

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ YÜKÜ AÇISINDAN SEÇİLMİŞ ESKİ SSCB
ÜLKELERİ VE AZERBAYCAN

Abutalıb AKHUNDZADA

Danışman
Prof. Dr. Hakan AY

İZMİR - 2020

TEZ ONAY SAFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Yüğü Açısından Seçilmiş Eski SSCB Ülkeleri ve Azerbaycan” adlı çalışmanın, tarafımdan akademik kurallara ve etik değerkere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Abutalıb AKHUNDZADA

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Yüğü Açısından Seçilmiş Eski SSCB Ülkeleri ve Azerbaycan

Abutalib Akhundzada

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Vergiler devletin mali, ekonomik ve sosyal görevlerinin finansmanı için en doğal gelir kaynağıdır. Devletin vergiler aracılığıyla kamu kesimine aktardığı değerler bireylerin gelirlerinde azalmaya neden olduğundan dolayı mükellefleri tarafından yük olarak algılanmaktadır. Vergi yükü; bireylerin ve devletin gelirlerinin yanısıra ekonominin neredeyse tamamı üzerinde etkili konumdadır. Vergi yükünün direkt veya dolaylı olarak kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımı, işsizlik seviyesi, enflasyon, devalüasyon, büyüme, kalkınma, tasarruf, üretim, tüketim, yatırım gibi ekonomik faktörlerle karşılıklı ilişkisi bulunmaktadır.

Bu çerçevede Azerbaycan ve yakın coğrafyasında benzer ekonomik süreci geçmiş SSCB'den ayrılan Doğu Avrupa ülkelerinde vergi yükü üzerinde durulmuş ve ayrı ayrı vergi yükü hesaplamaları yapılmıştır. Ayrıca bu ülkeler için hesaplanmış vergi yükündeki dalgalanmaların sebepleri vergi yüküne etki eden ekonomik faktörlerle karşılaştırma yapılarak bulunmaya çalışılmıştır.

Bu karşılaştırmalar sayesinde ülke ekonomilerinin ve vergi yükünün hangi ekonomik faktörler karşısında hassas tepkiler verdiği ortaya konulmuştur. Dönemsel olarak her ülke ekonomisi için yapılması gereken bu araştırmalar, gelecekte ekonominin güçlenmesi amacıyla gerçekleştirilecek tedbirlere kaynak oluşturmaktadır. Aynı zamanda yüksek ve zararlı vergi yükünün ekonomik araçlar vasıtasıyla iyileştirilebileceği gibi, vergi yükü oranındaki düzenlemelerle ülke ekonomisinin tüm alanlarında gelişme sağlanabilmektedir.

Ülke ekonomisinde büyüme, kalkınma ve diğer gelişmelerin sağlanabilmesi için toplumsal vergi yükü kadar bireysel vergi yükü kavramı da önem taşımaktadır. Çünkü vergi yükü nedeniyle bireylerin sergiledikleri tutum ve davranışlar ekonomik düzeni etkilemektedir. Kuşkusuz bireysel vergi yükünün ağır olduğu ülkelerde bu durumdan ülke ekonomisi de olumsuz yönde etkilenmektedir. Ayrıca bireysel vergi yükü araştırmalarında ülkede fiyatlar genel seviyesi, işsizlik oranı, en az geçim düzeyi, enflasyon, gelir seviyesi, uygulanan vergilerin türü, yoksulluk, refah seviyesi gibi faktörlerin dikkate alınarak vergi yükündeki dalgalanmalarla karşılaştırılması gerekmektedir. Nitekim, ulusal bazda vergi yükündeki dalgalanmaların veya uluslararası karşılaştırmalarda sadece bu oranların incelenmesi ile yüzeysel ve tutarlı dayanağı olmayan sonuçlara ulaşılabacaktır. Aynı şekilde bireysel vergi yükü oranları eşit olan ülkelerde gelir seviyeleri arasında eşitsizlik mevcutsa, bireylerin vergiler nedeniyle katlandıkları fedakarlık ve vergilere karşı tutum ve davranışları farklı sonuçlar vermektedir. Bu nedenle bireysel vergi yükü araştırmalarında bireylerin gelirlerine etki eden faktörlerin de özenle incelenmesi gerekmektedir.

