri gösterdiğini açıklamamıştır. Bazı yazarlar vergilerin GSYH payı olarak öngörülen makro seviyede ekonomiye düşen vergi yükü kavramı ile "işletmenin mali kurumlara ödenen verginin kütlesinin onun faaliyet göstergelerine oranı olarak tespit edilen mikro seviyede vergi yükü" kavramlarını ayırmıştır. Birincinin ekonomik özü, vergilerin yardımıyla GSYH'nın ne oranda yeniden dağıtıldığını, ikincinin ise vergilerin ölçülen göstergede (gelirleri, kar vb.) payını (seviyesini) belirtmiştir (Memmedov, Musayev, Sadikov, Rzayev ve Kelbiyev 2004: 34).

"Vergi baskısı" kavramı ile birlikte, ekonomik literatürde "vergi sıkıntısı", "vergi oltası" gibi ifadeler de kullanılır. Ancak bu terimler bilime göre daha çok gazatecilikte uygulanır. "Vergi yükü" ve "vergi baskısı" kavramlarının mevcut tanımının analizi sırasında bu sonuca ulaşılmıştır ki, ekonomiye düşen vergi yükünün veya vergi baskısını değerlendirirken tüm ekonomistler birimlerin gelirlerinin bir kısmının devlete devredilmesi hakkında konuşuyorlar. Burada fark, değerlendirmenin makro mu, yoksa mikro düzeyde mi yapıldığıdır. Birimlerin gelirlerinin beyan edilen gelirleri mi, yoksa toplam kazanç, net kar vb. Unsurları mı kapsadığı değerlendirilir (Tuncer, 1971: 443-445).

Yukarıda verilen "vergi yükü" ve "vergi baskısı" kavramları buna kanıttır. Gerçekten de herkesi, hem devleti (çeşitli düzey devlet organları ve yerel yönetim organları), hem de mükellefleri (işletme yöneticileri, bireysel girişimciler ve bireyler) sadece "üretilen malın değerinin ne kadarlık kısmı vergi olarak

alınacaktır?" sorusu ilgilendiriyor. Bu soruya verilecek cevap devlet tarafından izlenen vergi politikasına ve özel sektör açısından ise vergi mükelleflerinin alım gücüne bağlıdır. Genellikle, klasik vergi teorisi daha yüksek teorik düzeye sahiptir. Bu teorinin taraftarları vergilere hükümetin depolanması için gerekli olan masrafları temin etmeli olan devlet gelirlerinin bir türü gibi bakılıyordu. XX yüzyılın ikinci yarısından itibaren vergiler pazar ekonomisinin genel dengesinin regülatörü gibi yaygın olarak kullanılmaktadır. Vergilerin bu şekilde kullanımı özellikle çok sayıda kriz önleyici programlarda öngörülüyor. Böyle programlarda ekonominin regülatörü gibi vergilere çeşitli rol ayrılır ki, bu da hükümet tarafından yönetilen konsepsiyadan bağlıdır (Tuncer, 1971: 442).

Keynse göre daralma dönemlerinde vergiler üretimi teşvik etmek için azaltımalıdır. Terakki (genişleme) dönemlerinde ise aksine, vergiler artırılmalıdır. Bu da yatırım artışının ve böylece ekonomide aşırı uyğunsuzlukların oluşmasını önlemeyi sağlar. Terakki döneminde vergi gelirleri artışı, durgunluk döneminde artan kamu harcamaları dolayısıyla oluşan devlet borcunu ödemeye imkan sağlar (Kelbiyev 2004: 43)

Monetarist teoriye göre vergilerin azaltılması etkili üretim için önemli bir teşvik yaratır. 1950'li yıllarda Fridman ekonomik krizin en yüksek döneminin geçmesi ile piyasada sadece etkili üreticilerin kalması, diğerlerinin ise iflas etmesi sırasında vergi yükünü azaltmayı tavsiye etmiştir. Bu durumda ülkede düşük vergi oranları yatırım için güçlü üreticilere büyük fırsatlar yaratır ve etkin üretimin daha da yüksek aşamasına geçmeye olanak sağlar (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 77).

Piyasa ekonomisi teorisi, vergi yükünü hafif tutarak rekabeti canlı kılmayı tavsiye ediyor. Bunun için ise hatta küçük bir şirket veya toplumun talebini bir ölçüde karşılayan ürünleri üreten işletmelerde vergi grevlerinin başlaması kaçınılmaz olur.

Bilindiği gibi, bütçeye finansman sağlamak verginin temel fonksiyonudur. Fakat tek fonksiyon değildir. Vergi ekonominin makroekonomik seviyesinde regülatördür. Vergilerin toplanması devletin başlıca fonksiyonlarından biri olmakla devletin varlığı, toplumun ekonomik ve sosyal yönden ilerlemesinin de temel şartlarından biridir (Tuncer, 1971: 22).

Ekonomik gelişmenin düzeyine bağlı olarak, devlet vergi politikasını hayata geçirirken nüfusun gelirlerinin yeniden dağılımı, ekonomik eşitsizliklerin azaltılması, ekonominin iç ve dış yatırımlar hesabına gelişiminin sağlanması, dış ekonomik ilişkilerin teşvik vb. amaçları esas alabilir. Vergi politikasının değişmesi doğrudan makroekonomik düzeyde kümülatif talep ve kümülatif teklifi etkiliyor. Bu bakımdan, vergi politikası mobil karakter taşımalı ve ekonomik aktivitenin ipuçları belirleyici role sahip olmalıdır. Vergi yükü kamu harcamalarının ve tüketim hacminin değişimine bağlıdır. Devlet harcamaları arttıkça, ortalama vergi yükü artar, azaldıkça ise düşer. Bununla birlikte, devlet yatırımı konusunda da benzer yaklaşım mevcuttur (Kelbiyev 2004: 112).

Ekonomik gelişme temposunun yükselmesi, şüphesiz, ekonominin vergi yükünün artırılmasını gerektirir. Tüketimin seviyesinin artması halinde ise ters manzara oluşur. Tüketim norması arttıkça ortalama vergi yükü azalır. Bu nedenle, genel iç ürünün tüketim ve arama bileşenlerin optimum oranı ekonomik politikaların temel görevlerinden biri olarak dikkate alınmalıdır (Tuncer, 1971: 434).

Bilindiği gibi, vergi yansıması, üzerine düşen vergi yükünün artması sonucu öncelikle vergi sisteminin verimliliği yükselir ve kendi maksimum seviyesine ulaşır, sonra ise büyük ölçüde azalır. Bu zaman bütçe sisteminin kayıplarının yerinin doldurulmasında sorunlara neden olur, çünkü mükelleflerin belli bir kısmı ya müflisleşir, ya da kendi faaliyetlerini durdurur. Diğer bölümü ise ödeyecekleri vergi tutarını asgari seviyeye indirmek için yasal veya yasa dışı çabalar içerisine girerler (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017: 236). Sonradan vergi yükünün seviyesi düşük olduğunda bile dağılmış üretimi kurtarmak için yıllar gereklidir. Ayrıca, vergiden sapma yolunu bulan vergi mükellefi verginin önceki düzeyi restore edildiğinde bile vergileri tam olarak ödemekten kaçınacaktır.

Bu nedenle vergi yükünün optimum seviyesinin belirlenmesi sorunu gelişme derecesi ne olursa olsun herhangi bir ülkenin vergi sisteminin kurulması ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynar (Korkmaz, 2003:62).

Uluslararası vergilendirme tecrübesi gösterir ki, vergi toplam gelirinin %30-40'dan çoksa ekonomik faaliyuetlerin seviyesi düşmekte, ülke ekonomisine yapılan yatırımların hacmi azalmakta ve ülkedeki iş ortamı kendi şeffaflığını kaybetmektedir.

Şunu da belirtelim ki, birçok ülkede vergi yükü göstericisi yüksektir. Örneğin, İsveç'te vergi sistemi öyle kurulmuştur ki, mükellefler kendilerinin gelirlerinin %50 ve daha artık bölümünü devlet ödemek zorundadır. Bu hiç de onların üretimin gelişmesine ilgisini azaltmıyor. Çünkü başka ülkelerde mükelleflerin kendi gelirleri hesabına çözdükleri sosyal nitelikteki sorunları bu ülkelerde devlet kendi gelirleri hesabına çözer (Kelbiyev 2004: 114).

Genellikle böyle fikir ileri sürülür ki, vergi yükü seviyesi ne kadar düşükse, ekonomi daha süratli ve dinamik gelişir. Fakat diğer yandan dikkate almak gerekir ki, vergi yükü devletin kendi normal faaliyetini sağlayabilecek ölçüde vergilerin bütçeye dahil olmasını sağlamalıdır.

Optimum şekilde kurulmuş vergi sistemi, bir yandan devletin mali kaynaklarına olan ihtiyacını ödemeli, milli ekonomiyi canlandırmalı, diğer yandan ise mükelleflerin ticari faaliyetine olan ilgilerini teşvik etmelidir. Bu nedenle vergi yükü göstergesi ülkenin vergi sisteminin kalitesinin ölçüsüdür.

Vergi yükü göstergesinden hareketle vergi politikalarının değerlendirilmesi ve analizi farkıl vergi yükü hesaplamarı hakkında bilgi sahibi olunmasını gerektirmektedir. Bu nedenle aşağıda farklı vergi yükü kavramları üzerinde durulmuştur.

## 1.2. VERGİ YÜKÜ TÜRLERİ

Hesaplamada kullanılan vergi ve gelir tanımındaki farklılıklara bağlı olarak değişik vergi yükü türleri tanımlanabilmektedir (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017:230-234). En yaygın olarak kullanılan vergi yükü türleri: Toplam (genel) vergi yükü, Kişisel vergi yükü, Objektif vergi yükü, Subjektif vergi yükü, Net vergi yükü, Gerçek vergi yükü, Bölgesel vergi yükü, Sektörel vergi yükü, Toplam vergi yükü.

Kişisel vergi yükü, bireyin ödediği vergi miktarının sahip olduğu gelire oranı şeklinde ifade edilmektedir. Vergi sistemindeki muafiyet, istisna ve indirimler dolayısıyla kişisel vergi yükleri farklılık göstermektedir. Vergi bağışıklıklarından yararlanan mükelleflerin veri yükleri çoğunlukla düşük çıkarken, yararlanamayanların ise yüksek çıkmaktadır.

Kişisel vergi yükünün yüksek hissedilmesinin nedenlerinden biri, toplam vergi yükünün düşüklüğüdür. Bu durum, toplumun diğer kesimlerinin söz konusu kişiyle aynı vergi yüküne diğerlerinin ödemediği, daha avantajlı konumda olduklarını gösterir. Burada gelir düzeyleri daha yüksektir ya da katlandıkları vergisel fedakarlık daha düşüktür.

Toplam vergi yükü, toplumun ödediği vergilerin, ülke milli gelirlerine oranıdır. Bir başka değişle bu yük kavramı, vergi ile gelir arasındaki ilişkinin bütün ekonomiyi kapsayacak şekilde ele alınmasıdır (Nadaroğlu, 1992:269-272). Toplam vergi yükü, ülkenin belli bir dönemdeki vergi ödeme kapasitesini de gösterir.

Toplam Vergi Yükü = Ödenen vergiler / Milli gelir

Burada vergi gelirlerinin kapsamı önem arzetmektedir. Sosyal güvenlik primi vergi gelirlerine yapılan ödemeler de OECD dahil olmak üzere birçok kurum tarafından yapılan hesaplamaya dahil edilmiştir. Aynı zamanda, sosyal güvenlik primleri olan ve olmayan toplam vergi yükünü hesaplamak mümkündür. Önemli olan, hangi unsurlardan oluştuğunu belirterek vergi gelirlerinin hesaplanmasıdır.

Vergi, zamansal ve mekansal olarak bire bir karşılığı olmayan bir kamu geliri türüdür. Ancak vergiler özel karşılığa sahip olmasalarda genel karşılığı olan ödemeledir (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017: 127). Veginin genel karşılığı kamu harcamalarından sağlanan fayda olarak döner. Verginin genel karşılığa sahip olması net vergi yükü kavramını karşımıza çıkarmaktadır. Kamu harcamalarından sağlanan faydanın ödenen vergiden düşülmesi ile elde edilen büyüklüğün gelire oranı net vergi yükü olarak ifade edilmektedir. Literatürde net vergi yükünün, ödenen vergilerden, mali yardımlar ve transfer harcamalarının düşülmesiyle ulaşılan tutarın, gelire oranlaması ile bulundugunu ileri sürenlerde vardır (Nadaroğlu, 1992: 272).

Net Vergi Yükü= (Ödenen Vergiler – Kamu Harcamalarının Faydası) / Gelir

Net vergi yükü kişi bazında hesaplanması zor olan bir yük tanımıdır. Buna yol açan temel neden, tam kamusal malların faydalarının bölünemez nitelikde olması ve birimlendirilememesidir. Ancak net vergi yükü, ekonomi için hesaplanabilir. Bunun için, toplam vergilerden kamu harcamalarının maliyeti düşüldükten sonra bulunan tutarın milli gelire oranlanması yeterlidir.

Net vergi yükü hesaplanmasında, bazı durumlarda yük yerine fayda ortaya çıkar. Kamu harcamalarından elde edilen fayda, ödenen vergilerden fazlaysa, net vergi yükü negative bir değer alır, başka degişle net fayda ortaya çıkar (Sağbaş ve Şen, 2015: 292).

Gerçek vergi yükü, Vergi sistemlerinde yer alan bazı vergiler, piyasa şartları uygunsa ileriye ya da geriye dogru yansıtıla bilir. Vergi yansıması gerçekleşirse, vergiyi yansıtan kanuni vergi taşıyıcısı iken, verginin yansıtıldıgı kişide gerçek vergi yüklenicisi olur. Gerçek vergi yükünü hesaplamak için, yükümlünün ödediği vergi ile kendisine yansıyan vergilerin toplamı, kamu harcamalarından sağladığı fayda ve kendisinin yansıtdığı vergilerin toplmanından çıkarılır. Elde edilen tutar, yükmlünün gelirine oranlanır.

Gerçek Vergi Yükü = [(Ödenen vergi + Yansıyan vergi) – ( Kamu Harcamasının Faydası + Yansıtılan vergi)] / Gelir

Gerçek vergi yükünü ifade etmede kullanılan yukardakı formül, uygulamada yansıtılan ve yansıyan vergilerin tutarını ve kamu harcamalarında saglayan fayda miktarını belirlenememesi nedenile , her hangi bir rakamsal sonuç veremez (Sağbaş ve Şen, 2015: 293).

Vergi, mükellefler üzerinde mali ve iktisadi olmak üzere iki vergi yükü doğurmaktadır. Verginin ödenmesiyle birlikte kullanılıabilir gelirdeki azalma şeklinde ortaya çıkan vergi yükü mali açıdan vergi yükü olarak ifade edilebilir. Bunun yanında kullanlıabilir gelirin azalmasına bağlı olarak mükellef davranışlarında bazı değişiklikler gözlenebilmektedir. Mükellefin iktisadi faaliyetlierinde değişikliğe neden olması iktisadi vergi yükü kavramı altında incelenmektedir. Aşağıda bu iki vergi yükü kavramı üzerinde durulmuştur.

### 1.2.1. MALİ AÇİDAN VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü kavramında ortaya çıkan mali yük kavramı, vergi yüküne göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Vergi yüküne etki eden doğrudan uygulamalar yanında örtülü sayılabilecek bazı uygulamalar da bulunmaktadır. Mali yük kavramı bu örtülü sayılabilecek uygulamaları da dikkate alarak tanımlamaktadır. Mali yük hesaplamalarında, devlet tarafından alınan diğer mali yüklerin de vergilere ilave

edilmesi gerekmektedir (Nadaroğlu, 1992: 270). Dolayısıyla vergi hasılatına ek olarak, fon ve benzeri adlar altında toplanan gelirler, yerel yönetimlerin gelirleri ve parafiskal gelirler ile dolaylı gelir fonksiyonu bulunan bazı uygulamaların da dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, zorunlu askerlik hizmetinin alternatif maliyeti, kamu bütçe açıkları gibi hususların da hesaplamalarda dikkate alınması söz konusudur.

Devlet tarafından sunulan ve para ile ifade edilemeyen bazı hizmetler de bulunmaktadır. Bu şekilde bütçe içinde para ile ifade edilemeyen bu tür hizmetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan yöntemlerin sağladığı gelirler ile yararlanılan hizmetlerin alternatif maliyetlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Böylece, vergi yükü ile karşılaştırıldığında daha yüksek olabilecek ve mali yük olarak adlandırılabilen bir yük ortaya çıkacaktır. Özellikle uluslararası karşılaştırmalarda kamu tarafından sunulan hizmetlerin finansmanında kullanılan yaklaşımlar ve bu ülkelerin mali, ekonomik ve sosyal özellikleri (tüketim-tasarruf dağılımı, öncelik farklılıkları, bireysel gelir düzeyi vb.) dikkate alınarak geliştirilen mali nitelikli uygulamaların dikkate alınması gerekmektedir (Bağırov, 2006: 35).

Vergiler, gönüllü tasarruflarla birlikte yatırımların kaynağını oluşturduğu söylenebilir. Bu yönüyle vergi zorunlu tasarruf aracı niteliği taşımaktadır. Vergi yükü ile tasarruf hacmi arasında bir makas bulunmakta olup, milli gelir içindeki toplam payı sabit bulunan vergiler ve tasarruflar birbirlerine rakip makro büyüklüklerdir. Vergi yükündeki artış kısa vadede tasarruf hacmini düşürmekte, uzun vadede büyümeyi yavaşlatmakta ve böylece ekonomik fazladaki artışı azaltmaktadır. Kısa vadede, uzun vadeli vergi gelirlerinde düşük vergi yükü artmaktadır. Vergi yükünün arttırılması tasarruf hacminde, büyüme hızında ve gelecekteki potansiyel vergi gelirlerinde düşüşe yol açmaktadır.

Devletler, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla topladıkları kamu gelirlerinin yanında borçlanma yoluyla kaynak sağlayarak da harcama yapmaktadırlar. Bu durum vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınmamakla birlikte gerçekte, vergi yükünü etkileyen örtülü diyebileceğimiz faktörler arasında yer almaktadır. Bir ülkenin bütçe açığı yüzdesi, o ülkenin borç alarak yaptığı harcamanın GSYH'sine oranlanması ile elde edilmektedir. Vergi yükü hesabının bütçe açıkları da

dikkate alınarak, kamu gelirleri yerine, kamu harcamaları da esas alınarak yapılması durumunda sonuçlar değişmektedir. Devletin borçlanma yoluyla elde edip harcadığı paranın faizleri, mükelleflerden toplanan gelirlerle geriye ödenmektedir. Bu faizler mevcut vergileri artırmak, yeni vergiler koymak, yüksek enflasyon uygulaması gibi yollarla yine piyasadan toplanan paralarla geriye ödenmektedir. Bütçe açıkları da dikkate alınarak yapılacak bir vergi yükü hesaplaması sonucunda bazı ülkelerde vergi yükü olduğundan daha fazla çıkarken, bazı ülkelerde de daha düşük çıkabilmektedir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017).

Bütçe açıklarının dışında ülkelerin milli gelir düzeyleri de hesaplamalarda dikkate alınmayan bir husustur. Vergilemenin temel ilkelerinden birisi verginin mükelleflerin ödeme gücüne göre alınmasıdır. Bu noktada GSYH'nin ne kadarının kamu geliri olarak toplandığının yanında, vergi sonrası kişilerin elinde ne kadar paranın kaldığı da önemlidir. Dolayısıyla, kişi başına GSYH miktarları vergi yükü karşılaştırmalarında önem arz etmektedir.

#### 1.2.1.1. Kişisel (Bireysel) Vergi Yükü

Kişisel vergi yükü kavramı kişi başına vergi ve benzeri ödemelerin kişi başına gayrisafi yurtiçi hasılaya oranlanmasını ifade etmekte olup, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017: 230). Diğer taraftan vergi ödeme gücü ise, gelire, dolaylı olarak servete ve vergi yükümlüsünün içinde bulunduğu diğer şartlara bağlıdır. Kişisel vergi yükü farklı açılardan değerlendirilerek subjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilmektedir.

Subjektif vergi yükü, kişilerin gelirine, özel durumlarına ve tercihlerine göre değişen, kişi tarafından hissedilen iktisadi ve psikolojik baskıdır. Her kişinin üzerinde subjektif bir his şeklinde olduğundan bu yükün hesaplanması ve karşılaştırılması mümkün değildir. Objektif vergi yükü, kişilerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin aynı dönemde elde ettikleri gelire oranlanması yoluyla hesaplana bilmekte olup, aşağıdaki şekilde formüle edilebilmektedir (Sağbaş ve Şen, 2015: 292).

Kişisel Vergi Yükü= Kişinin ödediği tüm vergiler / Kişinin geliri

Bu tanımlardan hareketle, iki ayrı vergi yükümlüsü bakımından, gelir ve diğer faktörlere ilişkin ekonomik durum değerlendirildiğinde yani objektif yük aynı olsa bile kişisel farklılıklardan dolayı subjektif yük farklı olabilmektedir. Belirli bir mükellef için, iki ayrı vergiden doğan iki eşit objektif vergi yükü karşılaştırıldığında bile subjektif vergi yükleri farklı olabilmektedir (Tuncer, 1971:445). Belirli bir objektif vergi yükü düzeyi dikkate alındığında, "daha çok hissedilen" vergilerin subjektif yükü daha ağır ve "daha az hissedilen" vergilerin subjektif yükü daha hafif olmaktadır. Bu nedenle uygulamada genellikle objektif yük incelenmekte, ayrıca bazı yazarlarca "subjektif vergi yükü" kavramı yerine "sübjektif vergi tazyiki" kavramı kullanılmaktadır. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, genel vergi yükü tanımına göre, verginin niteliği, şekli, devamlılığı gibi sebeplerle birlikte mükelleflerin vergi sistemine ilişkin bilgileri ve vergiler karşısındaki düşünce ve tutumları dolayısıyla hissettikleri tazyiki aslında vergi yükünden ayrı değerlendirmek gerekmektedir (Tuncer, 1971:446).

Konuya ilişkin olarak yapılan çalışmalar, kişilerin çoğunun yüklendikleri gerçek kişisel vergi yükünü düşük tahmin ettiğini, vergi yükünün gizli vergiler nedeniyle eksik tahmin edildiğini, vergi sisteminde karmaşıklık arttıkça yüksek vergi yükü algısında hatalar ortaya çıktığını göstermektedir. 1840'li yıllarda kişilerin vergi yükünü rasyonel olarak değil bozulmuş bir şekilde algıladıklarını, bu yüzden de dolaylı vergilerin (gizli vergiler) yükünün doğrudan vergilere kıyasla düşük tahmin edildiğini öngörmektedir (Bağırov. 2006: 54).

#### 1.2.1.2. Objektiv Vergi Yükü

Objektif vergi yükü, belirli bir zaman içinde ödenen vergi ve benzeri ödemelerin, aynı dönem içinde elde edilen gelire oranıdır. Bu oranın gerek payı gerekse faydasının belirlenmesinde yaşanan zorluklar ve tartışmalar nedeniyle, genellikle vergi yükünün kesin bir şekilde hesaplanmasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Basit bir oran gibi görünen objektif vergi yükü kavramı, hesaplama yöntemlerinin karmaşıklığı, çeşitliliği ve özellikle kamu hizmetlerinden alınan pay ve yansıma gibi olgularla birlikte değerlendirilme gerekliliği nedeniyle, maliye biliminin karmaşık, güç ve tartışmalı konularından birisi olarak kabul edilmektedir (Demir, 2013:7).

Kamusal harcamalarda zaman içinde meydana gelen artışlar, beraberinde bu harcamaları finanse etmenin en doğal aracı olan vergilerde de ciddi artışlara sebep olmuştur. Önceleri bireysel bazda başlanan ve kişisel gelir içinde ödenen verginin payı şeklinde ele alınan objektif vergi yükü, zaman içinde daha makro düzeyde ele alınmaya ve önemli ekonomik göstergelerden birisi olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Genelde iktisat politikalarının, özelde ise vergi politikalarının belirlenmesinde ve vergi sistemlerinin uyumlaştırılması çalışmalarında önemli bir girdi olarak kabul edilmektedir (Demir, 2013: 8). Yukarıda bahsettiğimiz karmaşık yapı ve vergi yükünün önemindeki gelişmeye bağlı olarak çeşitli vergi yükü kavramları ortaya çıkmıştır. Ancak, Salanienin belirttiği, "iyi bir ekonomist ancak öngörülebilir ve kabul edilebilir ölçümler yapan kişidir" yaklaşımının etkisi ile ekonomistler genellikle vergi yükünün ölçülebilir olarak kabul edilen tarafıyla ilgilenmeyi tercih etmişlerdir (Demir, 2013: 8). Vergi yükünün sayısal değerlerle ifadesi anlamına gelen objektif vergi yükü kavramı, küresel ekonomik karşılaştırmalar, dönemler itibariyle milli gelirin ne kadarının kamu kesimine aktarıldığı, vergi yükünün bölgeler ve sektörler itibariyle dağılımı gibi pek çok amaca yönelik olarak, çeşitli şekillerde incelenmeye ve tartışılmaya başlanmıştır. Kuşkusuz sosyal bilimlerin doğası gereği bu kavramları çoğaltmak ve objektif vergi yükünü birçok farklı açıdan ele almak mümkündür. Ancak açıklamalar, günümüze kadar literatürde ele alınmış veya ele alınmasının gereğine inandığımız önemli görülen objektif vergi yükü kavramlarıyla sınırlı tutulacaktır.