Toplam vergi yükü, bireysel vergi yükü veya diğer vergi yükü analizlerinde vergi yükü oranlarına etki eden tüm faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çalışmamızı kapsayan ülkelerde toplam vergi yükünü etkileyen faktörler üzerinde araştırma yapılmış, vergi sisteminin ve ekonominin gelişmesini hedef alan tedbirler açıklanmıştır. Çalışmamızda aynı zamanda Azerbaycan ekonomisinde düşük gelire sahip aile örneklerinden yola çıkılarak bireysel vergi yükü analizleri yapılmış, adaletli vergi yükü dağılımının sağlanması için gerekli düzenlemelerle ilgili bilgi verilmiştir.

Sonuç itibariyle yaptığımız bu çalışma ile vergi yükü detaylıca incelenerek ekonomik ve bireysel refahın sağlanması için gerekli bilgiler araştırılmış ve gelecekte diğer ülke ekonomilerinde bu tarz araştırmalar için kaynak olabileceğini düşündüğümüz veriler ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yükü, Toplumsal Vergi Yükü, Bireysel Vergi Yükü, Azerbaycan Vergi Sistemi, Azerbaycan Vergi Yükü, Vergi Yükü Endeksi, Vergi Oranları, Sosyal Vergi Yükü.

ABSTRACT
Master's Thesis
Some Former USSR Countries and Azerbaijan in Terms of Tax Load
Abutalib Akhundzada

Dokuz Eylül University
Graduate School Of Social Sciences
Finance Department
Finance Program

Taxes are the most natural source of income for financing the state's financial, economic and social duties. Since the values transferred by the state to the public sector through taxes cause a decrease in the income of individuals, it is perceived as a burden by taxpayers. In addition to the income of individuals and the state, tax burden has an impact on almost the entire economy. The tax burden is directly or indirectly related to economic factors such as informal economy, income distribution, unemployment level, inflation, devaluation, growth, development, saving, production, consumption and investment.

In this framework in Azerbaijan and Eastern European countries separated from the USSR, which had a similar economic process in its close geography, the tax burden has been focused on and separate tax burden calculations were made. In addition, the reasons for the fluctuations in the tax burden calculated for these countries were tried to be found by comparing them with the economic factors affecting the tax burden.

Due to these comparisons, economic factors, which country economies and tax burden sensitively react have been revealed. These researches, which should be done periodically for the economy of each country, constitute a source for the measures to be carried out in order to strengthen the economy in the future. At the same time, the high and harmful tax burden can be improved by economic tools, and development can be achieved in all areas of the country's economy with the regulations in the tax burden.

In order to ensure growth, development and other developments in the national economy, the concept of individual tax burden is as important as the social tax burden. Because the attitudes and behaviors of individuals due to the tax burden affect the economic order. Undoubtedly, in countries where the individual tax burden is heavy, this situation also negatively affects the national economy. In addition, in individual tax burden studies, the general level of prices in the country, unemployment rate, minimum subsistence level, inflation, income level, type of taxes applied, poverty, and welfare level should be taken into account and compared with the fluctuations in the tax burden. As a matter of fact, by analyzing the fluctuations in the tax burden on a national basis or only these rates in international comparisons, results without a superficial and consistent basis will be reached. Likewise, if there is inequality between income levels in countries with equal rates of individual tax burden, individuals' sacrifice and attitudes towards taxes give different results. For this reason, factors affecting the income of individuals should also be carefully examined in individual tax burden studies.

In the analysis of total tax burden, individual tax burden or other tax burden, all factors that affect tax burden rates should be considered. We conducted research on the factors affecting the total tax burden in the countries covered in our study, and the measures aimed at the development of the tax system and economy were explained. In our study, at the same time, based on the examples of families with low income in the economy of Azerbaijan, individual tax burden analyzes were made, and information was given about the necessary regulations to ensure a fair distribution of tax burden.

As a result, with this study, the tax burden has been examined in detail, the necessary information for economic and individual welfare has been researched and the data that we think can be a source for such researches in other countries' economies in the future has been tried to be revealed.

Keywords: Tax Burden, Social Tax Burden, Individual Tax Burden, Azerbaijan Tax System, Azerbaijan Tax Burden, Tax Burden Index, Tax Rates, Social Tax Burden.