#### 1.2.1.3. Subjektiv Vergi Yükü

Vergi, bireyin harcanabilir gelirinde azalmaya neden olan bir unsur olması nedeniyle, genellikle bir yük olarak algılanır. Bu algı, "homo economicus" varsayımı ile birlikte değerlendirildiğinde, rasyonel insan tipiyle bağlantılı olarak, bireysel faydanın maksimize edilmesi hususunu akla getirmektedir. İktisadın temel tanımı içinde yer alan ihtiyaçların karşılanması amacı ve rasyonalite olgusu, insanların elinde bulunan ekonomik değerleri koruma çabası içinde olmasını gerektirmektedir. Neticede her ekonomik faaliyet ve ilişki belli büyüklükte bir fayda temeline dayanmaktadır (Demir, 2013:21). Verginin bir yük olarak algılanmasının temelinde

de insanların vergi nedeniyle uğradıkları fayda kaybı yatmaktadır.

Vergi yükü tanımları, genellikle ödenen vergi ile gelir ilişkisi şeklinde objektif (nesnel) bir bakış açısı sergilemekle beraber, verginin bireylerde oluşturduğu gerçek yükün sadece objektif unsurlarla açıklanamayacağı konusunda hemfikirdirler. Yukarıda açıkladığımız gibi, vergi yükü çok farklı anlamlarda kullanılmaktadır ve bu nedenle birçok vergi yükü kavram ve tanımının ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kavramlardan birisi de vergi tazyiki, vergi baskısı gibi kavramlarla da ifade edilen subjektif vergi yüküdür. Subjektif vergi yükü Türkçe literatürdeki en eski ve kabul görmüş tanımıyla, bireylerin vergisi, dolayısıyla hissettiği psikolojik baskıyı ifade etmektedir (Demir, 2013:21). Vergi tazyiki ve vergi baskısı kavramları, subjektif vergi yükü yerine kullanılan kavramlardır ve vergi yükünün, mükellef tarafından hangi ağırlıkta hissedildiğini göstermektedir. Bu nedenle, subjektif vergi yükü veya bu kavramlardan herhangi birisi kullanıldığında, her üçünün de anlaşılabileceğini burada belirtmek isteriz.

Bireylerin vergi zihniyetinin oluşumunda, ödeme gücü ile birlikte, vergi yüküne ilişkin göreceli algılama olarak kabül edile bilen, subjektif vergi yükünün çok önemli etkilere sahip olduğu yapılan araştırmalarda ortaya konmuş bir veridir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 36-38). Bununla birlikte birçok yazarın, sübjektif vergi yükünün bireyden bireye değişebilen özelliği ve ölçülmesinin imkansızlığına vurgu yaparak anlamsız bir kavram olduğunu belirttiği görülmektedir. Ancak sosyologların, "algılanan ne ise, gerçek de odur" görüşünde genellikle birleştiklerini göz ardı etmemek gerekmektedir. Vergiyi ödeyen bireyler açısından bakıldığında, bireyler subjektif hususlarını da katarak, ödedikleri vergiyi değerlendirmektedirler. Dolayısı ile vergi yükü ile ilgili yapılacak değerlendirmelerde, vergileme olayının doğal taraflarından birisi olan mükelleflerin vergi yükü ile ilgili hissettiklerini ihmal etmek, konuyu eksik bir biçimde ele almak anlamına gelecektir. Çıkarların sadece maddi-ekonomik olmaması, aynı zamanda ekonomik olmayan, sosyal ve psikolojik unsurlar da içermesi doğrulamaktadır.

Özellikle bireysel vergi yüküne dayanarak konuya yaklaşıldığında, aynı gelir düzeyine sahip olup, aynı miktarda vergi ödeseler bile, bireylerin şahsi ve aile durumlarının yanı sıra kültürel, sosyolojik ve psikolojik durumlarının aynı olmasının

imkansızlığı, subjektif vergi yükü kavramının önemini daha da artırmaktadır Vergi yükü esas itibariyle ödenen vergi miktarında dayandırılsa da, sadece ödenen vergi miktarını ifade etmeyecek kadar geniş bir kavramdır (Şenyüz, 1995: 15). Vergilere karşı toplumda cereyan eden davranış biçimlerinin, vergi isyanından vergiye gönüllü uyuma kadar geniş bir yelpaze içinde şekillenmesi bunun en önemli göstergesidir. Aynı miktarda vergi yüküne maruz kalan bireylerden bir kısmı vergileri yasalara uygun biçimde ödesede, bir kısmı yüksek cezaları göze alarak yasaları çiğneme pahasına vergi kaçırmaktadır.

Ülke karşılaştırmaları incelendiğinde durum daha dikkat çekici bir hal almaktadır. Türkiye'de objektif vergi yükü çoğu zaman OECD ortalamalarının altında görünmesine karşın, vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı ekonomi (vergisiz ekonomi), OECD üyesi birçok ülkeden çok daha yüksektir. Bu gerçek bile tek başına, vergi yükünün sadece objektif (nesnel) olarak ele alınıp, ülke karşılaştırmalarına konu edilmesinin doğuracağı sakıncalara yeterli bir işarettir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 36-38).

Diğer taraftan, birey ödediği vergi karşılığında yeterince kamusal fayda elde ettiği düşüncesine sahip olduğunda, vergiyi bir yük olarak değil, kamusal hizmetlere katılım bedeli olarak algılayacaktır. Kuşkusuz, subjektifliğin doğasına uygun olarak, bireyin vergi yükü algısına etki edebilecek pek çok faktör bulunmaktadır. Bunlar vergi kültürü, vergi ahlakı, vergi bilinci, demokrasi düzeyi, dini inançlar, gelenekler, siyasi görüş gibi sosyo-kültürel faktörler olabileceği gibi; gelir düzeyi, vergi oranları, kamusal harcamalar, vergi uyum maliyetleri, vergi cezaları, devletin içinde bulunduğu ekonomik durum, mali aldanma gibi ekonomik faktörler de olabilir. Bu noktada hemen belirtelim ki, sayılan bu faktörler subjektif vergi yükünü etkiledikleri gibi, subjektif vergi yükü de bireylerin vergi ahlakı ve vergi bilinci gibi birçok hususu etkileyen bir faktör olarak kabul edilmektedir (Yurdadoğ, Gökbunar, Tunçay, 2016: 809).

Subjektif vergi yükü ile ilgili yapılan değerlendirmelerde, genellikle, bu yükün ölçülmesinin imkansız olduğunun vurgulanması, bu alanda yapılabilecek istatistiksel ve ekonometrik analizlerin de sınırlı kalmasına yol açmıştır. Ancak,

günümüzde pek çok sosyolojik veya psikolojik olgunun uygun yöntem ve analiz teknikleriyle ölçülebilir ve sayısal verilere dönüştürülebilir hale geldiği bir gerçektir.

#### 1.2.1.4. Sektorel Vergi Yükü

Sektörel vergi yükü, çeşitli sektörlerin üzerindeki vergi yükünü ölçmek amacıyla kullanılan bir rasyondur. Sektörel vergi yükü hesaplarında "sektörün ödediği toplam vergilerin GSYH'ya oranı" şeklindeki formül kullanıldığı gibi, "sektörün ödediği toplam vergilerin sektör gelirlerine oranı" ayrıca, "sektördeki kişi başına düşen vergi / sektördeki kişi başına düşen gelir" oranı da kullanılabilmektedir. Ancak, özellikle gelir dağılımının dengesiz olduğu sektörlerde kişi başına düşen gelirin ölçüsü sayılamayacağından dolayı, bu tür hesaplamalar pek anlamlı kabul edilmemektedir (Demir, 2013: 17).

Sektörel vergi yükü karşılaştırmaları amacıyla önceleri, tarımın ülkelerin ekonomisindeki öneminden dolayı tarım ve tarım dışı ayrımının yapıldığı görülmektedir. Ancak, sanayinin öneminin artmasıyla beraber bu ayrımın tarım, sanayi ve hizmetler şeklinde değiştiği görülmektedir. Günümüzde ise sektörel vergi yükü analizlerinin ekonomideki önemlerine göre tarım, imalat sanayi, ulaştırma, turizm, inşaat, tekstil, beyaz eşya, otomotiv gibi çok sayıda sektör üzerinde yapılması mümkündür. Bu tür araştırmaların temel amacı, hangi sektörün daha fazla vergi yüküne maruz kaldığı, daha fazla vergi ödeme gücüne sahip sektörlerin, daha fazla vergi ödeyip ödemediği gibi hususları ortaya koymaktır. Diğer taraftan, vergi gelirleri toplamının sektörler arasındaki dağılımının belirlenmesi, sektörler arasında vergi yükü bakımından ortaya çıkan farkların sebep ve sonuçlarının araştırılması ve yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması için önemli bir veri olarak kabul edilebilir (Demir, 2013: 17).Vergi idaresi açısından bakıldığında vergi denetimlerinde yön belirleme açısından sektörel vergi yükü hesapları önem kazanmaktadır. Hangi sektörlerde vergi tahsilatında zorluklar yaşandığı, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimlerinin hangi sektörlerde daha fazla yoğunlaştığının belirlenmesi gibi hususlar vergi idaresinin etkinliği açısından son derece önemlidir. Nitekim son yıllarda vergi denetimlerinde her yıl belli sektörlerin hedef alınması bunun en açık göstergesidir.

#### 1.2.1.5. Bölgesel Vergi Yükü

Bölgesel vergi yükü genellikle iki farklı biçimde ele alınmaktadır. Bunlardan birincisi, bölgenin ödediği toplam vergilerin ülke GSYH'sına oranı, ikincisi ise bölgenin ödediği toplam vergilerin bölge gelirine oranıdır. Kuşkusuz iki tanım birbirinden farklı sonuçlar ortaya koymakta ve farklı değerlendirmelere imkan tanımaktadır. Genel olarak bir tanım yapmak gerekirse, bölgesel vergi yükü ekonomik, sosyal veya coğrafi yönlerden homojen olarak kabul edilen bölgelerin ödedikleri toplam verginin, gelirlerine oranıdır.

Bölgesel vergi yükü hesaplamaları bölgesel dengesizlikler ve bölgesel kalkınma hususunda çeşitli karşılaştırmalar yapabilme ve politikalar belirleme bakımından gerekli olan verilerden birisidir. Yukarıda belirttiğimiz gibi bu hususta yapılan hesaplamalarda, vergi yükü oranının payında kullanılacak veriye göre yapılacak değerlendirmeler farklılaşacaktır. Şöyle ki, bölgenin ödediği toplam vergilerin ülke GSYH'sına oranı, söz konusu bölgenin toplam objektif vergi yükünün ne kadarına katlandığını gösterir. Ancak, sağlıklı değerlendirmeler yapabilmek için aynı bölgenin ülke GSYH'nın ne kadarını ürettiği, kamusal hizmetlerden ne kadar pay aldığı ve bölgenin kişi başına GSYH değerlerinin de dikkate alınması gerektiği açıktır (Bağırov 2006: 42)

Bölgeler arası vergi yükü karşılaştırması için oranları dikkatli incelenmelidir. Bu noktada belirtmek gerekir ki, ister bölgesel bazda olsun ister diğer açılardan olsun, vergi yükünü sadece gelirin bir fonksiyonu olarak ele almak eksik değerlendirmelere neden olmaktadır. Bir bölgenin üretim faktörlerinin yoğunlaştığı yığılma bölgesi olması durumunda, bu bölgenin vergi yükü yüksek çıkacaktır. Aynı durum insanların genellikle yaşamayı tercih ettiği, dolayısı ile gelir elde etme bakımından düşük bölgeler için de geçerli olabilecektir. İnsanlar işyerlerinin bulunduğu yerde oturmak yerine bu bölgeye yakın, ancak, yaşamak için daha uygun bir bölgede oturmayı tercih edebilirler. Bu durumda geliri üretmesine rağmen işyerinin bulunduğu bölgenin vergi yükünün ikamet edilen bölgenin vergi yüküne göre daha düşük çıkması olasıdır. Çünkü gelir bir bölgede üretilirken, vergi başka bir bölgede ödenmiş görülecektir.

Bölgesel vergi yükü karşılaştırmalarında dikkat edilmesi gereken bir başka husus ta bölgesel gelişmişlik farklarıdır. Diğerlerine göre oldukça gelişmiş ve kişi başına GSMH'nın yüksek olduğu bir bölgenin vergi yükü ile geri kalmış ve kişi başına GSMH'nın oldukça düşük olduğu bir bölge karşılaştırıldığında, genellikle gelişmiş bölgenin vergi yükü daha yüksek çıkacaktır. Diğer bölümlerde bahsettiğimiz gibi, bu durum diğer şeyler sabit varsayımı altında değerlendirildiğinde, büyük öneme sahıp faktörler göz ardı edildiğinden yanıltıcı sonuçların ortaya çıkması olasıdır.

### 1.2.2. İKTİSADİ AÇIDAN VERGİ YÜKÜ: AŞIRI VERGİ YÜKÜ

İktisadi açıdan vergi yünü makroekonomik dengeler üzerinde ortaya koyduğu etkiler ve ekonomik birimlerin davranışları üzerinde ortaya koyduğu etkiler olmak üzere iki biçimde ele almak mümkündür. Bu başılık altında iktisadi açıdan vergi yükü makro etkiler ve mikro etkiler açısından ayrı ayrı incelenmiştir.

#### 1.2.2.1. Makro Etkiler Aşısından İktisadi Vergi Yükü

Vergi devletin üstlendiği fonksiyonları yerine yetirmesi için elinde bulunan en doğal finansman kaynağıdır. Mükellefler açısından ise gelirlerinin bir kısmının kamu gücü ile ellerinden alınması veya yararlandıkları kamusal hizmetlere katılım bedeli anlamı taşımaktadır. Her halükarda, vergi yükü ile ekonomik hayatın birçok boyutu arasında güçlü bir ilişki mevcuttur. Devlet açısından vergi, büyüme ve kalkınma, gelir dağılımını düzenleme, ekonomik istikrarı sağlama, ekonomik hayatı kayıt altına alma ve dış ticaret dengesini sağlama gibi iktisat ve maliye politikasının temel hedeflerini yerine yetirme işlevleri açısından sıklıkla kullanılabilen bir araç olma özelliği taşımaktadır.

Mükellefler için gelir, servet veya harcamalarının bir kısmının gönüllü veya yasal zora dayalı olarak elinden çıkması, bu nedenle ekonomik gücünün ve dolayısı ile de tasarruflarının vergi miktarı kadar azalması anlamı taşımaktadır. Piyasa ekonomisi açısından bu durum, özel yatırımların vergi miktarı kadar azalması sonucunu doğuracaktır. Dolayısı ile, vergi miktarı kadar özel kesimdeki istihdamın, büyümenin, gelirin, servetin veya harcamaların azalması anlamına gelmektedir. Kuşkusuz özel kesimin ekonomik gücünün bir kısmının vergiler yoluyla devletin

eline geçmesi, her zaman olumsuz sonuçlar doğurmaz. Ekonomik büyüme açısından özel sektörün dinamikleri kamu sektörüne göre daha avantajlıdır. Ancak enflasyon, deflasyon, stagflasyon gibi ekonomik sorunlarla mücadele etmek, dışsallıkları düzenlemek ve doğal tekeller gibi devletin ekonomiye müdahale nedenleri de dikkate alındığında, bu ekonomik gücün devlet tarafından kullanılması genel ekonomi açısından daha faydalı sonuçlar doğurabilir.

Ekonomik büyüme, bir ekonominin belli dönemdeki üretim kapasitesinin reel olarak artması, dolayısı ile önceki dönemden daha fazla mal ve hizmet üretmesidir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 314). Diğer bir ifade ile büyüme, kamu ekonomisi ve özel ekonominin bir bileşkesi olan üretim imkanları eğrisinin sağa kaymasıdır. Büyüme bir önceki döneme göre GSMH'nın kantitatif olarak artması olduğuna göre, ölçülebilen bir değerdir.

Kalkınma ise, ekonomik büyümenin yanı sıra yapısal bir değişimi de içeren daha geniş bir kavramdır. Gelişme olarak da ifade edilen kalkınma kavramı, toplumun siyasi, hukuki, yönetsel, kültürel ve kurumsal yapısı, eğitim düzeyi ve teknolojik kapasitesi gibi faktörleri de kapsamaktadır (Demir, 2013: 50). Dolayısı ile büyüme kantitatif bir değer iken, kalkınma kantıtatif, diğer bir ifade ile ölçülmesi güç bir değerdir. Ancak hemen belirtelim ki, günümüzde kalkınma da ölçülebilir değer olarak kabul edilmektedir. Pakistanlı iktisatçı Mahbub ul Hak tarafından ortaya konan ve Amartya Sen tarafından geliştirilen, HDI (Human Development Indeks) şeklinde ifade edilen beşeri kalkınma endeksiyle Birleşmiş Milletler tarafından periyodik olarak ortaya konmaktadır.

İktisadi büyüme ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi, devlete yüklenen, fonksiyonlara değişik boyutlar kazandıran çeşitli iktisadi anlayışlara göre farklı farklı değerlendirmek mümkündür. Bir ekonominin büyüme ve kalkınma becerileri genellikle sanayileşmeye, dolayısı ile de sermaye birikimini sağlayacak yüksek bir tasarruf hacmine bağlı görülmektedir (Demir, 2013:50). Büyüme ve kalkınma ekonominin tasarruf biriktirme kapasitesindeki artışla ilişkilendiren bu tür görüşler, zamanla yerini daha aktif bir unsur olan yatırımlarla ilişkilendiren görüşlere bırakmışlardır. Klasik iktisatçılar büyüme olgusunu genellikle yatırımların kapasite etkisi, diğer bir ifade ile yatırımların üretim kapasitesi üzerine yaptıkları etki ile

açıklamaya çalışmışlardır. Toplam talebin yeterliliğini veri olarak kabul ettiklerinden yatırımların gelir etkilerini ihmal etmişlerdir. Keynezyen görüş ise yatırımların gelir etkisi, diğer bir ifade ile milli gelir üzerinde yaptıkları etki üzerinde durmuş, kapasite etkisini ihmal etmiştir. Günümüzde ise genellikle Klasik teori ile Keynezyen teorinin bir sentezi niteliğinde olan ve literatürde Harrod-Domar modeli olarak bilinen bakış açısı benim senmektedir.

Harrod-Domar modeli yatırımların hem gelir etkisini hem de kapasite genişletici etkisini dikkate almaktadır. Büyümenin özel sektör eliyle gerçekleşmesi taraftarı olan klasik görüş, devletin vergiler yoluyla özel sektörün yatırım imkanlarını azaltacağını, dolayısıyla yüksek vergi yükünün büyümenin önünde bir engel oluşturduğunu savunmaktadır. Devletin kötü bir gözlemci olduğu görüşüne sahip klasik iktisatçılara göre, ekonominin sermaye birikiminin devlet tarafından kullanılması durumunda verimlilik azalacağından kalkınma da gerçekleşmeyecektir. Klasik görüş ve Keynes sonrası gelişen Arz Yönlü İktisat görüşü vergi yükünün düşük tutulmasını savunmaktadır (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 75).

Toplam arzın toplam talebi aştığı deflasyon olgusunu talepteki yetersizliğe bağlayan Keynesyen görüşü, efektif talepteki yetersizliği gidermek için genişletici maliye politikalarının uygulanması gerektiğini bildirir. Efektif talebi canlandırmanın yolu, toplumun tüketimde kullanacağı para miktarını arttırmaktır. Keynes efektif talebi arttırmak için devlet bütçesinin gerekirse açık vererek, hatta borçlanmaya giderek kamu harcamalarını arttırması gerektiğini ileri sürmektedir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 61). Ancak unutulmamalıdır ki, satınalma gücü ile desteklenen talep olarak kabul edilen efektif talebin düşük olmasının nedenlerinden birisi de yüksek vergi yüküdür. Daha basit bir şekilde ifade edecek olursak, amaç insanların ellerinde harcayabilecekleri para miktarını arttırmaktirsa, bunun bir yolu kamu harcamalarını arttırmak, diğer yolu da sermaye birikimlerinden devlete aktarmak zorunda oldukları kısmı, yani vergi yüklerini azaltmaktır.

Bu sorun, 1970'li yıllarda baş gösteren petrol krizi ile birlikte gündeme gelen stagflasyon olgusunun aşılması hususunda çözümler geliştiren ‘‘Arz Yönlü İktisadi Düşünce’’ tarafından çözümlenmeğe çalışılmıştır. Vergi yükünün azaltılması üzerine kurulu bu görüş, ekonomideki 'enflasyon + işsizlik' sorununu ekonominin arz

tarafındaki eksikliğe bağlamakta, bunun aşılması için de yatırımın ve üretimin dinamik aktörü olarak kabul edilen özel sektörün sermaye birikimini vergi yüklerinin azaltılması gerektiğini ileri sürmektedir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 75)..

Büyüme ve kalkınmanın devlet tarafından gerçekleştirileceği, yoksa özel sektör tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği hususu, iktisadi bakış açılarına göre vergi yükünün büyüklüğü ile ilgili görüşleri farklılaştıra bilmektedir. Devletin ekonomik büyüme ve kalkınma açısından ekonomik faktörleri daha etkin kullanacağı görüşünü savunanlar, vergi yükünün yüksek tutulması, böylece devlete daha fazla finansman kaynağı sağlanması gerektiğini ileri sürerler. Buna karşın, ekonomik büyüme ve kalkınma için üretim faktörlerini özel sektörün daha etkin kullanacağı görüşünde olanlar ise, sermaye birikimini vergi yükünün düşürülmesi gerektiğini savunurlar.

Bilindiği gibi gelirin tüketim ve tasarruf olmak üzere iki fonksiyonu vardır ve vergiler de genellikle tasarruflar veya tüketim üzerinden alınmasına göre şekillenmektedir. Vergi yükü ile büyüme arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok bilim adamı, vergi yükünü daha çok söz konusu vergi türleri itibariyle ele alarak olaya yaklaşmışdır. Bunlardan Mill, Lindahl, Pigou, Kaldor, Hicks ve Musgrave gibi iktisatçılar, özellikle artan oranlı gelir vergilerinin gönüllü tasarrufları, dolayısıyla iktisadi büyümeyi azalttığını, bu yüzden iktisadi büyüme açısından harcama vergilerinin daha uygun olduğu görüşünü savunmaktadırlar (Demir, 2013:51; Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 70-71). Ancak, göz ardı edilmemesi gereken bir husus vardır. Amaç gelir üzerinden alınan vergileri azaltarak gönüllü tasarrufları arttırmakla beraber, ekonomik büyüme için önemli olan, söz konusu gönüllü tasarrufların yatırıma dönüşme oranıdır. Bu tasarruflar yatırıma dönüşmediği sürece, ekonomik büyümeye katkı sağlamayacaktır.

Ekonomik büyüme ve kalkınma ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi, devletin ekonomiye müdahale nedenleriyle birlikte ele aldığımızda, bu nedenlerin boyutlarına göre durum değişebilmektedir. Devletin ekonomiye müdahale nedenleri olarak genellikle ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı sağlama amacı yanında aşağıdaki nedenler sayılmaktadır.

- Kamusal mal ve hizmetlerin yeterli düzeyde üretimi,

- Sosyal faydayı maksimize etmek,
- Dışsallıkları düzenlemek,
- Doğal tekelleri düzenlemek,
- Asimetrik bilgiyi gidermek,
- Ekonomik istikrarı sağlamak,
- Gelir dağılımında adaleti sağlamak.

Bu nedenlerin tamamı ekonomik büyüme ve kalkınma için son derece önemlidir.

Adalet ve güvenlik gibi tam kamusal mal ve hizmetler ile eğitim ve sağlık gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin yetersiz olduğu toplumlarda kalkınmadan söz edilemeyeceği gibi, istikrarlı bir ekonomik büyümenin gerçekleşmesi de pek mümkün değildir. Bu durumda devletin ekonomiye müdahale gerekçesi toplum nezdinde yasal kabul edileceğinden, bir noktaya kadar ağır vergi yükü de kabul edilebilecektir. Zira, bu tür mal ve hizmetlerin sürekli olarak dışarıdan sağlanan kaynaklarla finansmanı mümkün olmadığından, vergilerle finanse edilmesi gerekmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 70).

Ekonomik büyüme açısından üzerinde çok fazla durulmamasına karşın, kalkınma açısından önemli görülen bir husus da dışsallıklardır. Pozitif dışsallık üreten sektörlerin vergi yüklerinin düşürülerek teşvik edilmesi, buna karşın negatif dışsallık üreten sektörlerin vergi yükünün artırılarak engellenmeye veya verdikleri zararların telefi edilmeye çalışılması kalkınma açısından son derece önemlidir.

Devletin ekonomiye müdahale nedenleri ile birlikte büyüme ve kalkınma hedeflerini ele alıp, devletin mali amaçlarını ihmal etmek eksik kanaatlerin oluşmasına neden olur. Her devletin ekonomik büyüme ve kalkınma hedefi olduğu gibi, ekonomik ve politik amaçlarına ulaşmak için belirlediği mali amaçları da mevcuttur. Devletin mali amaçlarının gerçekleştirilmesi bakımından zorunlu olarak kabul edilen optimum şartlar ile, kalkınmanın ve büyümenin gerçekleşmesi için zorunlu olarak kabul edilen optimum şartları özellikle kısa dönemde bağdaştırmak hemen hemen imkansız kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 305).

Vergi yükü - ekonomik büyüme ilişkisi açısından dile getirilmesi gereken bir husus da, vergi yükünün gelir etkisinin veya ikame etkisinin ekonomideki ağırlığıdır. Artan vergi yükünün gelir etkisi yoluyla fazla çalışılarak telafisi, ekonomik büyümeyi hızlandırırken; ikame etkisi yoluyla seçilmesi, tersi bir duruma neden olacaktır. Solow, neo-klasik büyüme modelinde vergi yükünün büyüme üzerindeki bu tür etkilerinin uzun dönemde ortaya çıkmayacağını belirtmektedir. Ancak, diğer çalışmalarda uzun dönemde özellikle dolaysız vergilerin yükünün büyümeyi olumsuz etkileyeceği belirtilmektedir (Durkaya ve Ceylan, 2006: 82).

Ekonomik büyüme ve kalkınma ile vergi yükü arasındaki ilişki açısından uluslararası ekonominin beraberinde getirdiği sorunları da araştırmak gerekmektedir. Teknolojik gelişmeye bağlı olarak sürekli artan uluslararası sermaye hareketleri, büyüme ve kalkınma hedefi güden devletleri, bu sermayeden özellikle doğrudan yatırım yapan kısmını kendi ülkelerine çekme çabası içine sokmuştur. Bu çaba ise vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörleri üzerinden, emek gibi sabit üretim faktörleri üzerine kaymasına neden olmuştur. Sonuç olarak, büyüme ve kalkınma olgusunun vergi yükü üzerinde ülkeden ülkeye, toplumdan topluma ve içinde bulunulan döneme göre değişen bir etkisinin olduğu açıktır. Büyüme ile birlikte bazı sektörlerin vergi yükü artarken bazılarının vergi yükü düşebilmektedir. Vergi yükünün artması, özel sektör eli ile büyüyen ekonomilerin büyüme rakamlarını azaltırken, kamu kesimi eliyle büyüyen bir ekonominin büyüme rakamlarını artırabilmektedir. Her iki durumda da ortaya çıkacak büyüme ve kalkınma sonuçları, yatırımlara ayrılan sermayenin verimliliğine ve etkin kullanımına bağlı olacaktır.

İstihdam ile vergi yükü arasında ters orantılı bir ilişki mevcuttur. İstihdam üzerindeki vergi yükü arttıkça istihdamın azalacağı kabul edilir. Bu ters orantılı ilişki, istihdam maliyetleri ile istihdam arasında bulunan, "istihdam maliyetleri arttıkça istihdam azalır" yargısından kaynaklanmaktadır. İşveren konumundaki vergi mükelleflerinin katlanmak durumunda oldukları vergisel yüklerden birisi, çalıştırdıkları kişilerin ücretlerinden yapılan vergi ve benzeri kesintilerdir. Neticede bu kesintiler çalışanların brüt ücreti olarak işverenin maliyet unsurlarına eklenmektedir. Bu durum, yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilediği ve rekabet gücünü zayıflattığı gerekçesiyle, işverenlerin en çok sakındığı konulardan birisi olarak sürekli dile getirilen bir hususdur (Özdemir 2006: 121).

İşverenler, çalıştırdıkları kişilerin vergi takozu nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerini gidermek için, söz konusu maliyetleri ürettikleri ürünlerin fiyatına ekleyerek yansıtabilmektedir. Ancak, rekabet şartları ve üretilen malların talep ve arz esneklikleri gibi nedenlerle, bu her zaman mümkün olmamaktadır. Özellikle uluslararası rekabet açısından, işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkelerde üretim yapan firmaların, diğer ülkelerdeki firmalara karşı maliyet üstünlüğü bulunmaktadır. Son dönemlerde Çin'in yakaladığı üretim ivmesi bunun en bariz örneklerindendir. Söz konusu maliyetleri fiyat mekanizması yoluyla yansıtmanın mümkün olmadığı durumlarda, bu maliyetten kurtulmak için başvurulabilecek bir başka yol, daha az işgücü ile üretim arayışlarıdır. Bu durumda, genel ekonomi açısından, istihdamın azalması sonucu ortaya çıkacaktır. Diğer taraftan, bu maliyetten kurtulmak için en sık başvurulan yol işgücünü kayıtdışı çalıştırmaktır. Ancak, bu yola başvurmanın gerek işveren, gerekse işgücü açısından meydana çıkabilecek olumsuz sonuçları göz ardı edilmemelidir. Çok yüksek işgücü maliyetleri nedeniyle cezai yaptırımlar dahi göze alınarak kayıtdışı istihdam yolunun seçilmesi, maliyetleri düşürmek bakımından işverene, eline geçen ücretin daha yüksek olması nedeniyle de çalışanlara cazip gelebilmektedir. Ancak böyle bir durum çalışan açısından sosyal güvenlik sisteminin dışında kalmak, işveren açısından da önemli bir risk olan hukuk dışına çıkmak kötü sonuçlarını doğuracaktır. Devlet açısından, kayıtdışı ekonomi nedeniyle vergi kapasitesinin etkin bir şekilde vergilendirilememesi durumunu doğuracaktır.

İstihdam üzerindeki vergi yükünün artması durumunda istihdamın azalacağı, buna karşın vergi yükünün azalması durumunda istihdamın artacağı teorik olarak ifade edilse de, ampirik bulgular birbirinden farklı sonuçlara işaret etmektedir. Şöyle ki, vergi yükünün istihdam üzerindeki etkisi verginin türüne, yapısına, tarifesine ve psikolojik sınırına göre farklı olabilmektedir (Turhan, 1995: 329).

Scarpetta (1996)'nın çeşitli OECD üyesi ülkeler üzerinde 1983-1993 dönemini baz alarak yaptığı zaman serisi analizlerinde istihdam üzerindeki ortalama vergi yükü ile istihdam arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Marjinal vergi yükü ile istihdam arasında uzun dönemde anlamlı negatif bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Diğer bir ifade ile, istihdam üzerine konulacak ilave vergi yükleri uzun dönemde işsizliği artıracaktır.

Nickel (1997)'in 20 OECD ülkesi üzerinde 1983-1994 dönemi verilerini kullanarak yaptığı farklı bir ekonometrik çalışmada (two crosssections yöntemini kullanmıştır), istihdam üzerindeki toplam vergi yükü ile istihdam arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Söz konusu çalışmada toplam vergi yükünün işsizliği artırabileceği, işgücü arzını ise azaltabileceği belirtilmektedir. Nickel ve Layard (1999)'ın aynı dönem ve aynı ülkelerin verilerini kullanarak birlikte yaptığı çalışmada ise, istihdam üzerindeki toplam vergi yükünün işsizlik oranını etkilediği, ancak ücretlerden alınan vergilerin tek başına istihdam üzerinde bir etkisinin olmadığı sonucu elde edilmiştir.

Martinez-Mongay (2000) tarafından AB ülkeleri, ABD ve Japonya baz alınarak, 1970-1997 dönemi için yapılan panel veri analizlerinde, istihdam üzerindeki vergi yükünün özel yatırımları ve büyüme oranlarını negatif bir şekilde etkilediği, ancak sürpriz bir sonuç olarak (yazar tarafından belirtilmekte), istihdam üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu tür birbirinden farklı sonuçlar içeren pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür. Farklı sonuçlar, yukarıda da belirttiğimiz gibi, analizlerde kullanılan verilerin, vergi türlerinin, ülkeler ve dönemlerin farklılığı nedeniyle ortaya çıkabilmektedir.

İstihdam ile vergi yükü ilişkisini işgücü açısından farklı bir şekilde de değerlendirmek mümkündür. İşgücü arzı üzerinde vergi yükünün neden olduğu etkiler, vergilerin türleri ve yapılarına göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre işgücü arzını daha az etkilediği görüşü hakimdir (Turhan, 1995: 329). İktisat literatüründe istihdam üzerindeki vergi yükünün işgücü arzı üzerinde iki türlü etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Bunlar gelir etkisi (income effect) ve ikame etkisidir (substitution effect).

Gelir etkisi, artan vergi yükünün toplam geliri azaltması nedeniyle, bireyi eski ekonomik durumuna dönmesi için daha fazla çalışmaya sevk etmesi şeklinde gerçekleşir. Vergi yükünün işgücü üzerindeki bu etkisi daha çok dolaysız vergiler yoluyla ve dar gelirliler üzerinde görülür. Ücretleri üzerindeki vergi yükünde meydana gelecek bir artış, bireyin satın alma gücünü azaltacağından kısıtlı imkanlarını daha da kısıtlı duruma getirecektir. Birey eski satın alma gücüne kavuşmak için ya işverenden ücretini artırmasını talep edecek (bu gelir etkisi değil

ücretin yansıtılmasıdır) veya bu çözümün mümkün olmaması durumunda zorunlu harcamalarını gerçekleştirmek için gerekli olan bütçesini arttırmak amacıyla daha fazla çalışmak zorunda kalacaktır. Gelir etkisi daha çok az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. Gelir etkisi, istihdamın azalmamasıyla beraber, işgücünün verimliliğinin artması sonucunu da doğurabilir. Bu yönüyle özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından faydalı bir etki olarak kabul edilmesi mümkündür.

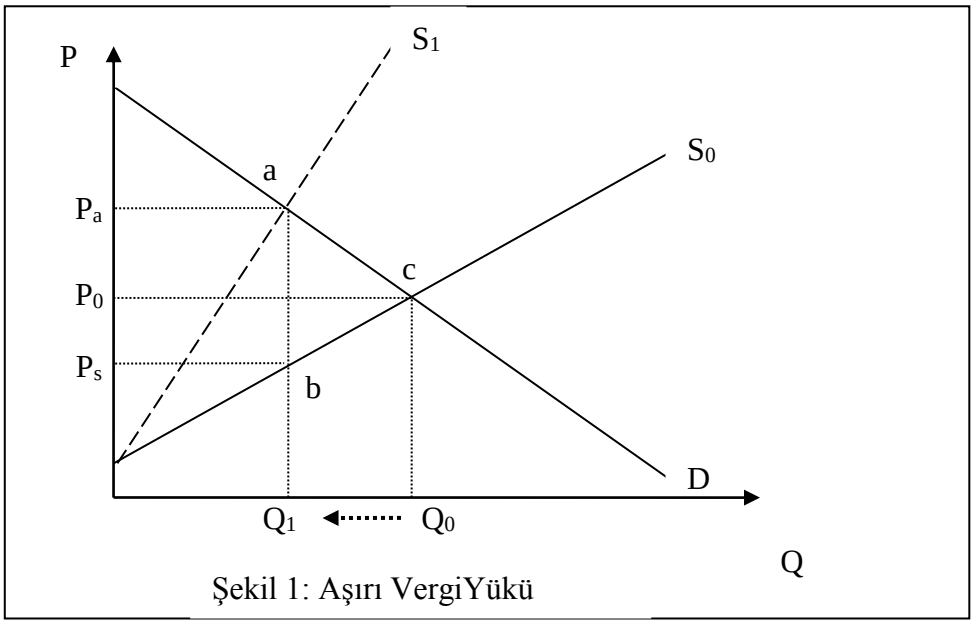
İkame etkisi ise, artan vergi yükünün çalışma arzusunu azaltması nedeniyle bireyi işsizliğe sevk etmesi şeklinde kendini gösterir. İkame etkisi daha çok dolaylı vergilerde ve yüksek gelirliler üzerinde görülür. İkame etkisi vergiden kaçınma yollarından birisi olarak kabul edilmektedir. İnsanların çalışma talepleri olduğu gibi, dinlenmek veya özel ihtiyaçlarına ayırmak üzere boş zamana sahip olma istekleri de mevcuttur. İşgücü üzerindeki vergi yükünün artması, boş zamanın maliyetini azaltacağından, özellikle gelişmiş toplumlarda çalışmamayı diğer bir ifade ile işsizliğe teşvik edecektir. Böyle bir sonuç, vergi artışından önceki ekonomik gücün korunması için bireyler açısından birikmiş tasarrufların azalması, genel ekonomi açısından ise özel kesimin yatırım kapasitesinin azalması anlamına gelmektedir. Bu durum devletin vergi kaybına neden olabilecek bir durumdur ve genellikle devletler bu yüzden uğradıkları vergi kaybını gidermek için telafi edici veya takip edici vergilere başvurmaktadır (Turhan, 1995: 240). Kuşkusuz devletin telafi edici veya takip edici vergilere başvurması toplam vergi yükünün daha da artmasına neden olmaktadır.

#### 1.2.2.2. Mikro Etkiler Aşısından İktisadi Vergi Yükü

Aşırı vergi yükü (excess burden) kavramı ise yukarıdakinden daha farklı bir anlam taşır. Bir verginin ekonomi üzerindeki yükü mükelleflerin yaptıkları vergi ödemesini aşıyorsa, o zaman bir aşırı yükten söz edilir. Mesela bir vergi sistemi ilk durumda sağladığı varidatı, vergilerde yapılacak bazı değişikliklerle ikinci durumda da sağlayabiliyorsa ve ayrıca ikinci duruma geçilirken hiç kimsenin durumu değişmeden bazı kişilerin iktisadi durumu daha iyiye gidebiliyorsa, o zaman ilk durumda bir aşırı yükün mevcut olduğu kesinlikle söylenebilir.

Esasen aşırı vergi yükü verginin nispi fiyat yapısını değiştirmesine bağlı olarak mükelleflerin ekonomik kararlarını değiştirmesine bağlı olarak ortaya çıkan bir etkidir. Bu etkinin oluşumunu Şekil 1 üzerinden şöyle açıklayabiliriz:

Piyasanın $Q_0$'da dengede olduğu bir durumda malın tüketim miktarı üzerinden bir vergi alındığını Kabul edelim. Budurumda vergini yansıma imkanına bağlı olarak alıcı ve satıcı arasında paylaşılacaktır. Alıcı vergi dahil Pa kadar ödeme yaparkenvergi sonrasında satıcı birim başına Ps kadar kazanacaktır. Sonuçta alıcı daha az mal tüketmiş ve satıcı da daha az mal satmak zorunda kalmıştır. Denge miktarı Qo'dan $Q_1$'e gerilemiş ve alıcılar fayda kaybına, satıcılar ise gelir kaybına uğramıştır. Vergi sonrasında piyasa tarafından telafi edilemeyen bu kayıplar aşırı vergi yükü olarak kabul edilmekted ve şekil üzerinde (abc) üçgen alanıyla temsil edilmektedir.



Şekil 1: Aşırı VergiYükü

Vergi yükünün özel kesimdeki istihdam azaltıcı etkisi genellikle kabul edilmekle birlikte, bu kaynakların kamu kesiminin eline geçtiği ve kasasına giren bu ekonomik değerlerin devlet tarafından istihdam yaratmak için kullanılabileceği de göz ardı edilmemelidir. Hatta, verimlilik ve sosyal fayda kriterleri dikkate alınarak, özellikle dışsal faydası yüksek alanlarda, tam rekabet ortamının oluşturulması amacıyla veya tam kamusal mal ve hizmetlerdeki eksikliklerin giderilmesi amacıyla kullanılması durumunda, devletin istihdam yaratması bazen topluma daha fazla yarar sağlayabilmektedir. Ancak, küreselleşme olgusu dünyayı küçük bir köy haline

getirmiş, firmaların mobilite imkanlarını genişletmiştir. İstihdam üzerindeki aşırı vergi yükünün, maliyet unsuru olup, uluslararası rekabet şansını zora sokması nedeniyle, firmaların yatırımlarını işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkelere kaydırması durumunda, Türkçe'deki meşhur "Dimyat'a pirince giderken, evdeki bulgurdan olmak" deyimi geçerlilik kazanacaktır. Örneğin, Türkiye'de istihdam üzerinde yıllar itibariyle değişmekle birlikte, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam yükü oldukça yüksektir. 2003 yılı için yapılan bir hesaplamada bu oran yaklaşık %60 olarak bulunmuştur (Coşkun, 2003: 197). Aşırı bir vergi yükünün neden olacağı sonuçlar dikkate alınarak, istihdam ile ilgili vergi ayarlamaları yapılırken doğrudan yatırım yapabilecek sermayenin, gitmesi muhtemel ülkelerdeki istihdam üzerindeki vergi yükleri mutlaka dikkate alınmalıdır.

Birinci bölümde vergi yükü kavramı tanımsal düzeyde açıklanmıştır. Vergi yükünün mükelelf davranışları üzerindeki otraya koyduğu etkile ve mükelleflerin vergiye karşı geliştirdiği direnç şekiller ikinci bölümde incelenmiştir.

# İKİNCİ BÖLÜM

# VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ VE MÜKELLEF DİRENCİ

## 2.1. VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ

Devletin ekonomik gelişmesine etkili araçlardan biri olarak vergilerin kullanılmasının uzun bir geçmişi vardır, ancak uzun süre boyunca onlara ekonomik politikanın esnek bir araç olarak değil, sadece devlet bütçesini oluşturan kaynaklardan biri gibi görüldü. Belirtmek gerekir ki, "finansman" kavramının kendisi XIII-XIV yüzyıllarda, kendini ticaretin gelişmesi, para hesablaşmaların güçlenmesi, o dönem için pazar ilişkileri iyi gelişmiş İtalya, Fransa ve diğer ülkelerde bankacılık işinin oluşumunda belirtmiş meta-para ilişkilerinin teşekkülü devrinde oluşmuştur.

Kapitalizme kadarki sosyal formasiyalarda devlet gelirlerinin merkezleşdirilmesi para şeklinde değil, natural şekilde oluyordu. Kölelik yapısında hükümdarların elinde olan kaynaklar kamu kaynaklarında ayrılmıştır, para hazinesinin oluşmasında kaynaklar arasında vergiler son yeri tutuyordu.

Uzun tarihi dönem boyunca vergilerin amacı önemli ölçüde değişmiştir. Eskiden vergiler devlet faaliyetinin, esasen, dış güvenliğin sağlanması görevini taşıyordu. Vergi ücretleri üzerinden devlet kendisinin ihtiyaçlarından ve sınırlarının korunmasından, başka savaşlar yapmak için malzemeler biriktiriyordu. Vergilerden diğer amaçlar için, örneğin, ülkenin ekonomik durumuna etki göstermek için de kullanılmasının mümkün olması konusunda ekonomistler sadece piyasa ekonomisi gelişmeye başladıktan sonra düşünmeye başladılar. Öncelikle natural değil, para dolaşımı üzerinde kurulmuş burjuva toplumunun gelişmesi üretimin sınırlarının artması ve onun etkinliğinin yükselmesi ile birlikte çok sayıda sorunlara yol açtı. Fransız ekonomisti Kodme bu konuda: Hele Voban 1706 yılında halkın yoksulluğuna karşı mücadele amacıyla vergilerin yardımıyla toprağın daha verimli olmasını sağlamak istiyordu. XIX yüzyılda Almanya'da List başta olmak üzere ulusal ekonomik okulun bilim insanları da vergilendirmede, özellikle de korumacı politikaları, ulusal sanayinin oluşmasını sağlamak amacı ile kullanılmasını zorunlu göruyorlardı. Fakat devletin iktisadi gelişimine etkisinin vergi mekanizmalarının reel

olarak oluşturulması ve uygulanması makine üretiminin gelişmesi ve kapitalizmin kendi inkişafında inhisarçı aşamasına dahil olması ile ilgili başlandı. Bu dönemde iktisadi alanın devlet tarafından düzenlenmesi önem arz etmeye başlamıştır. Böyle bir ortamda vergiler birçok ülkelerin devlet gelirlerinin esasını kapsayabilir (Kasanlı 2011: 30).

Artık XIX yüzyılda ve XX yüzyılın başlarında bütçeye tüm gelirlerin %80-%90'nı vergilerin payına düşüyordu. İngiltere'de 1880 yılında devlet bütçesinin tüm gelirlerinin %91, Rusya'da %81,9, ABD'de (1906-1910 yılları) %92,1-ni vergiler oluşturuyordu. Emperyalizmin teşekkülü devrinde toplumun değişmesi kaçınılmaz olan sosyal hayatın ve öncelikle ekonomik alanının yönetilmesine yaklaşımların da değişmesinen neden olmuştur (Kasanlı 2011: 32). Toplumun daha çok yoksul tabakadan oluşması hükümeti zayıflatıyordu, bu nedenle nüfusun en fakir kesimlerinin daha iyi yaşamasını sağlamak için esaslı kararlar alınmıştır.

Devletin ekonomi politikalarının aracı olarak vergiler toplumda piyasa ilişkilerinin gelişmesiyle ve en evvel çeşitli sosyal grupların gelirlerinin, en azından, kısmen eşitlenmesinden dolayı gittikçe daha fazla önem arz etmeye başlıyor. Sadece mali yöntemlerle biriken paranın hacmi değil, hem de vergi sisteminin yapısı da değişiyor. Eğer XX yüzyılın başlarında toplanan vergilerin önemli kısmını (%70-%80) dolaylı vergiler oluşturuyorduysa, bu durum piyasa ekonomisinin tümüyle vergilenmdirmeye imkan verecek biçimde geliştiğini söyleyebilirz. Bunun sonucunda devlet ülkenin ekonomik gelişiminin düzenlenmesi aleti gibiamacıyla nakit akımlarını daha çok kullanmaya başlar. Vergi türlerinin miktarı ve vergi verenlerin sayısı hızla artıyor, dolaylı vergilendirme ile birlikte, doğrudan vergilendirme de önemli derecede gelişir, özellikle gelir vergisi daha fazla önem arz etmeye başlıyor (Kasanlı 2011: 35)

Pazar ekonomisinin silsile şeklinde gelişimi ile ilgili toplum geliştikçe çeşitli alanların gelişmesinin esnek düzenlenmesine ihtiyaç artar ve gelişmiş ülkelerin hükümetleri bunu iyi algılarlar. Vergiler bu tür düzenlemeleri gerçekleştirmek için bir araç olarak kullanılır. Vergiler, durgunluk dönemlerinde ekonomik dengenin korunması amacıyla kulanmıştır. Fakat vergi aracı ile bazı işletmelere engel olunur. Örneğin Fransa'da, otomobillerin üretimi ve satışına konulan vergilerin nedeniyle oto üretiminde "aşırı" büyük hızla büyüme engellenmiştir.

Vergi indirim sistemleri aynı anda yükselişte olan alanları çok yüksek gelişme hızından tutmaya, bununla birlikte, kayıpları azaltmaya ve iflas eden alanlara yardım etmeye imkan verir. Ayrıca, ortaklıklar üzerindeki vergi yükünün azaltılması onlara daha yoğun olanak sağlar ve kazancı üretimin gelişimi amacıyla kullanma fırsatı verir. Şüphesiz ki, bu konuda her devlet ilgili olmalıdır. Ulusal üretim süreci ne kadar verimli olursa, ürünler dünya pazarında bir o kadar rekabete dayanıklı olur, işletmeler ne kadar iyi olursa, onların çalışanlarının sayısı ve yaşam kalitesi o kadar yükseliyor.