VERGİ YÜKÜ AÇISINDAN SEÇİLMİŞ ESKİ SSCB ÜLKELERİ VE AZERBAYCAN

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ YÜKÜ

I. VERGİNİN TANIM VE KAPSAMI	4
II. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI	5
A. Vergi Yüğü Hesaplamalarının Gerekliğı	6
B. Vergi Yüğü Çeşitleri	8
1. Objektif ve Subjektif Vergi Yüğü	8
2. Toplam Vergi Yüğü	11
3. Bireysel Vergi Yüğü	12
4. Bölgesel Vergi Yüğü	13
5. Sektörel Vergi Yüğü	14
6. Net Vergi Yüğü	15
7. Diğer Vergi Yüğü Çeşitleri	15
B. Vergi Kapasitesi Açısından Vergi Yüğünün Sınırları	16
1. Vergi Yüğünün Hukuki Sınırı	17

2. Vergi Yükünün Mali Sınırı	18
3. Vergi Yükünün Siyasi Sınırı	19
4. Vergi Yükünün Ekonomik Sınırı	20
C. Vergi Yükünün Ekonomik Faktörler İle Karşılıklı İlişkisi	22
1. Ekonomik Büyüme, Kalkınma ve Vergi Yüğü İlişkisi	22
2. Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Yüğü İlişkisi	25
3. İstihdam ve Vergi Yüğü İlişkisi	27
4. Gelir Dağılımı ve Vergi Yüğü İlişkisi	28
D. Vergi Yükünün Ekonomik Etkileri	29
1. Vergi Yükünün Tasarruflar Üzerindeki Etkileri	30
2. Vergi Yükünün Tüketim Üzerindeki Etkileri	31
3. Vergi Yükünün Üretim Üzerindeki Etkileri	32
4. Vergi Yükünün Yatırımlar Üzerindeki Etkileri	33

İKİNCİ BÖLÜM

SSCB'DEN AYRILAN DOĞU AVRUPA ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ

I. EKONOMİK AÇIDAN ESKİ SSCB ÜLKELERİ VE AZERBAYCAN	37
II. SSCB'DEN AYRILAN DOĞU AVRUPA ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ	43
A. Rusya Ekonomisinde Vergi Yüğü	43
1. Rusya Vergi Yüğü Dalgalanmaları ve Ekonomik Nedenleri	45
2. Rusya Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Sebepleri	50
B. Belarus Ekonomisinde Vergi Yüğü	52
1. Belarus Ekonomisinde Vergi Yüğü Dalgalanmaları ve Sebepleri	53
2. Belarus Vergi Oranlarının Vergi Yüğüne Etkisi	58
3. Belarus Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Sebepleri	61
C. Ukrayna Ekonomisinde Vergi Yüğü	62
1. Ukrayna Ekonomisinde Vergi Yüğü Dalgalanmaları ve Sebepleri	63
2. Ukrayna Vergi Oranlarının Vergi Yüğüne Etkisi	67
3. Ukrayna Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Sebepleri	69
D. Moldova Ekonomisinde Vergi Yüğü	71
1. Moldova Ekonomisinde Vergi Yüğü Dalgalanmaları ve Sebepleri	72

2. Moldova Vergi Oranlarının Vergi Yüküne Etkisi	76
3. Moldova Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Nedenleri	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAIJAN EKONOMİSİNDE TOPLUMSAL VE BİREYSEL VERGİ YÜKÜ İNCELEMESİ

I. AZERBAIJANDA TOPLAM VERGİ YÜKÜ VE DALGALANMA SEBEPLERİ	81
A. Azerbaycan GSYİH'sının Konjonktürel Dalgalanmaları, Sebepleri ve Vergi Yüküne Etkileri	83
1. Petrol ve Diğer Sektörlerin Toplam Hasılasının Vergi Yüküne Etkisi	84
2. Petrol Fiyatlarının Etkisi	87
3. Döviz Kurunun Etkisi	89
B. Vergi Gelirlerindeki Dalgalanmaların Sebepleri ve Vergi Yüküne Etkisi	91
II. VERGİLERİN DAĞILIMI	93
A. Kurumlar Vergisi Yüğü	97
B. Katma Değer Vergisi Yüğü	101
C. Gelir Vergisi Yüğü	104
III. DÜŞÜK GELİRLİ BİREYLER ÜZERİNDE GELİR, KDV VE DİĞER KESİNTİLERİN YÜKÜ	108
A. Sektörlere Göre Ücret Gelirleri	108
B. Devlet Sektöründe Çalışan Bireylerin Vergi Yüğü	112
C. Özel Sektörde Çalışan Bireylerin Vergi Yüğü	114
D. Özel ve Devlet Sektöründe Vergi Yüğü Karşılaştırması	116
SONUÇ	117
KAYNAKÇA	125