Vergi etkisi büyüme ve gelişmeye neden olabilir. Öyle ki, vergi indirimleri inşaat, ormanların restorasyonu, sermaye yatırımları v.b için verilebilir. Bu, vergilerin belirlenen meblağından, gelir vergisinden yatırım meblağının çıkarılması yoluyla yapılır. Vergi hesaplamasında dikkate alınan çeşitli amortisman kuralları da uygulanır. Vergi indirimi yoluyla ihracatta aynı derecede motive olur. , Böylece ülke işsizlik oranının artmasının karşısını alarak, ekonomik gelişmeyi dengeler ve bununla birlikte, kümülatif talebin sürekli artmasının karşısını alır. "İnsanlar kümülatif talebi stabilize yeteneği ile onu değiştirmek becerisini karışıtırıyorlar. Oysa, istikrar sadece kümülatif talebi değiştirme becerisi değil, hem de onu zamanında ve gerekli miktarlarda etmek becerisini öngörüyor. Biliyoruz ki, kamu harcamaları artıp vergiler değişmiyorsa veya kamu harcamaları artmıyorsa, o zaman bu, gerekli koşullar kümülatif talebi canlandırabilir (Kasanlı 2011: 51).

Vergiler ekonominin mali ayarlama mekanizmasıdır. Ekonomiye devlet etkisi hakkında öncelikle iki farklı yöntemi göstermek gerekir: - otoriter yöntem;- enstrümantal yöntem.

Otoriter etki devletin kendisinin hakim yetkilerini gerçekleştirdiği durumlarda başvurduğu doğrudan zorlama etkisidir.

Dolaylı etkiler ise toplumun özgür üyelerinin, devlete önemli yöne yönlendirilmesidir. Vergi sistemine bakış açısından dolaylı etki devletin ekonomiye hem otoriter hem de dolaylı müdahalesinin aleti olabilir. Burada otoriter müdahale dolaylı müdahaleden daha verimsizdir, çünkü herhangi bir etkinliğe zorlanan kişiler kendi isteği ile faaliyet gösteren ve kişisel çıkarlara tabi olanlardan farklı olarak icraçılığa az yöneliktir. Bu yüzden de devletin vergi sistemine otoriter etkisi, özellikle ayrı ayrı vergi oranlarının kaldırılması veya yeni vergilerin uygulanması

başlangıçta yalnızca devlete fayda verir, aslında işletmelerin mali durumunu zayıflatmak ve sonuçta devlet hazinesine potansiyel ödemelerin tutarının azalmasına yol açıyor.

Vergi sistemine herhangi bir müdahalenin mümkün sonuçlarını değerlendirmek çok zordur. Bunun için ekonomik analiz kullanılır, fakat bu amilin öneminin değerlendirilmesinde yapılan herhangi bir hata, araştırma sonuçlarının yanlış olmasına yol açar. Bu deneyde tüm özellikleri, en önemli faktörleri dikkate almak imkanının hiç de her zaman olmadığını düşünürsek, verginin uygulaması veya oranlarının değiştirilmesi tahmini sıfıra indirilebilir. Örneğin, Fransada "Fransız ziynet eşyalarına vergi uygulayarken, onları satın alan zengin şahıslar verginin yükünü kaldırabilir, fakat İtalya mücevher üretiminin rekabeti ile ilgili olarak, Fransa üreticileri fiyatları sabit tutmak için kendi işçilerinin emek haklarını azaltmaya çalışırlar (Kasanlı 2011: 64)

Böylece, hükümet etkisinin ekonomik sonuçları düzgün ölçülmemesi, hükümetin yürüttüğü ekonomik politikaların değerlendirilmesini olumsuz etkileyen yeni faktörler etkilidir.

Ekonomik ilişkilerin düzenlenmesinde devletin rolü ekonomik kriz dönemlerinde, özellikle de ekonomik geçişde olan ülkelerin çoğunum uyguladığı gibi kriz tedavüldeki para kitlesinin ve enflasyonun yüksek artış hızı ile eşlik edildiğinde özellikle artıyor. Önceki ekonomik sistemin temelleri keskin biçimde sarsıldığı, yeni ekonomi ise henüz yeterli düzeye yetmediği için hükümetlerin çoğu ekstra para kitlesinin tedavülünü kurdular, bu ise enflasyonun sıçrayışını güçlendirdi. Fakat bununla birlikte, hükümetler belli bir süre huzur elde etmekle bundan yararlandılar. Enflasyon sorunlarını inceleyen Keynes 1923 yılında yazdığı, "her hükümet, örneğin, Almanya veya Rusya hükümeti, kağıt paralar basmakla uzun süre yaşayabilir. Bu yol ile hükümet vergilerden gelen gerçek kaynakları kullanma fırsatı elde ediyor. Bu yöntem günümüzde kabul edilebilir değildir. Ancak belirli çerçevelerde onun etkili olması inkar edilemez. Eğer başka bir yolla geçinmek mümkün değilse, bu yöntemle hükümet yaşayabilir. Bu yöntem en zor olan ve aynı zamanda, hiç bir şeye sahip olmayan en zayıf hükümetin muktedir olduğu vergilendirme biçimidir.

Fakat kamu harcamalarının sadece para emisyonu ile finansmannı bütçe açığını önemli ölçüde azaltamadığı gibi vergi sisteminin reforme edilmesi

zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 193). Post Sovyet ülkelerinin hükümetleri enflasyonun keskin sıçrayışından sonra da böyle yapmış, fakat bu tür adımların ülkenin ekonomik durumunu daha da sarsacağını düşünmemişlerdir. Örneğin, Fransa'da ikinci dünya savaşından sonra vergiler daha çok kamu harcamalarını finanse etmek için değil, satın alma gücünü azaltmak amacıyla uygulanıyordu. AFR-de 1966 yılında ekonomisi tehlike altına alan enflasyon ile mücadele amacıyla vergileri arttırmış ve bu da hükümetin çöküşü ile sonuçlanmıştır (Kasanlı 2011: 76).

Buraya kadar yapılan açıklamalar verginin mali yöenetimde önemli bir araç olduğunugöstermektedir. Bu aracın kullanma biçimi standart olmayıp farklı sistematik yapı ve mekanizmalar içinde kullanılabilmektedir.

Vergi sistemi denildiğinde, belli bir amaca ulaşmak için bilimsel ilkeler temelinde düzenlenmiş vergi toplanma yapısı anlaşılır. Ekonomi politikaları belirlenirken çeşitli mali, ekonomik veya siyasi amaçlar konulur. Bu nedenle, vergi sisteminin karakteri öncelik verilen amaca bağlıdır. Örneğin, vergilendirmenin temel amacı gelir ve servet ayrımını daha adil bir şekle getirmektirse, vergi sisteminin temel karakteristik özelliği sosyal odaklı oluşturulur.

Dolayısıyla vergi sisteminin dinamik bir kavram olduğunu söyleme yanlış olmayacaktır. Mali, ekonomik, sosyal, siyasi ve hukuki faktörler etkisi altında her ülkenin vergi sistemi birbirinden farklılaşmakla birlikte, bu sistem zaman içinde gelişmektedir. Örneğin, vergilemede öne sürülen temel amaç devletin daha fazla gelir elde etmesi ise (gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi) o zaman vergi sisteminde dolaylı vergiler öne çıkar (Kasanlı, 2011: 87).

Vergi sistemi nasıl şeki,llenirse şekillensin vergiler mükellef davranışları üzerinde farklı etkiler ortaya koyabilmektedir. Teorik olarak bu olası etkiler, gelir etkisi, ikame etkis ve karar etkisi olarak sıralanmaktadır. Bu etkilere aşağıda yer verilmiştir.

### 2.1.1. VERGİLERİN GELİR ETKİSİ

Ekonomi politikalarını incelerken, aşırı vakaları incelemek her zaman yararlı olur. İlk olarak, vergisiz bir toplumda yaşadığımızı varsayalım. Hükümetin programlarını daha sonra nasıl finanse edeceği konusunda endişeleneceğiz, ancak şimdilik, bugün sahip olduğumuz tüm programları finanse etmek için yeterli paraları

olduğunu varsayıyoruz. Vergilerin olmadığını varsayalım, hükümet vergilendirmeden gelir elde etmez ve vatandaşlar vergilerden kaçınma konusunda endişe duymazlar. Eğer böyle bir toplum mümkün olsaydı, insanların kazandıkları gelir kadar üretken olacağını görebiliriz.

Şimdi tam aksini düşünelim. Vergiler artık gelirin %100'ü olarak belirlenmiştir. Kazandığınız her kuruş hükümete gider. Hükümetin bu yolla çok para kazanacağı anlaşılabilir. Ancak bunun gerçekleşmesi olası değildir. Kazanç yoksa, neden işe gidersiniz? Basitçe söylemek gerekirse, eğer para alamazsanız, bir şirkette çalışmak için zaman harcamazsınız. Herkes zamanının büyük bir kısmını vergiden kaçınmağa harcasaydı, devlet için verimli olmazdı (Kelbiyev, 2015: 71).

Bunlar aşırı durumlar olsa da vergilerin etkisini göstermektedir ve diğer vergi oranlarında ne olduğuna dair faydalı rehberlerdir.

Hükümetin artan kamu harcamalarını finanse edbilmek için ek vergileme yoluna gitmesi halinde aşağıdakileri görüyoruz (Kelbiyev, 2015: 74):

- Vergi oranı arttıkça, insanlar daha fazla çalışma isteği gösterebilir.
- Vergi oranı arttıkça, devletin vergi gelirleri artmaz.

İlk olası etki verginin gelir etkisine işaret etmektedir. Vergi oranı yükseldikçe vergi sonrası gelir azalacak ve mükellefler fazla çalışma sonucu azalan toplam gelirini artırmak için daha fazla çalışmak zorunda kalacaktır. Ek vergi yükü marjinal gelirinden düşük olduğu sürece mükellefler daha fazla çalışmak isteyecektir. Vergi yükündeki bu artışa bağlı olarak mükelelflerin dha fazla çalışmaya karar vermesi verginin gelir etkisi olarak ifade edilmektedir (Sağbaş ve Şen, 2015).

İkinci olası etki ise ikame etkisi olara tanımlanmaktadır. Hükümet, %1 ve daha fazla vergi geliri elde edecek, ancak yüksek vergi oranlarının neden olduğu belirsizliklerden dolayı vergi gelirleri istenen ölçüde artmayabilir. Çünkü vergi mükelelfleri vergiye karşı bir direnç göstermeye başlamıştır.

### 2.1.2. VERGİLERİN İKAME EKTİSİ

Hükümetler hane halkı tarafından gerçekleştirilen gözlemlenebilir ve doğrulanabilir eylemlere vergi uygular. Örneğin, hükümetler genellikle benzin tüketimini vergilendirir ve konut gibi sermaye varlıklarının satışından elde edilen karlardan yararlanırlar. Vergiler, konutlar için maliyetleri arttırmaktadır. Bu,

hükümet tarafından amaçlanan hedefden büyük ölçüde farklı sonuçlara yol açabilir. Optimal vergi politikası aynı zamanda mikroekonomi ve kamu maliyesi derslerinde de bir çalışma konusu olduğundan, vergilendirmenin emek arzı ve sermaye birikimi üzerindeki etkisine odaklanacağız. Bağımlı çalışanlar, emek arzı kararlarını çalışmak ve boş zaman arasında nasıl böleceğine karar verir. Çalışanların, çalışma ve emeklilik zamanlarını vergi politikası temelinde değiştirdiğine dair kanıtlar var olup, vergiler arttıkça, daha fazla insan emekli olmayı tercih etmektedir (Kembell 2011: 14).

Vergi, vergi mükellefinin daha az tercih edilen ancak vergilendirilmemiş mal için daha düşük vergilendirilmiş malların yerine geçmesi için bir teşvik yaratır. Tüketici faydasındaki bu ikame kaynaklı kayıp, verginin aşırı yükü (veya refah maliyeti)'dir.

Vergilendirmenin tüketim kararları üzerindeki etkilerini aşağıdaki gibi inceleyebiliriz. Her birey para kazancını sınırlandırır ve farklı kullanımlara tahsis eder. Vergilendirme, doğrudan veya dolaylı olarak tahsisini etkiler.

Örneğin, gelir vergisi bir tüketicinin para gelirini düşürür ve daha az miktarda mal almaya zorlar ve tüketicilerin yaşam standartlarını düşürür.

Aynı şekilde, ortak tüketim mallarına uygulanan dolaylı vergiler, bireysel kaynakların tahsis edilmesini etkileyecektir. Bu nedenle vergiler, bireylerin kaynaklarının tahsis edilmesini etkiler.

Vergi, halkın satınalma gücünü azaltır ve tüketimini azaltır. Tüketimdeki düşüş, bu malların üretimini etkileyen mal ve hizmetlere olan talebin azalmasına neden olmaktadır. Sonuçta, tüketimdeki azalma, istihdam fırsatlarında bir azalmaya yol açmaktadır. Örneğin, fiyattaki artış nedeniyle, iki farklı malı almak yerine, kişi, fayda ve memnuniyetini en üst düzeye çıkarmak için herhangi bir maldan daha fazla miktarda satın alabilir.

Vergilendirmenin enflasyon ve depresyon dönemlerinde farklı etkileri vardır. Enflasyon döneminde, halkın satınalma gücü mevcut vergi oranlarında bir artış veya yeni vergi empoze edilmesi ile azaltılmaktadır. Bu, tüketimi kontrol altına alacak ve bu nedenle fiyatlarda istikrarı artırmaya yardımcı olacaktır.

Depresyon döneminde vergilendirme azaltılabilir. Doğrudan vergi oranlarındaki düşüşün sonucunda, insanlar daha fazla harcaya bilir ve daha yüksek

satınalma gücüne sahip olacak ve dolaylı vergilerdeki düşüş satış fiyatlarının düşmesine yol açacaktır. Her ikisi de halkın toplam tüketimini teşvik eder ve böylece ülkede ekonomik faaliyetler tetiklenir (Kembell 2011: 26).

Vergilendirme üretimi ve tüketimi düzenlemek için kullanılabilir. Tüketim, belli malların üretimi ve kullanımı ile vergilendirilerek düzenlenebilir. Örneğin, bazı vergilerin amacı likörler, purolar gibi bazı zararlı ürünlerin tüketimini azaltmak olabilir.

## 2.2. VERGİ YÜKÜ KARŞISINDA MUKELLEF DİRENCİ BİÇİMLERİ

Ağır vergi yükü olan devletlerde vergiden kaçınma eski zamanlardan bilinmektedir. Vergiden kaçınma vergilendirme ile beraber gelişmiştir. Bu durum mükelleflerin vergiye direnci olarak ifade etmiştir. Araştırmalar gösterir ki, finans piyasasında yapılan işlemlerde vergiden kaçınma halleri daha yaygındır. Kurum kazancının ortakları arasında bölüşdürdükleri vergilendirilebilen gelirlerin toplamı dağıtılan karlar vergi beyannamelerinde belirtilen tutara hiç de uymadığı gözlemlenmiştir.

Vergiden kaçınma denildiğinde, mükellefin resmi veya gayri resmi yollardan vergi ödememe eğilimine yönelmesi anlaşılır. Bu eğilimin aşağıdaki anlamları vardır:

- vergi mükellefinin aktiv etkinliği,
- bu işletmeleri vergi ödemesi miktarını azaltmaya yönlendirmek.

Dolayısıyla, mükellefler bilerekten, kendi haraketini önceden anlayarak, bilinçli olarak belirli sonuçların elde olunmasını yol vererek hareket etmelidir. Bununla ilgili olarak söyleye bilirizki ki, vergi ödemelerinin tutarının azalmasına neden olmuş, tecrübesizlik veya dikkatsizlik sonucunda bilinçli yapılmamış hatalar, örneğin matematiksel işlemlerde yapılan hatalar, vergi ödeyicisini sorumluluktan muaf etmese de, vergiden kaçınma yöntemi olarak kabul edilemez (Kembell 2011: 27)

Vergiden kaçınma yöntemleri hukuki açıdan çok çeşitlidir. Ancak mükelleflerin bu yönde faaliyetlerinin içeriğinde onları gruplaşdırmakla, vergiden kaçınma aşağıdakı 3 biçimde hayata geçirilir:

- doğrudan vergi kaçakçılığı;

- Vergden Kaçınma;

- yasalara uymak zorunda kalmadan vergi kaçakçılığı.

Vergiden doğrudan sapma vergi ödemelerinin tutarının azaltılmasının öyle yöntemidir ki, bu zaman vergi mükellefi vergi borcu tutarını kasten ve yasadışı yollarla azaltır.

Vergiden doğrudan sapma mükellef tarafından vergi mevzuat hükümlerinin doğrudan ihlali ile gerçekleşmektedir. Bu nedenle vergi mükellefi doğrudan vergiden kaçınmaya yönelik faaliyetleri yasadışı kabul edilir. Bu, ödenecek vergi tutarının azaltılması, hem de genel olarak verginin ödenmemesine yönlendirilebilir. Dolayısıyla, vergi doğrudan sapma sırasında vergi hacminin azaltılmasına vergi mevzuatının ihlali pahasına olur.

Vergiden doğrudan sapma bir kural olarak gelirin gizlenmesi, kazancın tutarının azaltılması, vergilendirimiş malların gizlenmesi veya kayda alınmaması, muhasebe kayıtlarının sahteleşdirilmesi, vergilerin zamanında ödenilmemesi, vergilerin hesaplanması ve ödenmesi için gerekli olan belgelerin ibraz edilmemesi veya zamanında teslim edilmemesi, vergi indirimlerinin yasadışı olarak kullanılması şeklinde hayata keçirilir. Vergi kaçakçılığı mükellefin kasten işlenmiş ve yasadışı haraketinin sonucu olduğundan, bu haraketlere göre kanunda çeşitli tür sorumluluklar, mülki, hukuki, idari, cezai ve mali sorumlulukları öngörülüyor (Biyan, 2018: 280).

Vergiye karşı direnç kendi karakterine göre suç ve sivil suç gibi sınıflandırılır. Suç olmayan vergi direnci temel olarak hukuk uygun olarak gerçekleştirilir. Vergi mükellefinin vergi muafiyeti, vergi mükellefinin vergi kaçakçılığı veya vergi yükünü azaltmaya yönelik faaliyetleriyle gerçekleştirilirken, sadece vergi kanunları değil, aynı zamanda ceza mevzuatı da gerçekleştirilir. Bu vergi kaçakçılığı vergi mükellefleri için cezai sorumluluk doğuracaktır (Kembell 2011: 35)

Vergiden kaçınma vergi borcu minimallaşdırılmasının öyle seklidir ki, bu zaman yasal veya fiziksel kişi aktiv, çoğu durumlarda yasa çerçevesinde hayata geçirdiyği faaliyet sonucu kendini verginin mükellefi katekorisinden çıkarır. Gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri açısından vergiden kaçınma yöntemlerini meşru ve gayri meşru olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür. Birinci gruba vergiyi doğuran

olaydan uzaklaşma yönündeki faaliyetler girmektedir. Örneğin, vergi mükellefi olmayan bir tüzel kişiliğin kurulması; faaliyetin, kanuna göre vergi ödemesinden muaf tutulan bir tüzel kişilik tarafından düzenlenmesi; vergilendirilemez bir gelirin tüzel kişilik veya gerçek kişi tarafından elde edilmesi.

Bir tüzel kişilik tarafından vergilendirilmeyen faaliyetlerde bulunduğunda, tüzel kişilik, vergilendirilebilir mülkler temelinde mükellef olarak kabul edilmez. Tüzel veya gerçek kişinin vergilendirilebilir geliri, vergi mükellefinin özellikleri ile değerlendirilir.

Vergi mükellefi yasaların izin verdiği ve ya vergi yükünü azaltmak için yasak olmadığı yöntemleri kullanmaktadır. Vergi mükellefleri, yasal işlem bulunmaması ve bu gibi yargı alanlarındaki cezai suçlardan dolayı cezai veya idari sorumluluktan sorumlu değildir. Vergi indirimi, ekonomik verginin hesaplanması ve geri ödenmesi konusunda profesyönel bir çalışma organizasyonu aracılığıyla ulaşmanın bazı yolları vardır. Temelde bu vergi planlamasıdır.

Bu nedenle, vergi muafiyetlerinin mevzuata uymak zorunda kalmadan vergi planlaması için uygun olduğu belirtilmelidir.

Bahsedilen vergi düzenlemesi, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini azaltmayı amaçlayan bir faaliyettir. Bu, genellikle uzun sürelidir. Vergi planlamasının aksine, vergi kaçakçılığının tek bir hukuk kuralı yoktur.

Vergiden sapma nedenleri: ahlaki sebepler, politik sebepler, ekonomik nedenler, teknik ve yasal sebepler olarak sıralanabilir.

Bu sebeplerin her biri ile daha yakından inceleyelim.

Vergi kaçakçılığının ahlaki sebepleri temel olarak vergi yasalarının ihlalidir. Diğer yasalar, herkes için genel, kalıcı ve tarafsız seçilirse, vergi kanunu ne genel, ne kalıcı, ne de tarafsızdır. Hukuk herkes için geneldir, bu nedenle istisnasız herkes için zorunludur. Ancak vergi kanunu, vergi mükelleflerinin bireysel mükelleflere verilmesi açısından genel değildir. Bu ise ona yol açar ki, mükelleflerin belli katekorileri diğerlerine nazaran daha uygun durumda olurlar. Bu da vergi indirimi olmayan vergi ödeyicilerinde edaletsizlik hissi yaratır ve bu durum diğer vergi ödeyicilerini tercihli vergi mükellefleri arasında farklılık yaratıyor. Bu durum vergiden kaçınmaya yol açar.

Yasanın sürekliliği, hükümlerinin uzun süre değişmeyeceği anlamına gelir. Vergi mevzuatındaki düzenli değişiklikler de vergi kanunlarının itibarını sarsmaktadır (Kembell 2011: 58).

Vergiden kaçınma yöntemlerinin ikinci grubunu illegal yöntemler teşkil etmektedir ki, bu zaman vergiden kaçınmanı mükellef yasadışı faaliyetle elde edir. Bu grupa aşağıdakılar dahildir (Kembell 2011: 47).

- devlet tescili olmadan sahibkarlık faaliyetinin hayata geçiren;
- vergi kurumlarında kaydı olmadan sahibkarlık faaliyetine olmak.

Mevcut mevzuata göre, her mükellef iligi meslek kuruluşuna ve vergi dairesine kayıtlı olmalıdır.

Diğer yasaların aksine, vergi yasaları devletin kendisinin kabul ettiği gibi tarafsız değildir. Bu nedenle, yasalara en çok uyan insanlar bile, bu tür vergilerin yalnızca kendi menfaatlerine uygulandığını belirten vergi mevzuatına daha az sayğılıdır.

Sürekliliği, tarafsızlığı ve yasalara uyumu gerektiriyorsa, vergi mükelleflerinin belirsizliği, uygunsuzluk ve bazı vergi mükelleflerinin önyargılı olması vatandaşların düşüncelerini etkilemektedir ve bunun sonucunda da vergi kaçakçılığı meydana gelmektedir.

Siyasi nedenler, vergi mükellefinin yalnızca kendi harcamalarını karşılamak için değil, aynı zamanda bir ekonomik politika aracı kullanmak için de vergilendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Ekonomik politika aracı, vergi mükelleflerinin kendilerini, bu alanlardaki vergilendirmenin devlet ekonomisindeki belirli sektörlerin özelliklerinin azaltıldığını gösterdiği noktaya geldiklerinde, hızlı gelişme sağlamak için bu alanlardaki vergileri azaltır.

Vergiye karşı direncin ekonomik sebeplerini aşağıdakı gibi iki gruba ayırmak mümkündür:

- işletmenin finansal durumunun zayıf olması,
- Genel ekonomik konjontürün zayıf olması,

Bazen mükellefin mali durumu onun vergiden yayınması için belirleyici bir faktör olur. Eğer vergi mükellefinin mali durumu değişmiyorsa vergiden kaçınma yolunu gitmeyecektir. Eğer mükellefin mali durumu değişkendirse o vergiden kaçınma yolunu seçe bilir.

Genel ekonomik krizler sırasında durumu istikrara kavuşturmak için herhangi bir ülkenin liderliği durumun önünde kalmaya devam ediyor. Bazı durumlarda, bireysel ürünler için devlet fiyatların belirlenmesi yoluyla pazar ve pazar ilişkilerinin sıkı bir şekilde düzenlenmesiyle elde edilir. Bu dönemlerde, "karaborsa" yasal pazara paralel olarak işlemektedir ve vergi kaçakçılığı davaları daha da artmıştır. "Siyah" piyasadaki işlemleri kontrol etme yetkisine sahip değildir ve vergilendirilmesi mümkün değildir (Kembell 2011: 64).

Vergi kaçakçılığının vergi mükellefiyetine yasal nedenleri vergi sisteminin karmaşıklığıdır. Vergi etkinliğini kontrol etmek ve vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığından kaçınmaları için itici güç yaratmaktadır. Ayrıca, vergi mevzuatının kendisi de vergi mükelleflerinin vergi yükünü azaltmanın yollarını aramasına izin vermektedir. Bu, aşağıdakilerle açıklanmaktadır:

- Vergi mevzuatındaki ayrımcılık, vergi mükellefini bu indirimleri aramaya teşvik eder.

- Aynı verginin çeşitli oranları, vergi mükellefine daha düşük bir vergi oranı aramak için vergi uygular.

- Maliyetlerin maliyetini, finansal etkilerini, işletmenin emrinde kalan karı ve benzerlerini çeşitli kaynakların takdirine göre elden çıkarma yeteneği. Böyle bir durum, vergi matrahının tespitini ve dolayısıyla vergi miktarını doğrudan etkiler.

- bu vergilerin hesaplanması ve ödenmesinde yasama organı tarafından yerine yetirilen tüm koşulların dikkate alınmamasından kaynaklanan vergi kanunları.

- Doğru vergi yasalarının eksikliği nedeniyle aynı yasal sorunun farklı şekilde yorumlanması.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'na göre, tüm çelişkiler ve belirsiz vergi kanunları davaları vergi mükellefleri lehine yorumlanmalıdır. Başka bir deyişle, bir vergi mükellefi kendisini çelişkili ve anlaşılmaz konularla karşı karşıya bulduğunda, vergi mükellefinin kendisi için olumlu bir yorumunu seçebilir.

### 2.2.1. VERGİ YÜKÜNÜN HUKUKİ AÇIDAN GÖSTERİLEN DİRENÇ BİÇİMLERİ

Kanunsuz vergi olmaz ilkesivergilemeye ilişkin devletin ve mükelleflerin vergi sorumluluklarını tanımlamaktadır. Yasal çerçeveden dışarı çıkmak kanunilik ilkesinin ihlali olarak kabul edilir. Kanunilik ilkesi vergilemenin taraflarına hukuka uyma sorumluluğu getirmektedir. Vergi ilişkilerinin her iki tarafı, vergi mükellefi ve vergi organları hak ihlallerine göre sorumluluk taşır. Örneğin idari sorumluluk sadece vergi ödeyen tarafa ait değildir. Vergi mevzuatının ihlali vergilendirme sürecini yöneten memurlar açısından da geçerlidir. Zaman aşımına uğramış bir vergi için tarhiyat yapılıp tebliğ edilmesi vergi memurlarından kaynaklı kanunilik ilkesi ihlaline örnek gösterilebilir (Aksoy, 2011: 171-172).

Vergi mükellefleri vergi kanunlarına uyum sağlamak ve/veya ihlal etme şeklinde vergiye karşı tutumlarını belirlerler. Devletin vergilerin düzenli tahsil edilmesi adına mükelleflere bir takım yaptırımlar uygulamaya çalışması, mükelleflerin gelirinin düşeceği endişesine kapılmasına neden olmakla birlikte bazen mükelleflerin vergi tutumlarında farklılık oluşturabilmektedir Vergi uyumu açısından yaşanan söz konusu tutumlar, mükelleflerin yasal sınırlar içinde (vergiden kaçınma). ve/veya yasal sınırlar dışında (vergi kaçırma) davranış geliştirmelerine neden olmaktadır. Bu nedenle mükellefler gelirinin azalmaması için vergi ödemekten kaçması hem kayıt dışı ekonomiye neden olabilmekte hem de vergi uyumunu azaltmaktadır. Dolayısıyla hertürlü vergi yükü mükellefin sistem dışına çıkmasını sağlayabilmektedir (Kitapçı, 2013: 44). Mükelleflerin kayıt dışı ekonomi sonucunda vergi kaçırmasına neden olan ve servetini gizlemeye yönelik bu davranışlar devletin gelirinin düşmesine neden olmaktadır.

Esasen mükelleflerin vergi yasalarına uyum sağlamaları beklenmektedir. Mükelleflerin vergi yasalarına uyum sağlama çabası vergiye direnç olarak kabul edilmez. Ancak, vergi oranlarının artmasına bağlı vergi yükünün artlası halinde mükelleflerin vergi doğuran olaydan uzaklaşmaları da yasalara uyumun bir gereğidir. Ancak mükellef vergi ödemekten kurtulmuş olmakla bilikte ekonomik faaliyetin da yavaşlamasına neden olunmuştur. Aslında burada vergilemeye karşı hukuki düzenleme kaynaklı iktisadi bir direnç gösterilmiştir.

Diğer taraftan hukuki anlamda vergiye karşı direnç şekli veri ödev ve sorunlulukarı yerine getirilmeden ekonomik faaliyetlerin sürdürülmesidir. Mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini belge düzenine uymadan veya sahte ve yanıltıcı belgelerle faaliyetlerini sürdürmeleri vergi kaçakçılığı olarak tanımlanmaktadır (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017: 268). Mükelllefler vergi yükünün arttığı dönemlerde vergi kaçırma eğilimi içen girerler. Bir müekllefin vergi kaçakçılğı şeklinde direnç geliştirdiğini söyleyebilmek için tipik olarak kanunda sayılaln fiilllerin suçun tüm unsurları ile oluşması gerekir. O nedenle fiillerin neler oduğu bir şekilde belirlenmeli ve yorumlanarak veri kaçakçılığının yapılıp yapılmadığına hükmedilmelidir (Biyan, 2018: 280).

Azerbaycan'da vergi mükelleflerinin hangi hallerde vergi kaçırma şeklinde direnç gösterdiklerinin kabul edileceği aşağıdaki gbi açıklanabilir. Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'na göre vergi mükellefleri vergi mevzuatının ihlali için mali yaptırımlar ve menfaatler uygulamaktadır. Vergi mevzuatının ihlali için önlemler iki grupa ayrılır:

*1. Vergiler üzere borçların ve hesaplanan oranın alınması.* Vergi borçlarının ödenilmemesine göre devlet bütçesine kaynaklanan hasarı pekiştirmek için gerçekleştirilen bu eyleme hukuki restorasyon denir.

*2. Vergi Mevzuatının İhlali İçin Cezalar*. Bu önlemler yasal sorumluluk türleri olarak kabul edilir. Aslında yasal sorumluluk türleri, vergi kurumlarının yanı sıra devlet kurumlarının haklarını ve çıkarlarını korumaya hizmet eder.

Vergi Kanunu açısından, vergi mevzuatının ihlali bazı durumlarda mali yaptırım uygulanmasıyla sonuçlanır. Mali yaptırım uygulanan yasa ihlal halleri idari hata olarak kabul edilir ve mali yaptırımı ise para cezasıdır. Vergi Kanunu'nda mali yaptırım uygulanan vergi mevzuatının ihlali iki maddede ayrıntılı açıklanmıştır. Raporun ve diğer gerekli bilgilerin verilmesi ile ilgili hukuk ihlalleri sırasında uygulanan mali yaptırımları Vergi Yasasının 57-ci maddesinde 4 paragrafta yer buluyor. Vergi tutarının azaltılması ve diğer vergi hukuku ihlalleri sırasında uygulanan mali yaptırımları Vergi Yasasının 58-ci maddesinde 12 paragrafta yer bulmuştur. Vergi Kodu vergi ilişkilerinin diğer tarafının, vergi organlarının görevlilerini de sorumluluk altına alıyor. Ama Yasada bu hukuk ihlalleri ile ilgili

hiçbir mali yaptırım uygulanmasından söz edilmemiştir. Çünkü vergi organlarının temsilcilerinin hukuk ihlalleri genellikle idari hukuk sorumluluğuna dahil edilirler. Vergi mükellefleri tarafından mevzuat ihlali iki türlü olur: Vergi suçu ve vergi cinayeti (Musaev 2014: 16).

Vergi suçu yukarıda belirtildiği gibi finansal yaptırımına neden olan durumlar ve idari sorumluluk altına alınma durumları olabilir. Maliye yaptırımı uygulanan durumları gözden geçirdik. İdari sorumluluk olduğu durumlarda ise genellikle vergi borcunun ödenilmemesi sırasında oluşur. Az miktarda vergileri ödememek Azerbaycan Cumhuriyeti İdari Hatalar Kodu ile sorumlu olursa, yüklü miktarda vergi ödemekten kaçınma ise vergi suçu kabul edilerek Azerbaycan Cumhuriyeti Ceza Kanunu (Madde 213) ile düzenlenir. Bu maddelerde belirtilen az miktarda vergi toplamı 20,000 manatdan fazla olmayan miktarı kapsıyor. Çok miktarda vergi toplamı 20,000 manatdan az olmayan, 100,000 manatdan fazla olmayan vergi tutarını, yüklü miktarda vergi tutarı ise artık 100,000 fazla vergi tutarı öngörüyor. Bu durumlarda, vergi borcunun zamanında ödenilmemesine göre Vergi Kodu faiz şeklinde sorumluluk taşır. Hesaplanan verginin ödenmesi son ödeme gününü geçtikten sonra geçen her gün için mükellef veya vergi ajanından hesaplanan vergi tutarının % 0.1 oranında faiz tutulur (Vergi Kanunu, madde 59).

Diğer önemli bir konu da vergi muhasebesi ile ilgilidir. Vergi muhasebesi ihlallaeri şekinde tanımlanan suçlar hesap kodlarının yanlış işlenmesinden ve vergilendirmeye ilişkin geliştirilen kodların kayıtlara yanlış işlenmesi veya hiç işlenmemesi olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe suçları Vergi kanununda, İnzibati Hatalar Kodunda ve Ceza Kanununda düzenlenmiştir. Vergi Kanununa göre, zamanında vergi kaydı yapmak için başvuru yapmayan gerçek veya tüzel kişiye mali yaptırım (40 lira) uygulanır. Vergi kaydı düşmeden girişimcilik faaliyeti gösterip gelir elde edenler ise diğer iki mevzuat ile sorumludur. Eğer vergi muhasebesi durmadan elde ettiği gelirin toplamı 20,000 manata kadardırsa İnzibati Hatalar Kodu ile, elde ettiği gelirin toplamı 20,000 manat tutarını aşarsa ise ceza kanunu ile sorumludur. Bazen şöyle bir soru ortaya çıkar ki, vergi hukuk ihlallerine bazı durumlarda hem Vergi Kanununa hem de diğer yasalara tabii tutulur. Dikkat edilirse, Vergi kanunu vergileme sürecinde oluşan hukuk ihlallerine uygulanan ceza ve yaptırımlar ancak verginin mali amacını ifaya yöneliktir.

Sonuç olarak, vergi mevzuatı ile belirlenen, vergi hukuku ilişkilerinin korunmasına hizmet eden normların bozulmasına sebep olan ve yasayla bu hukuk kurallarına uymasını sağlayan sorumlulukların yerine getirilmemesi şeklindeki eylemler vergi mevzuatının ihlali demektir. Buna göre de, vergi mükelleflerinin, vergi ajanlarının, banka ve diğer kredi kuruluşlarının hukuk normlarını ihlal eden eylemleri suç sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi cezası, faiz ve para cezası gibi yaptırımlara bağlanmış haraketler vergi suçu olarak kabul edilir ve vergi mevzuatının ihlali sisteminin bir parçasını oluşturur.

### 2.2.2. VERGİ YÜKÜNÜN İKTİSADİ AÇIDAN GÖSTERİLEN DİRENÇ BİÇİMLERİ

Vergi bireyin gelirinde mutlak olarak belli bir miktar azalmaya neden olması, yani yasal zemine oturması gerçekte onun bireyin üzerinde genellikle son derece olumsuz bir etki yaratır. Ekonomik subyektlerin çeşidli güçlükle elde ettiği hasılatı, kendisinin rızası olmadan karşılıksız, bir defalık bir miktarını başkasına (devlete) vermesi hiç de kolay değildir. Vergilendirme konusunda ne tür önlem alınırsa alınsın, ne tür vergilendirme ve uygulama teknikleri geliştirilse de, verginin bu özelliğini ortadan kaldıramazsın. Sadece yapılacak olan vergi yükünü en aza indirecek önlemleri almaktır. Bunun içinde yükümlülük psikolojisinin bilinmesi gerekir. Yükümlünün vergiye karşı geliştirdiği tutumlar bizzat onun kendi kişiseli ile ilgili anlayış ve kültürden kaynaklandığı gibi, kendisinin dışındaki çevresel etkilerden de kaynaklanmaktadır. Ödediği verginin verimli alanlara yöneldiğini görüyor ve yine vergilerle yapılan kamu hizmetinden yararlanma fırsatı bulabilirse, vergi öderken duyduğu baskı bir miktar da olsa azalacaktır (Tuncer, 1971: 445).

Genel olarak mükellefler vergi ödememek için direnç gösterirler. Eğer mükellef, vergi kanundaki boşluklardan faydalanarak, vergi ödemelerini azaltarsa, buna "vergiden kaçınma" denir İdarenin vergi alma çabası karşısında, mükellefler kanunlara aykırı olmayacak şekilde bunu çeşitli yollar kullanarak, etkisizleştirme kılmaya çalışırlar (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017: 260). Vergiye karşı direnci ve mali yaptırımların uygulamasında verimsizlik, enflasyon, vergi mükelleflerinin

devlet harcamalarına bakış açısı, vb. başka uygulamadan gelen sıkıntılar, denetimin yetersizliği, gibi sebeplerdir.

Vergi mükelleflerinin tamamı, ödemeleri gereken vergiyi vergi idaresine bildirme ve ödeme konusunda her zaman istekli olmayabilir. Vergiye karşı direnci, vergi ödememe veya gerekenden daha az vergi ödemek şeklinde tezahür ediyor. Vergini ödememe veya daha az ödenmesi yönündeki hareket ve davranışlar esas olarak üç şekilde kendini gösterir (Musaev, 2014: 26).

Vergiden kaçınma (tax avoidance), vergi kanunlarına aykırı hareket etmeden bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması ve hazinenin vergi kaybına uğraması olarak tanımlanabilir. Dikkat edileceği üzere vergiden kaçınma, mükellefin vergi yükümlülüklerini yasalara uygun bir şekilde azaltması durumunda mümkün olur (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017: 261). Bu nedenle vergiden kaçınma, yasal olarak herhangi bir suç oluşturmamaktadır ve bu nedenle vergi kanunlarında vergiden kaçınma ile ilgili cezalandırmanı hedefleyen hükümler yoktur. Yasal sınırlar içerisinde kendisine verilen indirim ve istisnalardan yararlanarak daha az vergi ödemeyi amaçlayan davranış biçimleridir.

Vergiden kaçınma şeklinde direnç şekli aslında iktisadi açıdan bir direnç örneğidir. Çüknü mükellefler vergi yükünden kurtulmak için vergiyi doğruran olaydan uzaklaşmaktadır. Diğer bir ifadeyle ekonomik faaliyetlerini yavaşlatmaktadırlar. Bu bağlamda tüketiciler daha az tüketme ğilimine girereken üreticiler ise üretim faktörlerini üretimden çekmeye başlamışlardır. Vergi mükelleflerin ekonomik kararlarını etkilemiş ve verginin ikame etkisi kendisini göstermiştir (Sağbaş ve Şen, 2015).

Vergiye karşı iktisadi direnç kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde artış yaşanmasına neden olabilmektedir (Erkuş ve Karagöz, 2009: 129). Kayıt dışı ekonominin başlıca kaynakları arasında vergi yükü ve birim işgücü maliyetindeki (yani sosyal güvenlik payındaki) artış, kayıtlı ekonomideki (özellikle işgücü piyasasına yönelik) düzenlemelerdeki artış, haftalık çalışma saatlerinde indirime zorlama, erken emeklilik ve vergi moralinin (vergi ödeme isteğinin) bozulması sayılmaktadır. Bunlar arasında, özellikle vergi yükü ve sosyal güvenlik payındaki artışın daha fazla etkili olduğu söylenebilir. Vergilerin iktisadî unsurların emek-boş

zaman tercihleri üzerinde etkili olduğu ve kayıt dışı ya da vergilendirilemeyen ekonomiye işgücü arzını teşvik ettiği bilinmektedir. Kayıtlı ekonomide, işgücünün işverene toplam maliyeti ile işgücünün vergi sonrası kazancı arasındaki farkın artmasının kayıt dışı ekonomik faaliyetleri de artırması beklenebilir. Bu iki kalem arasındaki fark toplam vergi yükünü yansıtmaktadır ve bu yüzden sosyal güvenlik sistemiyle ilişkilidir (Leba, 2015: 317). Vergi takozu olarak adlandırılan, ücret içindeki vergi ve sosyal güvenlik katkı payının artması işverenler açısından işgücüne daha yüksek ücret ödemek demektir. Bu durum da işverenleri, işgücü için daha düşük ücret ödedikleri kayıt dışı ekonomi içinde çalışmaya sevk etmektedir (Leba, 2015: 310).

Artan vergi ve sosyal güvenlik faaliyetleri mükellefleri vergi dolandırıcılığına yöneltmekte ve mükellefler yanıltıcı ve sahte belge düzeni altında ekonomik faaliyetlerini saklamaya çalışmaktadır. Vergi dolandırıcılığı, aslında vergi kaçakçılığının bir çeşitidir. Mükellef vergilendirilebilir ciroyu azaltır. Bu nedenle hukuk sistemi, vergi kaçakçılığı şeklindeki hareketler için bir yandan mali nitelikli cezaları arttırırken, diğer yandan fiili işleyen kişilere hapis cezası da öngörmektedir. Vergi dolandırıcılığı genel olarak; mal ve hizmet satışlarına fatura, fiş vermemek, vergi dairesinde kayıt olmaksızın çalışma, cari döneme ait gelirin sanki sonraki yılın geliriymiş gibi ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi ve envanter kayıtlarıyla oynanması biçimindeki eylemlerle yapılmaktadır (Musaev 2014: 29).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetleri besleyen diğer unsurlarla birlikte artan vergi yükü ve baskı mali, ekonomik ve sosyal birçok olumsuzluklara neden olmaktadır. Bu sorunlar; Bütçe gelirlerinin azalmasına, bütçe açıklarının oluşması, Vergiden kaçınanların, kaçınamayanlara kıyasla üstün bir duruma geçmesi, yani mükellefler arası rekabet ve adalet ilişkilerinin bozulması biçiminde sayılabilir. Bunlardan daha da önemlisi mükellefler üzerindeki vergi yükü ve baskısının artması kaynak dağılım etkinliğinin ve kaynak kullanımında verimliliğin kaybolmasıyla sonuçlanacak olumsuzlukarı besleyebilmektedir.

### 2.2.3. VERGİ YÜKÜNE SİYASAL AÇIDAN GÖSTERİLEN DİRENÇ BİÇİMLERİ

Vergilemeden sapmanın siyasi nedenleri devletin vergilerden sadece kendi masraflarını ödemek için değil, ekonomik politikanın bir aracı olarakda kullanmasıdır. Devlet vergilerden ekonomik politika aracı olarak yararlanırken, belli sektörlerde özel sektörün ağırlığını azaltmak için vergilerin oranlarını yükseltiyor. Bunun aksine umut verici bulduğu, geliştirmek istediği alanlarda ise vergileri azaltır ve uyarıcı nitelikteki belirli indirimler uygular. Neticede yüksek vergilerin uygulandığı alanlarda vergi mükellefleri tarafından vergiye karşı dirençler oluşur (Sağbaş ve Şen, 2015).

İnşaatta ve ekonomik önlemlerin uygulanmasında, ekonomik meselelerin politik açıdan algılanması arasında bir çatışma ortaya çıkmaktadır. Verilen karmaşıklığa neden olan mikroekonomik ve makroekonomik yapının ne tür etkileri veya ekonominin sürdürülebilir bir şekilde büyümesi amacıyla, uzun vadede ekonomik politikanın gerçekçi hedeflerine dayalı ve bu hedeflere tekabül edecek vergilendirme politikasının amacı, gelirleri maksimize etmemelidir. Devlet bütçesi, toplam arzın maksimize edilmesini sağlar. Ekonomik gelişme için, sosyal farkındalığa karşılık gelen harcamalar, planlanan sistemin çıkarlarına hizmet edenlere nazaran çok daha etkilidir. Finansal politika, devlet harcamalarının seviyesini belirleyerek başlar, ancak harcama politikası ve ilerici vergilendirmenin bir kombinasyonunun makul bir talep seviyesi yaratacağı garantisi yoktur (Cervena ve Romanova, 2018: 770). Maliye politikası, gelir eşitsizliğinin en azından kısmen düzeltilmesi için kullanılabilir (ilerici gelir vergisi oranı, piyasa ekonomisinde sosyal bir anlama sahiptir, dağıtım sürecine düzelticidir), ancak vergi politikası bir süreci teşvik etmemelidir. Konsantrasyon (örneğin ciro vergisi veya şirketler için özel vergi ile), tekellerin işini daha kolay hale getirir (Cervena ve Romanova, 2018: 770).

Nüfusun gelirini düzenleyen politika ve yatırım için mevcut kaynakları düzenleyen kesikli vergi politikası araçlarının uygulanmasıyla ekonominin mali kontrol olasılıkları son yıllarda yetersiz veya verimsiz görünmüştür. 1960'lardan bu yana, Yeni Ekonomi, Keynesyen ekonomi politikasının bir değişikliğini temsil ediyor. Nüfusun gelirini düzenleyen politika ve yatırım için mevcut kaynakları

düzenleyen kesikli vergi politikası araçlarının uygulanmasıyla ekonominin mali kontrol olasılıkları son yıllarda yetersiz veya verimsiz görünmüştür (Cervena ve Romanova, 2018: 770).

Rasyonel beklentiler teorisinin temsilcileri, ulusal olanın ancak bugün de ulusötesi ekonominin, stratejik (uzun vadeli) izleyecek kamuoyu tarafından bilinen, açık ve anlaşılabilir ekonomik önlemlerle düzenlenmesi gerektiği yönündeki tavsiyeye yönelik, özel kısa vadeli hedefler değildir. Ekonomik sorunları diğer alt sistemlerle (siyasi ve sosyo-kültürel olanlar) birlikte incelemek için disiplinlerarası bir yaklaşım sunan neo-kurumsalcılar, toplumun uzun vadeli gelişiminin statik piyasa verimliliğinden tamamen farklı olduğuna işaret etmektedir (Güler, 2012:57-58). Bunlar ekonomik gerçekliğin değişken doğasının altını çizmektedir. Kurumsal iktisatçılar, sosyal maliyetlerin, uygulanan ekonomik önlemlerin sonuçlarını etkileyebilecek olan piyasa ekonomisinin tamamını yansıtmadığını ileri sürmektedir.

Modern vergi teorisi, özellikle adalet ve verimlilik olmak üzere iki prensibi vurgulamaktadır. Teknik olarak, vergiler, kamu bütçesindeki doğal ve tüzel kişilerden fon transferini oluşturur. Bununla birlikte, bu transfer, ekonominin genel verimliliğini azaltan ek maliyet olmadan çalışamaz. Bu nedenle vergi sistemlerinin amacı, öncelik sırasına göre, verimsizlikleri mümkün olan en düşük seviyeye düşürmek olmalıdır (Akdoğan, 2011: 177). İdari maliyetleri azaltmak için, her iki tarafın çıkarlarını göz önünde bulundurmak gerekir. Özel mükelleflerin kamu kesimi üzerindeki çalışmaları kolaylaştırmaya yönelik çabalar kabul edilemez, aynı zamanda kimsenin neden olmadığı benzer şekilde hareket eden düzenli değişiklikler de kabul edilemez.

Demokratik olarak gelişmiş ülkelerin çoğunun mevcut vergi politikaları, vergilerin her vatandaşa "ödeme kabiliyetlerine" göre tahsil edilmesi önerisi ile yönetilmektedir. Yukarıdaki ilke, sosyal adaletin varsayımlarından birini ifade eder. Vergilendirmenin hem fiili hem de fiili olmayan hedefleri karşılıklı olarak birbiriyle örtüşmektedir. Vergilendirme sorununun gerçek doğası bu paradoksu içinde algılanmalıdır. Daha yüksek vergi ödeme zorunluluğu bir taraftan piyasa işleyişine zarar verirken diğer taraftan da vergi sisteminin kendisine zarar vermektedir. Bu paradoksu ortadan kaldırmak mümkün değildir (Cervena ve Romanova, 2018: 773).

Bu paradoks maliye politikası belirlenemsi sürecinde açık biçimde ortaya çıkmaktadır. Politika yapıcılar amaçları ve araçlar arsında çatışma yaşamaktadır. Bu çatışmalar amaç - amaç arasında olduğu kadar araç - araç rasında da olabilmektedir. Tüm bu çatışmalar toplum tercihlerine uygun olarak siyasal süreçte çeözümlenmeye çalışılmaktadır (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 23).

Optimal bir vergi politikası, vergi kaçakçılığının ortaya çıkma nedenlerinin ortadan kaldırılması ve vergi yükümlülüklerine uymama nedenlerinin (hem ulusal hem de uluslarüstü seviyelerde), vergilendirmenin klasik ilkelerine dayanması gereken ve aynı zamanda çalışması gereken bir şarttır. Politikacılar da dahil olmak üzere bireysel varlıkların istenmeyen ekonomik faaliyetlerinin ortadan kaldırılmasını sağlama önlemleriyle eşgüdümde olan ve uygulamada vergilendirmenin optimizasyonunun etkisi ekonomik olmayan bir yapıda çeşitli faktörler tarafından etkilenir: siyasi irade, çıkar grupları, ahlak ekonomik varlıklar, yasal statü (yasal kesinlik veya belirsizlik, kanunun uygulanması), ayrıca gelecek için bireysel ve sosyal beklentilerdir. Tüm bu unsurlar siyasal etkenlerin vergi yükü üzerinde belirleyiciliğini artırmaktadır (Yurdadoğ, Gökbunar, Tunçay, 2016: 809-811).

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# BDT ÜLKELERİNİN VERGİ YAPISI VE VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

## 3.1. BDT ÜLKELERİNİN GENEL EKONOMİK GÖRÜNÜMLERİ VE VERGİ YAPILARI

### 3.1.1. BDT ÜLKELERİNİN GENEL EKONOMİK GÖRÜNÜMLERİ

Bağımsız devletler topluluğu (BDT) SSCB ortak paydasında buluşan yeni devletlerin oluşturduğu ekonomik entegrasyondur. Bu ülkelerin ortak özelliği zayıf sermaye ve teknolojik imkanlar ve SSCB döneminden gelen siyasal istikrarsılıklardır. Bu ortak yapı birbirleri arasında tamamlayıcılık ilişkisine dayalı bir ticari ve ekonomik yapının kurulmasını imkansız kılmaktadır. Ayrıca SSCB'den ayrılış sürecinde oluşan siyasal farklılaşmalar ortak zeminde hareket etme zorluklarına neden olmaktadır. Tüm bu farklılıklar ve benzerlikler temelinde oluşturulan BDT hakkında ayrıntılı incelemelere bu bölüm içinde yer verilmiştir.

#### 3.1.1.1. Ekonomik Entegrasyon Olarak BDT'nin Oluşumu

Ekonomik entegrasyon, ülkelerin ekonomik açıdan bütünleşmelerini ifade eden bir kavramdır. Ekonomik entegrasyon çok aşamalı bir süreçte tamamlanabilmektedir. Tam bir ekonomik entegrasyondan bahsedebilmek için "serbest ticaret anlaşması", "serbest ticaret bölgesinin kurulması", "gümrük birliğinin sağlanması", "Ortak pazarın kurulması" ve "Ekonomik birliğin sağlanması" ve son aşamada "siyasal birliğin tesis edilmesi"nden oluşan süreçlerin tamamlanması gerekir. Bir ekonomik entegrasyon örneği olarak kabul edilebilecek BDT yapılanmasında entegrasyon sürecinin tersten işlediğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Merkezi planlı ekonomik modelde siyasal birlik aşamasında entegre olmuş ülkeler önce siyasal birlikten ayrılmış ve sonrasında kapitalist ekonomik sistem temelinde ekonomik entegrasyon sürecine girmişlerdir. Siyasal entegrasyon sürecinin dağılması aşamasında ülkeler arasında yaşanan bazı siyasal sorunlar BDT yeknesak

ve ileri aşamaya taşınacak bir entegrasyonun sağlanmasına imkan vermemektedir (Samadzade, 2019: 42). Örneğin, Azerbaycan, Ermenistan'ın yer aldığı bir gümrük birliğine dahil olmayı istememektedir. Benzer tutumların diğer ülkeler arasında da varlığını gözlemlemek ve değerlendirmek mümkündür. Ancak, çalışmanın kapsamı dışında yer aldığı için konunun bu yönü üzerinde durulmayacaktır.

BDT'nin oluşum sürecini Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği'nin (SSCB) dağılma sürecinden başlayarak aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür. SSCB ülkeleri, 1980'li yılların sonuna doğru, kendi bağımsızlıklarını kazanma çabalarını göstermeğe başlamışlardır. 1990 yılında SSCB üyesi cumhuriyetleri devlet bağımsızlığı konusunda beyanları kabul ederek, kendi devlet yasalarının Birlik yasasından daha öncelikli olduğunu ilan ettiler. SSCB'nin dağılmasını engellemek için, 17 Mart 1991'de SSCB'nin korunması amacıyla bir referendum düzenlendi. Referenduma katılanların %76.4'ü Birliğin korunması için oy kullandı. 20 Ağustos 1991 yılında yeni proje olan 'Egemen Cumhuriyetler Birliği' yasasının imzalanması planlanıyordu. Ama bu proje, 19-21 Ağustos 1991 tarihinde Sovyetler Birliği'nin muhalif kanadı tarafından gerçekleştirilen darbe sonucunda kabul görmedi.

Tüm bu gelişmeler sonucunda, 8 Aralık 1991 yılında Sovyetler Birliği'nin parçalanmasını ve Bağımsız Devletler Topluluğu'nun kurulmasını sağlayan anlaşma imzaladılar. Anlaşmaya göre taraflar kendi halk ve devletlerini siyaset, ekonomi, kültür, eğitim, sağlık, çevre koruma, bilim, ticaret ve diğer alanlarda işbirliği yapmalarına teşvik etme konularında anlaştılar. Anlaşma, devletler arasında mevcut sınırların dokunulmazlığını vurgular ve vatandaşların açık sınırlarda özgür hareket etmelerini garanti eder. Anlaşmada, ortak koordinasyon kuruluşları aracılığıyla uygulanması planlanan ortak faaliyet alanları belirlenmiştir. Bunlara dış politika faaliyetlerinin koordinasyonu, ortak bir ekonomik alanın oluşturulması için işbirliği, gümrük politikası, ulaşım ve iletişim sistemlerinin geliştirilmesi, çevre koruma ve suçla mücadele alanları dahildir. Buna ilave olarak, anlaşmanın tüm eski Sovyetler Birliği devletlerinin katılımına açık olan Anlaşma, 10 Aralık 1991'de Ukrayna ve Beyaz Rusya hükümetleri ve 12 Aralık'ta da Rusya hükümeti tarafından onaylandı.

21 Aralık 1991'de Alma-Ata'da 15 eski Birlik devletlerinin 11'nin liderleri (Litvanya, Letonya, Estonya ve Gürcistan hariç) BDT'nin kurulmasına ilişkin

Anlaşma Protokolünü imzaladılar. Buna göre Azerbaycan, Ermenistan, Moldova, Kazakistan, Kırgızistan, Özbekistan, Türkmenistan ve Tacikistan BDT'ye kurucuları olarak eşit bir temelde katıldılar. Aynı gün içinde de 11 ülke liderleri, BDT'nin ana hedef ve ilkelerini doğrulayan Alma-Ata Deklarasyonu'nu imzaladılar (Ivanov, 2011).

8 Ekim 1993 tarihinde Gürcistan Cumhurbaşkanı Eduard Shevarnadze ülkesinin BDT'ye üyeliği için başvuruda bulundu. 3 Aralık 1993 tarihinde üye ülkelerin devlet başkanları kararı ile Gürcistan'ın üyeliği resmileşti. 12 Ağustos 2008 yılında ise Gürcistan Cumhurbaşkanı Mikhail Saakashvili ülkesinin BDT'den çekildiğini açıkladı. 18 Ağustos 2009'da da Gürcistan'ın BDT'den çekilmesi için resmi prosedür tamamlandı. Ağustos 2005'de ise Türkmenistan hükumeti BDT'nin aktif üyeliğinden çekilerek, sadece gözlemci statüsünde devam etme kararı almıştır. Üye ülkeler arasında ticaret hacmini artırmak amacıyla serbest ticaret bölgesi oluşturulması kararlaştırılmış ve 2011 yılında imzalanan Anlaşma ile kurulmuştur. Serbest Ticaret Bölgesi Anlaşmasının imzalanmasının esas nedenleri şöyle sıralanabilir (Ivanov, 2011):

- Tam ölçekli bir serbes ticaret bölgesinin oluşturulması;
- Yerli üreticilerin BDT üyelerinin piyasalarına kolay erişimin sağlanması;
- Enerji kaynakları ve ulaştırma hizmetlerinin kullanımı konusunda mutabık kalınan bir hattın geliştirilmesi, başta tarım ürünleri olmak üzere belirli ürün türleri için ortak pazarların oluşturulması;
- Ulaşım alanında işbirliğinin geliştirilmesi ve BDT alanında uluslararası ulaşım ağlarının sağlanması;
- Uluslararası taşımacılıkta yaşanan mali ve idari engellerin hafifletilmesi veya tamamen kaldırılması.

Anlaşma taslağı, Rusya Ekonomik Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan sözleşmeye göre, ilk aşamada ithalat vergilerinin uygulandığı mallar için istisnaların en aza indirilmesini öngörmekte; ihracat vergileri ise belirli bir düzeyde sabitlenmeli ve daha sonra kaldırılmalıdır. Anlaşma, BDT alanı içinde serbest ticaret rejimini düzenleyen yüzlerce ikili anlaşmanın yerini almıştır. Ancak, BDT alanı içinde

ülkeler arası siyasal anlaşmazlıkların varlığı serbest ticaret alanının istenildiği gibi sağlanmasına engel oluşturmaktadır. Serbest Ticaret Bölgesine BDT ülkelerinden Rusya, Ermenistan, Kazakistan, Beyaz Rusya, Moldova, Kırgızistan, Tacikistan ve Ukrayna katıldılar. 1 Ocak 2016 tarihinden Bölgeye üye olan Rusya ve Ukrayna devletleri siyasal sıkıntılardan dolayı bir birilerine karşı serbest ticaret uygulamalarını kaldırdılar. Özbekistan yetkilileri bazı özel şartların yerine getirilmesinden sonra Anlaşmaya imza attılar . Azerbaycan ve Türkmenistan tarafları ise bu anlaşma dışında kalmayı tercih ettiler. Azerbaycancan'ın Bölgeye katılmak istememesinin nedeni Ermenistan'la ticaret sınırlarının kalkması idi. Bunun aksine, şu aşamada Azerbaycan tarafı sözü geçen ülkelerle ikili ticari anlaşma üzerinde durmayı tercih ediyor. Üye ülkeler de Azerbaycan pazarını kaybetmemek için, Azerbaycan'ın ikili anlaşma talebini karşılıyorlar.

Serbest ticaret bölgesi yanında, BDT alanında Gümrük Birliği de oluşturulmuştur. Birlik ilk aşamada Rusya, Kazakistan ve Belarus tarafından 2010 yılında kuruldu. Daha sonra 2014 yılında Ermenistan ve 2015 yılında da Kırgızistan Gümrük Birliği üyesi olmak için gerekli anlaşmalara imzalarını attılar. Gümrük birliği kapsamında bilmemiz gereken genel bilgiler şunlardır: ürün ihracatı zamanı KDV ve tüketin vergisi minimum seviyelere çekilmelidir, Rusya'ya Belarus ve Kazakistandan ithalat yapıldığı zaman KDV ve tüketim vergileri Rusya tarafından tahsil ediliyor; Rusya'da yapılan işler ve uygulanan hizmet sonucunda meydana gelen vergi matrahı, oranlar, tahsilat prosedürü ve vergi yardımları Rusya Federasyonu mevzuatına göre belirlenir; Gümrük Birliği çerçevesinde uluslararası yükümlülüklere göre toplanan gümrük vergilerinin %85.33'ü Rusya, %7.11'i Kazakistan, %4.55'i Bayaz Rusya, %1.9'u Kırgızistan ve %1.11 Ermenistan devlet bütçelerine aktarılmaktadır; Gümrük Birliğine taraf ülke vatandaşlarının Rusya'da çalışma izni almalarına gerek yoktur .

Bazı kısıtlar taşısa da BDT ülkeleri arasında yasal düzeyde güçlü ancak pratik boyutta çokta güçlü olmayan bir ekonomik entegrasyon sağlanabilmiştir. Bu yapı içinde BDT ülkelerinin genel ekonomik görünümlerini aşağıdaki gibi ortaya koyabiliriz.

### 3.1.1.2. BDT Ülkelerinin Ekonomik ve Mali Göstergeleri

Bu bölümde BDT ülkelerinin GSYH büyüklükleri ve vergilerin kamuı finansman aracı olması ve gelir dağılımını yakından ilgilendirmesi nedeniyle bazı kamu harcama unsurları ve GINI indeksi üzerinden gelir dağılımına ilişkin açıklamalara ülkeler bağlamında yer verilmiştir. Ayrıca, vergilerin zorunlu tasarruf aracı olması özelliği dikkate alınarak sermaye birikimi ve kulanılabilir geliri azaltması özelliği dikkate alınarak kişi başına tüketim harcamaları da inceleme kapsamına alınmıştır. Bu çerçevede ülkeler özelinde açıklamalarımızı aşağıdaki gibi yapabiliirz.

Tablo 1 incelendiğinde Kişi Başına Milli Gelir (KBMG) artış hızının en istikrarsız ve düşük olduğu ülkenin Azerbaycan olduğu ve onu Kırgızistan'ın izlediği gözlenmektedir. Diğer taraftan Rusya'da KBMG artışının dönem boyunca giderek azaldığı görülmektedir.

**Tablo 1: BDT Ülkelerinin KBMG Karşılaştırması (2010-2018)**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 2,6 | 4,7 | 6,9 | 2,8 | 3,1 | 2,7 | -0,2 | 7,2 | 5,0 |
| Gürcistan | 7,0 | 8,1 | 7,1 | 3,7 | 4,6 | 2,7 | 2,8 | 4,8 | 4,6 |
| Azerbaycan | 3,5 | -2,8 | 0,9 | 4,5 | 1,5 | -0,1 | -4,1 | -1,3 | 0,5 |
| Rusya | 4,5 | 4,2 | 3,5 | 1,6 | -1,1 | -2,5 | 0,1 | 1,5 | 2,3 |
| Beyaz Rusya | 8,0 | 5,6 | 1,8 | 1,0 | 1,6 | -4,0 | -2,6 | 2,6 | 3,2 |
| Ukrayna | 4,2 | 5,8 | 0,5 | 0,2 | -1,1 | -9,4 | 2,9 | 2,9 | 3,9 |
| Özbekistan | 5,5 | 5,4 | 6,6 | 6,4 | 5,4 | 5,6 | 4,3 | 2,7 | 3,3 |
| Moldova | 7,2 | 5,9 | -0,6 | 9,1 | 5,1 | -0,3 | 4,5 | 4,8 | 4,1 |
| Kazakistan | 5,8 | 5,9 | 3,3 | 4,5 | 2,7 | -0,3 | -0,3 | 2,7 | 2,7 |
| Kırgızistan | -1,7 | 4,7 | -1,8 | 8,7 | 1,9 | 1,8 | 2,2 | 2,7 | 1,6 |

**Kaynak**: World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019

Yıl bazında bakıldığında, 2015 yılında altı ülkenin KBMG artışının yaşanmadığı, aksine zaldığı görülmektedir. En fazla azalma % -9,4 ile Ukrayna'da yaşanırken, onu %-4 ile Beyaz Rusya takip etmiştir. 2015 yılında KBMG artışının % 5,6 ile Özbekistan'da gerçekleşmiş ve onu %2,7 artşla Ermenistan ve Gürcistan izlemiştir. 2015 yılı BDT ülkeleri açısından olumsuz gelişmelerin yaşanddığı bir yıl olmuştur. Dünya piyasalarında petrol ve türev ürün fiyatlarının düşmesi birlik içindeki petrol üreticisi ülkelerin ekonomilerini olumsuz zetkilemiştir. Birliğin en

gelişmiş ülkesi olan Rusya ekonomisindeki yavaşlama diğer ülkeleri de olumsuz etkilemiştir.

Ermenistan'da KBMG artışı yıllık olarak % -2 ile % 7 arasında değiştiği ve istikrarsız bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. 2016 yılında Azerbaycan'la yaşanan siyasal ve askeri gerginlik KBMG artışını olumsuz etkilemiş ve KBGM %-2 düzeyinde azalmıştır. Buna karşılık 2012 ve 2017 yılları arasında sırasıyla % 6,9 ve %7,2 en yüksek artışın gerçekleştirği yıllar olmuştur. Beyaz Rusya'da KBMG oranları değişken olmakla berbaber 2015 senesinde -%4'lere kadar inmiştir. Azerbaycan'da ise KBMG çok düşük olduğu görülmektedir. 2010 senesinda %3,5 oran 2018'e kadar değişken olmuştur ve 2016 yılında -%4,1'lere kadar inmiştir.

Vergi vatandaşların kullanılabilir gelirini ve dolayısyıla tüketim düzeylerini doğrudan etkilemektedir. Vergi yükündeki bir artış özel tüketim harcamalarının azalmasına neden olabilmektedir.

**Tablo 2: BDT Ülkelerinin Kamu Nihai Tüketim Harcamalarının Karşılaştırması (GSYH %)**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 13,3 | 13,2 | 10,9 | 11,9 | 12,1 | 13,1 | 13,5 | 12,3 | 12,8 |
| Gürcistan | 7,0 | 8,1 | 7,1 | 3,7 | 4,6 | 2,7 | 2,8 | 4,8 | 4,6 |
| Azerbaycan | 10,9 | 10,1 | 10,5 | 10,3 | 10,9 | 12,4 | 12,8 | 11,3 | 10,2 |
| Rusya | 18,7 | 17,5 | 17,8 | 18,5 | 17,9 | 17,7 | 18,3 | 18,1 | 17,4 |
| Beyaz Rusya | 15,6 | 13,4 | 13,6 | 13,4 | 13,8 | 14,9 | 15,7 | 15,7 | 15,6 |
| Ukrayna | 19,4 | 17,4 | 18,6 | 18,6 | 18,7 | 18,9 | 18,6 | 20,7 | 20,8 |
| Özbekistan | 20,0 | 15,7 | 16,1 | 16,9 | 14,0 | 14,3 | 14,9 | 13,2 | 15,0 |
| Moldova | 18,2 | 16,6 | 16,7 | 15,3 | 14,4 | 14,5 | 14,9 | 15,0 | 15,0 |
| Kazakistan | 10,8 | 10,5 | 11,5 | 10,2 | 10,7 | 11,6 | 11,6 | 10,8 | .. |
| Kırgızistan | 18,1 | 18,2 | 20,1 | 18,4 | 17,5 | 17,8 | 17,4 | 17,1 | 16,5 |

**Kaynak**: World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019

Diğer taraftan vergi yükünün artması devletin harcanabilir gelir imkanının artmasına neden olacaktır. Vergi yükü analizini ele alan bir çalışmada ülkerin nihai kamu tüketim harcamalarını bir arada görmek ve değerlendirmek çalışmanın bütünü açısından yararlı olacaktır. Bu amaçla BDT ülkelerinin kamu nihai tüketim harcamalarının GSYH'ya oranına Tablo 2'de yer verilmiştir. Tablo 2 incelendiğinde, ele alınan dönemde kamu nihai tüketim harcamalarının azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2010 yılı ile 2018 yılı kıyaslandığında Ukrayna

hariç, diğer tüm ülkelerin, kamu nihai tüketim harcamaları düşüş göstermiştir. Ukraynadaki artış ise 1,4 puanlık küçük bir orandadır. Bu durum BDT ülkelerinde devletin ekonomideki büyüklüğünün azalma eğiliminde olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Kamu nihai tüketim harcamalarında en çok azalış yaşayan ülke Özbekistan'dır. 2010 yılında BDT ülkeleri içinde %20'lik oranla kamu nihai tüketim harcamalarında en yüksek paya sahip olan Özbekistan, 2018 yılına gelindiğinde %15'lik oranla beşinci sırada yer almaktadır. Kamu nihai tüketim harcamalarının en düşük olduğu ülke ise Gürcistan'dır. 2010 yılında 7 puana sahip olan Gürcistan'ın kamu nihai tüketim harcamaları 2015 yılında 2,7'ye kadar düşmüş ancak 2018 yılında 4,6 düzeyine çıkmıştır. Beyaz Rusya da nihai kamu tüketim harcamaları oranları 2010 ve 2018 seneleri arasında önemli bir değişiklik gözlenmemektedir. Azerbaycan'da ise kamu nihai tüketim harcamaları GSYH'dan %10 ile %12 arasında istikrarlı bir pay aldığı görülmektedir.

Ülkelerin gelir dağılımında ne kadar adil davrandıklarının belirlenmesinde farklı ölçüm araçlarından yararlanılmaktadır (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 421). GINI indeksida bunlardan birisidir. GINI indeksi gelir dağılımını eşit dağılımdan ne oranda sapma yasandığını gösteren bir oran olup, oranın sıfıra yaklaşması gelir dağılımında adaletin olumlu değiştiği şeklinde yorumlanır. Buradan hareketle BDT ülkelerinin gelir dağılımı özelliklerini Tablo 3 üzerinden görmek mümkündür.

Tablo 3 incelendiğinde BDT ülkelerinin tamamında GINI indeksi değişimlerinde çarpıcı artma veya azalma gözlenmemektedir. GINI indeksinin enyüksek olduğu ülkelerin Rusya ve Gürcistan olduğu görülmektedir. GINI indeksinin %40,9 oranıyla gelir dağılımının ençok bozulduğu yıl 2013, ülke ise Rusya olmuştur. Moldova, Kazakistan ve Kırgızistan gelir dağılımının dönem boyunca düzeldiği ülkeler olarak gözlenmektedir. Moldova da GINI indeksi her sene biraz daha gerileme yaparak GINI İndeksi 2010 yılında %32,1olan indeks oranı 2017 yılında %25,9 a kadar gerilemiştir.

Sermaye birikiminin temel kaynağını tasarruflar oluşturmaktadır. Dolayısıyla sermaye birikimi tasarrufların bir fonksiyonu olup, tasarruflarda kullanılabilir gelire yani vergi sonrası gelire bağlıdır. Bu nedenle vergi yükü karşılaştırmasını esas alan bir çalışmada ülkelerin sermaye birikim düzeyleri hakkında da bilgiye sahip olmak

analizler açısından yararlı olacaktır. Gayri safi sermaye oluşumu ekonominin tesis, makine ve ekipman alımları ile okullar, ofisler, hastaneler, özel konutlar, ticari ve endüstriyel binalar dahil olmak üzere yolların ve demiryollarının inşası gibi sabit varlıklarına yapılan ilave harcamalar ile firmalar tarafından üretim veya satıştaki geçici veya beklenmedik dalgalanmaları ve "devam eden çalışmaları" karşılamak için tutulan stok seviyesindeki net değişikliklerden oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle sermaye birikim düzeyi ilgili yıl içinde ekonominin sabit varlıklarına yapılan ilave harcamalar ve stok seviyesindeki net değişiklikler toplamını tanımlamaktadır. Çalışmada kullanılan sermaye birikim düzeyi bu unsurlar toplamından oluşmaktadır. BDT ülkelerinin sermaye birikim düzeylerine GSYH oranı olarak Tablo 4'te yer verilmiştir.

**Tablo 3: BDT Ülkelerinin GINI İndeksi Karşılaştırması (2010-2018)**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 30,0 | 29,4 | 29,6 | 30,6 | 31,5 | 32,4 | 32,5 | 33,6 |
| Gürcistan | 39,5 | 39,6 | 39 | 38,6 | 37,6 | 36,5 | 36,6 | 37,9 |
| Rusya | 39,5 | 39,7 | 40,7 | 40,9 | 39,9 | 37,7 | .. | .. |
| Beyaz Rusya | 28,6 | 27,2 | 26,5 | 26,6 | 27,2 | 25,6 | 25,3 | 25,4 |
| Ukrayna | 24,8 | 24,6 | 24,7 | 24,6 | 24,0 | 25,5 | 25,0 | .. |
| Moldova | 32,1 | 30,6 | 29,2 | 28,5 | 26,8 | 27,0 | 26,3 | 25,9 |
| Kazakistan | 28,0 | 28,0 | 28,2 | 27,1 | 27,0 | 26,8 | 27,2 | 27,5 |
| Kırgızistan | 30,1 | 27,8 | 27,4 | 28,8 | 26,8 | 29,0 | 26,8 | 27,3 |

**Kaynak:** World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019
Azebaycan ve Özbekistan'a ilişkin veri bulunamamıştır.

Tablo 4 incelendiğinde, ele alınan 2010 – 2018 yıllarının ilk döneminde, Beyaz Rusya'nın diğer ülkelere göre önemli ölçüde daha yüksek sermaye birikim oranına sahip olduğu görülmektedir. 2010 yılında 39,7 oranında sermaye birikim oranına sahip Beyaz Rusya, 27,4 sermaye birikim oranıyla kendine en yakın BDT ülkelesi olan Kırgızistandan 12,3 puanlık daha yüksek sermaye birikim oranına sahiptir. Ancak 2010 yılından itibaren Beyaz Rusya'nın sermaye birikim oranı düşme eğilimine girmiştir. En güncel veri olan 2018 yılına bakıldığında Beyaz Rusya'nın sermaye birikim oranının 27,5 olduğu görülmektedir. Yani 2010 yılından 2018 yılına Beyaz Rusya sermaye birikim oranında %12,2 puanlık ciddi bir düşüş yaşamıştır.

**Tablo 4: BDT Ülkelerinde Sermaye Birikimi (% GSYH) (2010-2018)**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 26,0 | 26,7 | 25,3 | 22,3 | 20,9 | 20,7 | 18,0 | 19,3 | 22,4 |
| Gürcistan | 21,6 | 26,2 | 28,9 | 24,8 | 29,8 | 31,5 | 32,7 | 32,4 | 33,3 |
| Azerbaycan | 18,1 | 20,3 | 22,3 | 25,7 | 27,5 | 27,9 | 25,7 | 24,4 | 20,1 |
| Rusya | 22,6 | 24,4 | 24,5 | 23,1 | 22,6 | 22,4 | 23,5 | 24,1 | 22,7 |
| Beyaz Rusya | 39,7 | 37,2 | 35,1 | 38,8 | 34,8 | 29,0 | 26,5 | 28,0 | 27,5 |
| Ukrayna | 20,9 | 22,4 | 21,7 | 18,5 | 13,4 | 15,9 | 21,7 | 19,9 | 18,8 |
| Özbekistan | 20,2 | 26,7 | 31,1 | 30,3 | 26,5 | 26,1 | 26,4 | 29,5 | 40,2 |
| Moldova | 23,9 | 24,0 | 24,2 | 24,9 | 26,2 | 23,6 | 22,0 | 22,8 | 25,3 |
| Kazakistan | 25,4 | 23,0 | 25,2 | 24,6 | 25,8 | 27,9 | 27,8 | 26,6 | .. |
| Kırgızistan | 27,4 | 25,5 | 35,0 | 33,9 | 36,8 | 34,7 | 33,9 | 32,9 | 35,4 |

Kaynak: World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019

Tablo 4 incelendiğinde dikkat çeken diğer üç ülke ise Gürcistan, Özbekistan ve Kırkızistan'dır. Söz konusu üç ülkenin sermaye birikim oranları artış eğilimine girmiş ve 2018 yılına gelindiğinde önemli artışlar elde etmişlerdir. Örneğin 2010 yılında 21,6 olan Gürcistan'ın sermaye birikim oranı 2018 yılında 33,3'e; 20,2 olan Özbekistan'ın sermaye birikim oranı 40,2'ye ve 27,4 olan Kırgızistan'ın sermaye birikim oranı 35,4'e yükselmiştir. Ele alınan dönemde, 20 puanlık ciddi bir artışla, sermeye birikim oranı en fazla artış gösteren ülke Kırgızistan olmuştur. Diğer BDT ülkelerinin sermaye birikim oranları ciddi bir değişiklik göstermemiştir. Söz konusu ülkelerin sermaye birikim oranları %20 – %25 arasında değişmektedir.

**Tablo 5: BDT Ülkelerinde Hane Halkı Kişi Başına Tüketim Harcaması Artışı (%)**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 4,2 | 2,4 | 8,8 | 0,4 | 0,5 | -8,2 | -1,4 | 9,1 | 5,0 |
| Gürcistan | .. | 7,5 | 5,2 | 0,2 | 3,2 | 0,0 | -0,6 | 1,3 | .. |
| Azerbaycan | -16,0 | 22,3 | 0,9 | .. | .. | .. | .. | .. | .. |
| Rusya | 5,4 | 6,6 | 7,6 | 4,9 | 0,2 | -9,5 | -2,1 | 3,2 | 2,3 |
| Beyaz Rusya | 9,6 | 2,4 | 10,8 | 10,6 | 4,2 | -2,5 | -3,3 | 4,7 | 8,3 |
| Ukrayna | 7,1 | 16,0 | 8,4 | 7,1 | -2,8 | -19,3 | 3,1 | 9,8 | 9,3 |
| Moldova | 9,3 | 9,3 | 0,9 | 6,4 | 5,5 | -2,4 | 3,0 | 5,4 | 3,0 |
| Kazakistan | 9,6 | 10,3 | 8,7 | 8,8 | 0,0 | 0,3 | -0,2 | 0,1 | .. |
| Kırgızistan | 1,5 | 8,0 | 9,3 | 5,9 | -5,6 | -1,4 | 1,1 | 3,2 | 1,7 |

**Kaynak:** World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019

Özebekistan için veri bulunamamıştır.

BDT ülkelerinin hane halkı kişi başına tüketim harcama artışını Tablo 5'dan görmek mümkündür. Tablo 5 incelendiğinde, BDT ülkelerinin hane halkı kişi başına tüketim harcama artışları oldukça dalgalı bir seyir izlemektedir.

### 3.1.2. BDT ÜLKELERİNİN VERGİ YAPISI HAKKINDA

SSCB'nin çöküşünden sonra, Birlik cumhuriyetleri, niteliksel olarak yeni bir devletlerarası varlık olan Bağımsız Devletler Topluluğu'nu oluşturan egemen devletler haline geldi. Bir zamanlar tek bir ekonomik alanın çöküşünün temel ekonomik sonuçlarından biri, ülkeler arasındaki ticaretin azalmasıydı. 11 yıl boyunca ciro 4.7 kat azaldı. Buna karşılık, BDT içindeki ekonomik bağların zayıflaması, üye ülkelerin dış ekonomik bağlarının, kredi sağlayarak BDT dışı ülkelere yeniden yönlendirilmesine yol açtı. Ancak, bu olumsuz eğilimlere rağmen, BDT üye devletlerinin yüksek derecede karşılıklı bağımlılığı devam etmektedir. Örneğin, Rusya'nın genel ticaret cirosunda BDT ülkeleri ile Ukrayna yılın ilk yarısında %34,7, Beyaz Rusya %37,8 ve Kazakistan %17,5 olarak hesaplandı. SSCB'nin eski cumhuriyetleriyle olan işbirliği ölçeği, temel olarak tarihsel olarak kurulan bağlar ve bölgesel yakınlık ile belirlenir. BDT ülkeleri arasındaki ticaret hacmindeki artışa dikkat edilmelidir (Bobrova 2005).

BDT içindeki dış ekonomik ilişkilerin daha da genişlemesi, BDT ülkelerinin ekonomik krizden çıkması, ekonomilerin yeniden yapılandırılması ve verimliliklerinin iyileştirilmesi için şartlardan biridir. Entegrasyon işbirliğinin en önemli görevi, karşılıklı yarar sağlayan ticaret ve ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi için bir mekanizma oluşturulmasıdır. Vergi ilişkilerinde uyum sorunları daha az önemli değildir. Vergi ilişkilerinin BDT ülkelerinde uyumlaştırılması, aşağıdaki hedeflere ulaşılması anlamına gelir: BDT iç pazarının birleştirilmesi, entegrasyon süreçlerinin yoğunlaştırılması, vergi sınırlarının kaldırılması ve malların serbest dolaşımını sağlayan koşulların yaratılması, vergi sistemleri yapılarının rasyonelleştirilmesi, vergi ödemelerinin hesaplanması ve toplanması prosedürünün birleştirilmesi (Bobrova 2005: 124).

Dış ticaret ilişkilerinin düzenlenmesi çerçevesinde, birtakım belgelerin kabul edildiğine dikkat edilmelidir. Bağımsız Devletler Topluluğu dış ekonomik

faaliyetinin ortak mal karşılıklı ticarette dolaylı vergilerin toplanmasına ilişkin prensipler anlaşması. Rusya'nın bazı BDT ülkeleriyle gelir ve emlak vergileri konusunda çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda ikili anlaşmalar, vergi yasalarına uygun olarak işbirliği ve karşılıklı yardım konusu, ekonomik faaliyetteki kısıtlamaların kaldırılması vb. vardır. Gümrük Birliği içinde daha ayrıntılı düzenlemeler de vardır.

Devlete ait işletmelerin Sovyetler Birliği'nden kalma vergi sistemleri, bütçeye yapılan temel ödemeler, katma değer vergisi ve kar kesintileri olarak planlı bir ekonomide birleşdi. Fiyatların serbestleşmesi ve artan özel mülk payı bağlamında, piyasa ekonomisinin gereksinimlerine uygun olarak reform yapılması gerekiyordu. Vergi reformları, bütçe gelirlerinin ana kaynağı olan vergi reformu ile başladı: katma değer vergisi, gelir vergisi, kişisel gelir vergisi, tüketim vergisi.

BDT ülkelerinin vergi sistemlerinde reform yaparken, Batılı vergi uzmanlarının tavsiyeleri de değerlendirildi. Özellikle Uluslararası Para Fonu, ülkenin vergi sisteminin aşağıdaki özelliklere sahip olması gerektiğine göre önerilerde bulundu (Bobrova 2006):

• Katma değer vergisi gibi gelirler üzerinde, tercihen sabit oranlı ve asgari fayda sağlayan vergi tercihli kullanımı; tüketim ürünleri, alkol ürünleri, tütün ürünleri ve tüketiminin sınırlı olması gereken diğer ürünler için vergiler;

• Kurumların karına uygulanan vergi, kişisel gelirdeki yüksek vergi oranına tekabül eden düşük oranlı tek bir oranla; belirli teşvik türleri için bütçeden asgari vergi iadesi;

• Az miktarda vergi indirimi, cazib bir marjinal oran ve gelir ödemesi kaynağında stopaj uygulamasının maksimum kullanımı ile kişisel gelir üzerine bir vergi formunun yönetimi;

• İthalatın mümkün olan en düşük seviyede vergilendirilmesi ve uluslararası ticareti teşvik etmek için ihracatın vergiden muaf tutulması;

• İdaresi etkisiz olan küçük vergi dairesi.

Vergi reformları sırasında, ilk aşamada BDT ülkeleri yaygın olarak Rusya'nın deneyimini kullandı, ancak daha sonra reformları uygulama yönleri üzerinde önemli

farklılıklar oldu. Ulusal mevzuatın özellikleri, ortak bir pazar alanı oluşturulmasını engellemektedir. Bu nedenle, Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun ikinci bölümünün geliştirilmesi ve BDT üye ülkelerinin Model Vergi Kanunu'nun geliştirilmesi bağlamında, bu ülkelerdeki vergilendirmenin özellikleriyle ilgili bilgiler özel bir önem kazanmaktadır. Vergi gelirleri BDT ülkelerinin toplam bütçe gelirlerinin %75 ile %87 arasında değişmektedir, yani bütçelerinin gelir bölümünün temel kaynağıdır. Aynı zamanda, BDT üye devletlerinde uygulanan başlıca vergi türleri, dünya pratiğindeki en yaygın vergi ödemelerine karşılık gelmektedir. Özellikle, kar vergisi (gelir), katma değer vergisi, tüketim vergisi, bireyler için gelir vergisi, emlak vergisi, belirli değişikliklerle arsa vergisi bu ülkelerin vergi sistemini oluşturmaktadır. Aynı zamanda, her ülkenin vergi sisteminin, ekonominin durumu, ulusal gelenekleri nedeniyle kendine özgü özellikleri vardır. Buna paralel olarak, şirketler üzerindeki yüksek vergi yükünün bir sonucu olarak vergi tabanının ve vergi kaçakçılığının yaygın olması tüm BDT ülkelerinde devlet bütçelerinin gelir kısmının oluşumunda ciddi problemler yaratır. Bu faktörler, piyasa ilişkilerine geçiş dönemindeki bütçe krizlerinin ana nedenleridir. Bunların üstesinden gelmek için, değişik etkinlik derecelerine sahip tüm ülkelerde vergi sistemleri yenilenmektedir (Bobrova 2005: 112)

Dolaylı vergilerin fiyatlandırma politikası üzerinde büyük etkisi vardır, çoğu BDT ülkesinin bütçelerinde en büyük paya sahiptir. Bu nedenle, dolaylı vergilerin toplanmasına ilişkin vergi mevzuatının uyumlaştırılması özel bir önem taşımaktadır. Bunlardan en önemlisi katma değer vergisidir. KDV'nin hesaplanmasına ilişkin genel prosedür, önde gelen Batı Avrupa ülkelerinin deneyimlerinden yararlanılmıştır, ancak BDT'nin her ülkesinde, vergi mükelleflerinin listesini, vergi matrahını, vergi indirimlerini, oranları, son ödeme tarihlerini verme prosedürünü belirlemede bazı özellikler vardır. Bilindiği gibi, üretim yeri bazında dış ticaret işlemlerine katma değer vergisi getirmenin iki prensipi vardır; “menbe ülke”; tüketim yerine veya “varış ülkesi” ilkesine dayanır (Bobrova 2006: 134).

BDT içerisinde ticari işletmelerin alım satım işlemleri sırasında, Ocak 2005'e kadar Rusya Birliği ve Beyaz Rusya Devleti kapsamındaki ticarete ek olarak, Temmuz 2001'den itibaren katma değer vergisi, “varış ülkesi” ilkesine göre tahsil edilir. Bu, ithal edilen malların vergilendirildiği ve ihraç edilen malların

vergilendirilmediği anlamına gelir. Sonuç olarak, Rusya'nın federal bütçesine olan gelir, mal ithalatındaki ihracatın fazla olması nedeniyle azaldı. Söz konusu ülkelerde, tüketim malları, oranları listelerinde önemli farklılıklar vardır. Buna ek olarak, örneğin Kazakistan'da tüketim vergileri sadece mallara değil aynı zamanda piyango çekilişler konusunda da uygulanır. Her ülkede, çoğu mal fiyatları özel tüketim oranları ve ulusal para birimleri ile ayarlanır. Bu nedenle, bu oranların uyumlaştırılması özellikle zordur.

21 Ağustos 2002 tarihinde, Gümrük Birliği çerçevesinde ticaret yaparken gümrük vergilerinin uygulanması için yeni koşullar oluşturuldu. Gümrük vergileri, Rusya Federasyonu gümrük bölgesinden Gümrük Birliği ülkelerine ihraç edilen, Gümrük Birliği'ne üye olan Devletler ve Gümrük Birliği'nden Taraf Devlet olmayanlar arasında yapılan sözleşmeye dayanarak ihraç edilen mallar için uygulanır (Zaeç 2007: 14). İşlem, Gümrük Birliği üyeleri arasında yapılırsa, daha önce olduğu gibi, gümrük vergisi alınmaz. Bu tür değişiklikler, üye olmayan Devletlere gönderilen malların önemli bir kısmının yeniden düzenlenmesi ve Gümrük Birliği dışına gümrüksüz ihraç edilmesi ile ilgilidir. Özellikle Rusya'dan Beyaz Rusya'a yalnızca 11 milyon ton petrol sevk edilirken, kendi sakinlerine yaklaşık 6 milyon ton petrol ayrılmaktadır. Aynı şey, demir hurdası ve kereste tedarikinde de oldu.

Tüzel kişiler üzerindeki kar vergisi veya gelir vergisi, herhangi bir ülkenin vergi sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu verginin mükellefleri, yabancı işletmeler de dahil olmak üzere, tüm tüzel kişilerdir. BDT ülkelerinde, ekonomik kuruluşların gerçek karlarını yasallaştırmak için kurumlar vergisi oranını düşürme eğilimi vardır. Örneğin, Kırgızistan'da, temel oran %20 olarak belirlenmiştir, Rusya, Beyaz Rusya %24, Kazakistan, Tacikistan, Ukrayna'da, kurumsal kar %30 oranında vergilendirilir. Dolayısıyla, vergi oranlarında önemli farklılıklar devam etmektedir. Daimi bir kuruluş aracılığıyla faaliyet göstermeyen yabancı tüzel kişilerin gelirlerinin, asıl olanın dışındaki oranlarda vergilendirildiği belirtilmelidir. Bu nedenle, Beyaz Rusya'ta daimi bir kuruluşu olmayan, yerleşik olmayan tüzel kişiler aşağıdaki oranlarda vergi öderler: telif hakları, faiz ve temettü gelirleri %15; her türlü borç yükümlülüklerinden elde edilen gelirden %10; navlun gelirinden, uluslararası taşımacılığın uygulanmasında ulaştırma hizmetleri sunumundan % 6. Bu verginin

vergi matrahını belirleme prosedürünün benzerliği nedeniyle, indirime konu giderlerin kompozisyonunda önemli farklılıklar vardır (Zaeç 2007: 21).

Eski Sovyetler Birliği'nin pek çok ülkesi, bireyler için gelir vergisi oranlarını kademeli olarak azaltmaktadır. Uygulamada gösterildiği gibi, faydaların çoğunun eşzamanlı olarak kaldırılmasıyla sabit oranların getirilmesi ve dolayısıyla vergi tabanının genişletilmesi, vergi idaresinin ve vergi disiplininin verimliliğini artıracak önlemlerin alınması bütçeye vergi gelirlerini arttırmıştır.

Gümrük Birliği çerçevesindeki en birleşik vergi, tüm ülkelerde toplanan, tüzel kişilerin mülkiyetine uygulanan bir vergidir. Vergi mükelleflerinin tümü iş ve organizasyonlardır. Tacikistan, Beyaz Rusya ve Kazakistan'da vergi oranı oldukça düşüktür ve %1'dir. Rusya'da, azami oran %2.2'dir ve bunun içinde Rusya Federasyonu'ndaki kuruluşların yetkilileri oranın belirli bir miktarını belirleyebilir. Bazı farklılıklar, vergi matrahının belirlenmesinde, ayrıcalıkların verilmesi ve son ödeme tarihlerinin verilmesidir (Zaeç 2007: 44).

Model Vergi Kanunu'nun kabul edilmesi, BDT ülkelerinin vergi ilişkilerini uyumlu hale getirme yolunda ciddi bir adım olacaktır. Özel vergi rejimlerinin kullanımı için provizyon yapıldı. Bu, tarımsal üreticiler için üretim-paylaşım anlaşmaları yapılırken, belirli faaliyetler için emsal gelir vergilendirme sistemine atıfta bulunmaktadır.

Kurumların gelir vergisi, sosyal sigorta kesintileri, KDV, tüketim vergisi ve diğer birçok vergi bu ülkelerdeki vergi sistemlerine uygulanır.

Ülkeler için bunlar varsayılmaktadır:

• Milletler Topluğu eyaletlerinin vergi sistemlerinin kurulmasının ve işletilmesinin temellerini, ulusal vergileri getirme, değiştirme ve yükseltme prosedürünü, yerel (bölgesel ve belediye) vergileri oluşturma ilkelerini düzenler;

• Vergi mükellefleri, vergi ve vergi kontrolü yapan diğer organların, vergi acenteleri ve vergi yasal ilişkilerinde diğer katılımcıların yasal statüsünü belirlemek;

• Vergilendirme nesnelerinin belirlenmesi, vergi yükümlülüklerinin yerine yetirilmesi, vergi ihlalleri için adaletin sağlanması, vergi ve diğer düzenleyici makamların eylemlerine (eylemsizlik) itiraz edilmesi için temel hükümleri oluşturur.

## 3.2. BDT ÜLKELERİNİN VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI

Çalışmanın ana amacı BDT ülkeleri arasında vergi yükü karşılaştırması yapmaktır. Bu karşılaştırmayla her biri piyasa ekonomisi deneyimi görece olarak zayıf olan bu ülkelerin kamu ekonomisi büyüklüklerini ortaya koymayı amaçladık. Ayrıca vatandaşların sahip olduğu objektif vergi yüklerinin oransay veyapısal benzerlik ve farklılıklarının karşılaştırılması da amaçlanmıştır.

Çalışmanın sonuç bölümünde kamu nihai tüketim harcamalarına ilişkin veriler üzerinden sübjektif vergi yükleri hakkıknda da çıkarsamaların yapılması da amaçlanmaktadır.

### 3.2.1. OBJEKTİF VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI

Birinci bölümde de açıklandığı gibi objektif vergi yükü ödenen erginin gelire oranlanması yoluyla uklaşılan değerdir. Objektif vergi yükü bölgesel, sektörel kişisel olmak üzere farklı biçimlerde hesaplanabilmektedir. Çalışmada GSYH büyüklüğünün oranı olarak elel alıp, bulunan oranların ülkeler arası karşılaştırması yapılmıştır. Bu amaçla aşağıdaki Tablo 6 oluşturulmuştur. Tabloda 2010-2018 dönemi vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı yer amaktadır. Vergi yükü hersaplamasında merkezi hükümet vergi gelirleri esas alınmış olup, para cezaları, cezalar ve çoğu sosyal güvenlik primi gibi belirli zorunlu transferler vergi yükü hesaplamasında dikkate alınmamaıştır. Ayrıca hatalı toplanan vergi gelirlerinin iadeleri ve düzeltmeleri negatif gelir olarak değerlendirilerek toplam vergilerden düşülmüştür.

Tablo 6'da görüldüğü üzere dönem ortalaması olarak bakıldığında en yüksek vergi yüküne sahip ülkenin %23,5 ile Gürcistan olduğu ve bunu %19,7 ile Ermenistan'ın, %18,4 ile Ukrayna'nın; % 17,1 ile Kırgızistan'ın ve %16 ile Moldova'nın izlediği görülmektedir. Diğer ülkelerin ortalama vergi yükü oranı %12 ila %13 arasında değişmektedir. Rusya'yı %13,2 ile Özbekistan; %13,5 ile Azerbaycan takip etmektedir.

Rusya, Kazakistan ve Beyaz Rusya'da veregi yükü, incelenen dönem boyunca, genel olarak azalma eğilimi göstermektedir. En fazla azalma 2011 yılında %18,3 olan vergi yükü % 9,8 düzeyine kadar gerilemiştir. Buna karşılık döne içinde

enfazla vergi yükünün en fazla arttığı ülke Ukrayna olmuştur. 2010 yılında 15,6 olan vegi yükü %4,4 oranında artarak 2017 yılında %20 seviyesine çıkmıştır.

**Tablo 6: BDT Ülkelerinin Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranı (2010-2018)**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Ortalama |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 17,1 | 17,2 | 17,5 | 21,6 | 21,6 | 20,9 | 21,3 | 20,8 | 19,7 |
| Gürcistan | 22,1 | 23,8 | 24,1 | 23,4 | 23,5 | 23,8 | 23,5 | 23,8 | 23,5 |
| Azerbaycan | 12,2 | 12,2 | 12,8 | 13,4 | 14,2 | 15,6 | 14,6 | 13,2 | 13,5 |
| Rusya | 13,0 | 13,9 | 13,7 | 12,9 | 13,3 | 10,6 | 9,1 | 10,3 | 12,1 |
| Beyaz Rusya | 15,9 | 14,5 | 14,7 | 13,4 | 12,7 | 14,2 | 13,8 | 13,0 | 14,0 |
| Ukrayna | 15,6 | 18,5 | 18,3 | 17,6 | 17,3 | 20,5 | 19,6 | 20,0 | 18,4 |
| Özbekistan | .. | 16,2 | 17,2 | 17,5 | 14,2 | 14,3 | 14,1 | 12,2 | 13,2 |
| Moldova | 15,2 | 15,2 | 15,6 | 15,5 | 16,6 | 16,4 | 16,2 | 17,4 | 16,0 |
| Kazakistan | 15,7 | 18,3 | 13,3 | 16,0 | 14,2 | 9,8 | 9,9 | 10,6 | 13,5 |
| Kırgızistan | .. | .. | .. | .. | 17,5 | 16,8 | 16,9 | 17,0 | 17,1* |

**Kaynak**: World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019
* 2014-2017 Dönemi ortalaması

En istikrarlı vergi yüküne sahip ülkenin ise Moldova olduğu görülmektedir. Dönem başında %15 düzeyinde olan vergi yükü çok düşük artışlarla dönem sonunda %17 seviyesine ulaşmıştır. Gözlenen iki puanlık artış sekiz yılda mutedil olarak gerçekleşmiştir.

### 3.2.2. SERMAYE GELİRLERİ VE TÜKETİM VERGİLERİ KAYNAKLI VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI

Vergi yükü değerlendirmeleri yapılırken emek ve sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerin mükellefler arasındaki dağılımının dikkate alınması önemlidir. Bu amaçla gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payları üzerinden de karşılaştırma yapmaya yarayacak aşağıdaki tablolar oluşturulmuştur. Tablo www sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır.

Sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payının sekiz yıllık ortalamasına bakıldığında en yüksek payın sırasıyla Gürcistan (% 35,3), Kazakistan (32,1) ve Ermenistan'a (30,2) ait olduğu görülmektedir. En düşük oranlı ülkeler ise sırasıyla %1.5 ile Rusya, %3.4 ile Beyaz Rusya ve %5.7 ile

Moldova olduğu görülmektedir. Tablo ww'de görülebileceği gibi Kazakistan ve Beyaz Rusya'da vergi yükünün dönem boyunca sürekli olarak düştüğü görülecektir. Bu iki nokta beraber değerlendirildiğinde Kazakistan ve Beyaz Rusya'daki vergi yükündeki azalmanın önemli ölçüde sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün azaltılması ile sağlandığı söylenebilir. Ancak Gürcistan için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Gürcistan'nın vergi yükü her ne kadar dönem boyunca düşse de, bu durum sermeye gelirleri üzerinden alınan vergilere yansımamıştır.

**Tablo 7: BDT Ülkelerinde Sermaye Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Kamu Gelirine Oranı**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Ortalama |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 18,6 | 19,4 | 21,3 | 36,3 | 33,9 | 35,7 | 39,8 | 36,9 | 30,2 |
| Gürcistan | 31,3 | 35,6 | 35,2 | 38,0 | 35,2 | 37,7 | 35,4 | 33,7 | 35,3 |
| Azerbaycan | 10,2 | 12,1 | 13,6 | 13,8 | 14,0 | 17,3 | 14,8 | 13,5 | 13,7 |
| Rusya | 2,2 | 1,7 | 1,9 | 1,7 | 1,9 | 1,9 | -1,3 | 2,1 | 1,5 |
| Beyaz Rusya | 6,8 | 3,3 | 3,5 | 2,7 | 2,8 | 2,9 | 2,4 | 2,9 | 3,4 |
| Ukrayna | 10,6 | 12,8 | 11,8 | 11,6 | 8,5 | 11,1 | 15,2 | 14,5 | 12,0 |
| Özbekistan | 0,0 | 20,4 | 18,3 | 19,9 | 19,8 | 18,6 | 19,9 | 23,3 | 17,5 |
| Moldova | 0,9 | 1,0 | 2,7 | 2,5 | 6,8 | 9,9 | 11,1 | 11,2 | 5,7 |
| Kazakistan | 35,8 | 34,8 | 33,6 | 32,3 | 32,6 | 32,5 | 28,8 | 26,4 | 32,1 |
| Kırgızistan | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 10,9 | 11,2 | 10,8 | 10,7 | 10,9* |

Kaynak: World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019

* 2014-2017 Dönemi ortalaması

Tablo 7'de dikkat çeken nokta Ermenistan'nın sermaye üzerinden aldığı vergilerin toplam kamu gelirlerine oranının dönem boyunca sürekli olarak artmasıdır. 2010 ve 2018 döneminde bu oran %18'den %36,9 düzeyine ulaşmış yani yaklaşık iki kat arttığı görülmektedir. Sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerin önemli biçimde arttığı bir diğer ülke ise Moldova'dır. Moldova'nın sermaye gelirlerinden aldığı verginin toplam kamu gelirlere oranı 0,01 seviyesinden 2018 senesinde 0,11 düzeyine ulaşmıştır. En büyük artış Moldova'da gerçekleşmiştir.

Tablo 7'da dikkat çeken bir diğer nokta da sermaye birikiminin en güçlü olduğu ülke olan Rusya'da sermaye üzerindeki vergi yükünün düşük olmasıdır. Bunun temel sebebi akaryakıt ve türevi ürün ihracatına bağlı bir ekonomik yapıya sahip olması olarak değerlendirilebilir. Akaryakıt ve türev ürün ihracatının toplam ihracatı içindeki payı %60'düzeyindedir (Samadzade, 2019: 66). Rusya ihracat

üzerinden önemli ölçüde vergi geliri elde eden ülkelerden biridir. İhracat vergilerinin toplam kamu gelirlerine oranın gösterildiği Tablo 8 incelendiğinde 2010-2017 döneminde 2011 yılında %44.6 olan oranın 2017 yılında %20.9'a gerilediği görülmektedir. Toplam kamu gelirleri çinde önemli bir yer tutan ihracat vergilerinin dönem boyunca azalmasında Rusya ihraç mallarının uluslararası piyasalarda rekabet gücünü kaybetmesi etkili olmuştur.

**Tablo 8: Bazı BDT Ülkelerinde İhracat Vergilerinin Toplam Kamu Gelirine Oranı**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Rusya | 41,8 | 44,6 | 43,4 | 43,3 | 43,7 | 31,6 | 26,0 | 20,9 |
| Beyaz Rusya | 6,0 | 16,0 | 13,7 | 10,6 | 6,7 | 23,5 | 18,4 | 16,2 |
| Ukrayna | 0,2 | 0,5 | 0,1 | 0,0 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,1 |
| Kazakistan | 17,5 | 15,7 | 11,1 | 25,4 | 26,9 | 22,9 | 17,4 | 20,6 |

Kaynak: World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019

Tüketim vergileri mükellefler tarafından mal piyasasında doğrudan hissedilen vergilerdir. Vergileme koşullarındaki bir değişikliğin mükellefler üzerinde doğurduğu etkiler tüketim esnasında hissedilmektedir. Çünkü kullanılabilir gelirdeki değişim tüketim anında fark edilmektedir. Gerçi fiyat mekanizması içinde zamanla mali anestezi etkisi ortaya çıksa da tüketim vergilerinin neden olduğu vergi yükü mükellefler tarafından önemli ölçüde algılanmaktadır.

BDT ülkelerinin tüketim vergileri yükünün karşılaştırılması vergi yükü analizi açısından yararlı olacaktır. Bu amaçla tüketim vergilerinin[2] toplam kamu gelirlerine oranı ülkeler bazında derlenerek ve dönem ortalamaları hesaplanarak Tablo 9 oluşturulmuştur.

Dönem ortalama değerleri üzerinden tablo incelendiğinde toplam kamu gelirleri içinde tüketim vergilerinin payının en düşük olduğu ülkelerin yaklaşık %17'lik oranla Azerbaycan ve Kazakistan'ın olduğu görülmektedir. Bu oranın en yüksek olduğu ülke %53.2 ile Gürcistandır. Onu %48,5 ile Moldova ve %40,7 ile Ermenistan izlemektedir.

[2] Tablo 8'de yer alan tüketim vergileri çok geniş ele alınmış olup, kapsamında şunlar yer almaktadır: genel satışlar ve ciro veya katma değer vergileri, mal ve hizmetlere ilişkin özel tüketim vergileri, mal ya da mülk kullanımına ilişkin vergiler, maden çıkarma ve üretme vergileri ile mali tekellerin karları yer almaktadı.

**Tablo 9: BDT Ülkelerinden Alınan Tüketim Vergilerinin Toplam Kamu Gelirine Oranı (%).**

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Ortalama |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 42,5 | 39,5 | 42,2 | 41,7 | 44,2 | 39,5 | 37,8 | 38,5 | 40,7 |
| Gürcistan | 51,0 | 53,2 | 52,4 | 52,2 | 55,3 | 53,6 | 50,8 | 57,2 | 53,2 |
| Azerbaycan | 13,6 | 12,1 | 13,6 | 14,9 | 17,6 | 23,7 | 22,4 | 19,5 | 17,2 |
| Rusya | 21,1 | 19,5 | 20,9 | 21,1 | 21,6 | 19,4 | 21,4 | 22,3 | 20,9 |
| Beyaz Rusya | 32,3 | 28,9 | 29,0 | 31,1 | 32,4 | 28,0 | 29,0 | 26,0 | 29,6 |
| Ukrayna | 31,4 | 35,3 | 34,4 | 34,1 | 33,8 | 40,0 | 44,5 | 44,0 | 37,2 |
| Özbekistan | 00,0 | 26,9 | 26,4 | 32,8 | 34,3 | 35,1 | 33,0 | 38,6 | 28,4 |
| Moldova | 47,8 | 50,7 | 49,5 | 50,5 | 47,1 | 46,3 | 47,4 | 48,5 | 48,5 |
| Kazakistan | 14,7 | 13,3 | 13,6 | 18,5 | 16,2 | 18,1 | 25,0 | 19,6 | 17,4 |
| Kırgızistan | 00,0 | 00,0 | 00,0 | 00,0 | 33,3 | 33,8 | 35,7 | 35,0 | 34,5* |

Kaynak: World Development Indicators, Erişim Tarihi 20/08/2019

* 2014-2017 Dönem ortalaması

Sermaye gelirlerini en az vergilendiren ülke olan Rusya'nın BDT içinde tüketim üzerinden de diğer ülkelere oranla daha düşük vergi topladığı görülmektedir. Tüketim vergilerinin toplam kamu gelirlerine oranı %20,9 iken sermaye üzerinden alınan vergilerin oranı %1,5 düzeyindedir. Bu iki oran karşılaştırıldığında **sermaye üzerindeki vergi yükünün tüketim vergilerinin neden olduğu yükten çok fazla olduğu söylenebilir.** Benzer bir sonucu Beyaz Rusya içinde çıkarmak mümkündür. Dönem ortalaması olarak sermaye üzerinden alınan vergilerin toplam vergilere oranı %3,4'ken, tüketim vergilerinin oranı %29,6 seviyesindedir.

Servet vergileri ihmal edilip, sermaye ve harcama üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu yükü Tablo 10 üzerinden değerlendirebiliriz. Tablo 10 incelendiğinde vergi dışı gelir imkanlarından en fazla yararlanan ülkelerin sırasıyla Rusya, Azerbaycan ve Beyaz Rusya olduğu söylenebilir. Vergi dışı gelir imkanlarından en az faydalanan ülke ise Gürcistandır. Gürcistan toplam kamu gelirlerinin dönem oratalaması olarak %88,5 oranında sermaye gelirleri ve tüketim üzerinden alınan vergilerle

**Tablo 10: BDT Ülkelerinden Sermaye ve Tüketim Vergilerinin Toplam Kamu Gelirine Oranı (2010-2017 %)**

| Ülkeler | Tüketim Vergi / Toplam Kamu Geliri | Sermaye Vergisi / Toplam Kamu Geliri | İhracat Vergileri / Toplam Kamu Geliri | Vergi Dışı Gelir / Toplam Kamu Geliri |
|---|---|---|---|---|
| Ermenistan | 40,7 | 30,2 | 00,0 | 29,1 |
| Gürcistan | 53,2 | 35,3 | 00,0 | 11,5 |
| Azerbaycan | 17,2 | 13,7 | 00,0 | 69,1 |
| Rusya | 20,9 | 1,5 | 36,9 | 40,5 |
| Beyaz Rusya | 29,6 | 3,4 | 13,9 | 53,1 |
| Ukrayna | 37,2 | 12,0 | 0,02 | 50,6 |
| Özbekistan | 28,4 | 17,5 | 00,0 | 54,1 |
| Moldova | 48,5 | 5,7 | 00,0 | 45,8 |
| Kazakistan | 17,4 | 32,1 | 19,7 | 30,8 |
| Kırgızistan | 34,5* | 10,9* | 00,0 | 54,6* |

Kaynak: Tablo 8, Tablo 7 ve Tablo 10'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.
* 2014-2017 dönem ortalaması

karşılamaktadır. Gürcistanı %70,9 oranı ile Ermenmistan ve %54.2 ile Moldova izlemektedir. Bu üç ülkenin petrol ve türevi ürün kaynaklarına sahip olmadığı dikkate alındığında kamu maliyelerinin vergi gelirleri temelinde şekillendirme eğiliminde olduklarını söylemek mümkündür. Buna karşılık Rusya ve Azerbaycan zengin petrol ve türev ürünler üzerinden gelir elde etme imkanına sahip oldukları için kamu maliyelerini vergi dışı kaynaklara bağımlı olarak kurdukları gözlenmektedir. Bu açıdan bakıldığında Kazakistan zengin petrol ve türevi ürün geliri elede etme imkânına sahip olmasına rağmen, Rusya ve Azerbayca'ın aksine, kamu mali dengesini %49,5 oranında vergi gelirlerine dayandırdığı gözlenmektedir.

# SONUÇ

Vergi yükü, izlenen ekonomi politikalarının mükellefler üzerinde oluşturduğu etki ve algıyı degerlendirme amacıyla kullanılan bir göstergedir. Bu gösterge esas itibariyle ödenen vergi mikterının gelire oranlanması şeklinde hesaplanmaktadır. Ancak gelirin kapsamının ve verginin içeriğinin tanımlanmasına bağlı olarak farklı vergi yükü hesaplamaları yapılabilmektedir.

Vergi yükünün mali ve iktisadi açıdan önemi bulunmaktadır. Mali açıdan önemi artan vergi yükünün mükelleflerin kullanılabilir gelirini azaltmasıdır. Mükellefler bu durumu doğrudan negatif değerlendirmekte ve siyasal sonuçlar doğuracak tepkiler verebilmektedir. Öyleki toplum ödediği verginin kamusal hizmet olarak yeterince geri dönmediğini gördüğünde siyasal tepki daha şiddetli olabilmektedir.

İktisadi açısından etkileri ise verginin gelir, ikame ve karar etkileri ile açıklanabilmektedir. Bu etkiler yukarıda da açıklandığı gibi doğrudan ekonomik kararları ile ilgilidir. Mükellefler ne üreteceklerine (tüketeceklerine)., mekadar üreteceklerine (tüketeceklerine). karar verirken bu etkiler altında karar vermektedir. Örneğin, gelir etkisi altında mükellefler vergi dolayısıyla kullaanılabilir gelirlerindeki azalmayı telafi edebilmek için daha fazla çalışak (üretmek). zorunda kalacaklardır.

BDT ülkelerinin vergi sistemini yönetme yöntemlerinin koşullarında ülkeler önemli farklılıklar göstermektedir. BDT ülkeleri vergi sistemlerini ekonomik sınıflandırma temelinde oluşturmuşlardır. Bunlar arasında: gelir vergisi (kurumlar vergisi)., KDV, tüketim vergisi, emlak vergisi, arazi vergisi vb. Bunlar metodolojik olarak iki gruba birleştirilebilir: doğrudan ve dolaylı vergiler. Dolaylı vergilerin fiyatlandırma politikası üzerinde büyük etkisi vardır, çoğu BDT ülkesinin bütçelerinde en büyük paya sahiptir. Bu nedenle, dolaylı vergilerin toplanmasına ilişkin vergi mevzuatının uyumlaştırılması özel bir önem taşımaktadır. En önemli dolaylı vergi katma değer vergisidir.

BDT ülkelerinin sahip oldukları ekonomik yapılar ve özellikler vergi yüklerinin farklı oluşmasına neden olmaktadır. Vergi dışı gelir imkanlarına sahip olan ülkelerde genel olarak vergi yükünün düşük olduğu gözlenmektedir. Vergi

yükünün düşük olması esasen vergi kapasitesinin ve vergi gayretinin düşük olmasının nedenlerden biri ekonominin derinleşmemiş olmasıdır. Rusya ve Kazakistan dışındaki ülkelerde neredeyse sanayi üretimi yok denecek kadar az olup, katma değerli üretim gerçekleştirebilecek sermaye ve teknoloji birikimi yok denecek kadar düşüktür. Bu durum bu ülkelerin kişi başına gelir düzeylerinin de düşük oluşmasına neden olmaktadır. Bu da BDT ülkelerinde vergi tabanın dar ve dolayısıyla vergi gayretinin de oldukça düşük olmasına neden olmaktadır.

Bilindiği gibi vergi özel mülkiyet gelirlerinden devlete aktarılan paylardan oluşmaktadır. Sosyalist ekonmik modelden kapitalist ekonomik modele, yeni sayılabilecek bir süreçte, geçmiş olan bu ülkelerde sermaye birikiminin de yeterli olmaması vergi kapasitesi ve vergi gayretinin düşük olmasında etkili olduğu söylenebilir.

Bağımsız devletler topluluğu (BDT). SSCB ortak paydasında buluşan yeni devletlerin oluşturduğu ekonomik entegrasyondur. Bu ülkelerin ortak özelliği zayıf sermaye ve teknolojik imkanlar ve SSCB döneminden gelen siyasal istikrarsılıklardır. Bu ortak yapı birbirleri arasında tamamlayıcılık ilişkisine dayalı bir ticari ve ekonomik yapının kurulmasını imkansız kılmaktadır. Ayrıca SSCB'den ayrılış sürecinde oluşan siyasal farklılaşmalar ortak zeminde hareket etme zorluklarına neden olmaktadır

## KAYNAKÇA


ADRİNNED Cheasty, Davis JEFFREY, *Fiscal Transition in Countries of the Former Soviet Union: An Interim Assessment,* 1996. https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Fiscal-Transition-in-Countries-of-the-Former-Soviet-Union-An-Interim-Assessment-2049 (10.08.2018)..

AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi,* 14 Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.

AZERBAYCAN DEVLET STATISTIKA KOMİTESİ, https://www.stat.gov.az/

BAĞIROV D.A, *Vergi Nezareti*, Bakı, 2006. http://library.unec.edu.az/images/elektronkitablar//629.pdf (07.08.2018).

BİYAN, Ö., **Vergi Hukuku**, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım, 2018.

BOBROVA A.V, *Organizaçiya i planirovanie nalogovo proçessa*, Rusya: Sınav Basım, Devlet Üniversitesi - UNPK, 2011, 2005. https://scholar.google.ru/citations?user=-p_RWlMAAAAJ&hl=ru (08.09.2018).

BOBROVA A.V, "Problemı primeneniya kompleksnıx sxem optimizaçii nalogov", *Finansi i Kredit,* Rusya, 2006. https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-primeneniya-kompleksnyh-shem-optimizatsii-nalogov-1. (06.05.2019).

CERVENA, Karolína, Anna ROMÁNOVÁ, "Economıc-Polıtıcal Causes Of Tax Evasıon (Theoretıcal Background).", *Optımızatıon Of Organızatıon And Legal Solutıons Concernıng Publıc Revenues And Expendıtures In Publıc Interest (Conference Proceedıngs).* https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/6977/1/K_Cervena_A_Romanova_EconomicPolitical_Causes_of_Tax_Evasion.pdf (21.06.2019).

ÇERNİKA D.K, "Nalogi" *Uçebnoe posobie*', Rusya, 1997.

ÇIKİÇKO V.A, 'Prognozirovanie *Soçialno-Ekonomiçesnix Proçessov*', (Yüksek Lisans)., Xarkov, 2014. http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:7Zdcw_vx_EJ:files.khadi.kharkov.ua/laboratoriji/item/download/

5787_30bd2530f5be09083156ba47323fa7da.html+&cd=1&hl=az&ct=clnk&gl=tr&client=opera (15.12.2018).

DEMİR, İhsan Cemil, *Türkiye'de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle).*, Afyonkarahisar: DORA, 2013.

EDİZDOĞAN, N. ve A. ÇELİKKAYA, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Dora Yayınları, 2010.

ERDEM, M., D. ŞENYÜZ, İ. TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi* 14. Baskı, Bursa: Ekin Basım, Yayın Dağıtım, 2017.

ERKUŞ, Hakan, Kadir KARAGÖZ, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomive Vergi Kaybının Tahmini", *Maliye Dergisi*, Sayı 156 Ocak-Haziran 2009, ss. 126-140.

FEDERALNAYA NALOGOVAYA SLUJBA RF: www.nalog.ru/ (18.05.2019).

FEDERALNAYA SLUJBA GOSUDARSTVENNOİ STATİSTİKİ: www.gks.ru/.

GÜLER, Esra, "Geçiş Ekonomileri ve Yeni Kurumsal İktisat'ın Yeniden Yükselişi" *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13 (1). 2012, ss. 52-68

HESENLİ M.H, '*Vergi Mecellesi*', (Kitap)., Bakı, Baskı:AZENEŞR, ss. 75-97. 1998. (22.03.2019).

IIFOR, *Pierre Joseph Proudhon's basic ideas*, **Internatıonal Instıtute For Organızatıon Research,** http://www.anarchy.no/iifor.html - IIFOR P.B. 4777 Sofienberg N- 0506 Oslo – Norway. (21.04.2019).

IVANOV, Yuri, Soglaşeniye o Sozdanii SNG, 2011, https://ria.ru/spravka/20111208/508143773. html. (15.01.2018)..

KASANLI M, '*Ekonomiçeskie nauki: teoriya i praktika, Teoretiçeskiee Aspektı Vliyaniya Kosudarstva Na Ekonomiçeskoe Razvitie Pri Pomoşi Nalogov*'. (Makale)., Bakı, N.3-4, 2012. (16.09.2018).

KELBİYEV Y.A, '*Vergi siyasetinin konseptual esasları ve praktiki aspektleri'*, (Makale)., Bakı, Baskı:AZENEŞR, 2012. (06.07.2018).

KELBİYEV Y.A, HÜMBETOV T.M, '*Vergilerin hesablanmasına dair praktikum,*

*CBS Poligraphic production*', (Dergi)., Bakı, 2008. (25.03.2019).

KEMBELL R,MAKKONELL, STRENLİ B, '*Ekonomics*', ss.140-178, 2009. (06.02.2019).

KİTAPCI, İsmail. Vergi Etiği- Vergi Psikolojisi, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2013.

KILIÇASLAN Harun, YAVAN Sercan. Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırma, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 13, Yıl 13, Sayı 2, 2017.

KORKMAZ Esfender, **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2003.

LEBA, Reyhan Tansöker, *"Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takozu Açısından Değerlendirilmesi",* Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 30, ss: 309-334, 2017

MAYBUROV İ.A, "*Teoriya i Istoriya Nilokooblojeniya*" Rusya, 2011. https://yadi.sk/i/mDYMJIRvtEmeN

MEMMEDOV F.E, A.F MUSAYEV, M.M SADIKOV, Z.H RZAYEV, Y.A KELBİYEV, "*Vergi Tutmanın Nezeri Ve Metodoloji Esasları"*, Baskı, Baku: Ozan, 2004.

MUSAEV A.F, "*Nalogovıi potençial i sposobi ee oçenki Nalogovıi*", *Azerbaidjana*, 2014.

MUSAEV A.F, SADIGOV M.M, MEHERREMOV R.G, SALAEV R.A, "Nalogi i nalogooblojennie v Azerbaijane", 2005. https://scholar.google.ru/citations?user=4X3F_FIAAAAJ&hl=ru (28.04.2019).

MUSAEV A.F, "*Sovremenaya Nalogovaya Sistema Azerbaijana i Osnovnıe Napravleniya Nalogovoi politiki*", (Yüksek Lisans)., Bakı, 2016. (23.02.2019). http://unec.edu.az/application/uploads/2016/03/Gusejnov-Zaur-dissertatsiya.pdf

NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi* 8. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1992.

NOVRUZOV N, HÜSEYNOV H, "*Maliyye"*, Bakı, Baskı: Kooperasiya Neşr, 2007.

http://lib.bbu.edu.az/files/book/278.pdf (16.04.2019).

PASKAÇEV A.R, "*Nalogovae administrirovanie v tranzivitnoi ekonomike*", 2014. https://cyberleninka.ru/article/v/teoreticheskie-aspekty-formirovaniya-prognozov-i-planov-ozhidaemogo-urovnya-nalogovyh-dohodov (03.12.2018).

RUSYA FEDERASYONU VERGI KANUNU, http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/. (06.02.2019).

SAMADZADE, Orkhan, "*Türkiye ve Bağımsız Devletler Topluluğu Ülkelerinde İzlenen İhracat Teşvik Politikalarının Karşılaştırmalı Analizi"*, T. C. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2019.

ŞENYÜZ, Doğan, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa: Ezgi Kitabevi. 1995.

TOKATLIOĞLU Mircan, SELEN Ufuk, **Maliye Poltikası**, Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.

TUNCER, Selahattin, **Kamu Maliyesi,** Eskişehir İktisadi ve Ticari ilimler Akademisi Yayınları No: 41, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1971

WORLD BANK. World Development Indicators (02.06.2019). https://databank.worldbank.org/source/world-development indicators/Type/TABLE/preview/on#

YELMAN, Ercan, Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 15, Aralık 2017, ss. 67-84.

YURDADOĞ, Volkan, Ramazan GÖKBUNAR, Barış TUNÇAY, "Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış" *Yönetim Ve Ekonomi* Yıl:2016 Cilt:23 Sayı:3 https://www.researchgate.net/publication/312420270_Vergi_Uyumunu_Belirleyen_Faktorlere_Genel_Bir_Bakis (23.06. 2019].

ZAEÇ N.E, '*Teoriya Nalogov*', Rusya, Baskı: Moskva K, 2007. https://dvdlibrary334.weebly.com/blog/zayac-teoriya-nalogov# (24.04.2019).