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliğı
ABD	Amerika Birlişik Devletleri
AEB	Avrasya Ekonomik Birliğı
ARDNF	Azerbaycan Cumhuriyyeti Devlet Petrol Fonu
ARDSK	Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsi
ARMB	Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankı
ASİS	Azərbaycanın Statistik İnformasiya Xidməti
BDT	Bağımsız Devletler Topluluğı
DEİK	Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu
DEU	Dokuz Eylül Üniversitesi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GB	Gümrük Birliğı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
IMF	International Monetary Fund
ITC	International Trade Centre
KDV	Katma Değer Vergisi
KTO	Konya Ticaret Odası
MB	Merkez Bankası
OEC	Observatory of Economic Complexity
OKA	Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı
SBIİYF	Sahibkarlığa və Bazar İqtisadiyyatının İnkişafına Yardım Fondu
SSCB	Sovyet Sosialist Cumhuriyyetler Birliğı
TBB	Türkiye Boralar Birliğı
TUSİB	Türkiye Ukrayna Sanayiciler ve İşadamları Birliğı

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Ukrayna Vergi Oranları	s. 67
Tablo 2: Azerbaycanın 2000-2018 Yılları GSYİH'sı	s. 83
Tablo 3: Petrol ve Diğer Sektörlerin Toplam Hasılası ve GSYİH İçindeki Payı	s. 85
Tablo 4: Toplam Vergi Gelirleri, Manat, Dolar ve Bir Önceki Yıla Göre Artışı	s. 92
Tablo 5: Çeşitlerine Göre Vergilerin Devlet Bütçesi ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	s. 94
Tablo 6: Seçilmiş Sektör ve Meslek Gruplarına Göre Orta Aylık Ücret Geliri	s. 109
Tablo 7: 2018 ve 2019 Yılları Devlet Sektöründe Çalışan Örnek Ailenin Vergi Yüğü	s. 112
Tablo 8: 2018 ve 2019 Yılları Özel Sektörde Çalışan Örnek Aile Üzerindeki Vergi Yüğü	s. 114

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Azerbaycan Kişi Başı Yurtiçi Hasılasının Orta Asya ve Kafkas Ülkelerinin Kişi Başı Yurtiçi Hasılasına Oranı	s. 38
Şekil 2: Kişi Başı Milli Hasılaya Göre Doğu Avrupa Ve Baltık Ülkelerinin Azerbaycan İle Karşılaştırılması	s. 41
Şekil 3: Rusya Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüünün Dalgalanma Nedenleri	s. 45
Şekil 4: Rusya Vergi Yüğü Endeksi	s. 50
Şekil 5: Belarus Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüünün Dalgalanma Nedenleri	s. 53
Şekil 6: Belarus Vergi Oranları	s. 59
Şekil 7: Belarus Vergi Yüğü Endeksi	s. 61
Şekil 8: Ukrayna Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüünün Dalgalanma Nedenleri	s. 63
Şekil 9: Ukrayna Vergi Yüğü Endeksi	s. 69
Şekil 10: Moldova Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüünün Dalgalanma Nedenleri	s. 72
Şekil 11: Moldova Vergi Oranları	s. 76
Şekil 12: Moldova Vergi Yüğü Endeksi	s. 78
Şekil 13: Azerbaycan Toplam Vergi Yüğü (2000-2018)	s. 82
Şekil 14: Amerikan Markalı Brend Petrolun Orta Yıllık Satış Fiyatı	s. 88
Şekil 15: Gelir, Kurumlar ve KDV Gelirlerinin Konjonktürel Dalgalanmaları (manat).	s. 95
Şekil 16: Kurumlar Vergisi Yüğü	s. 98
Şekil 17: KDV Gelirleri ve Ona Etki Eden Faktörlerin Konjonktürel Dalgalanmaları (2000 yılı baz alınmaktadır)	s. 102
Şekil 18: KDV Yüğü, KDV Gelirlerinin Bütçedeki Payı, KDV Yüğüünün Toplam Vergi Yüğü İçindeki Payı % (2000-2018)	s. 103
Şekil 19: Gelir Vergisi Yüğü, Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı ve Gelir Vergisinin Toplam Ücret Gelirleri İçindeki Payı.	s. 106

GİRİŞ

Vergi yükü kavramı maliyeciler tarafından uzun yıllar araştırılmış, teorik olarak geliştirilmiş, ampirik çalışmalara tabi tutulmuştur. Bu araştırmalar vergi alacaklısı konumunda olan devlet ile vergi mükellefi olan kurum ve bireyler arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi açısından önemli rol üstlenmiştir. Bu araştırmalar sonucunda vergi yükünün çok ağır veya çok hafif olması durumunun sakıncalı olduğu hemen her araştırmacı tarafından savunulmaktadır. Çok ağır vergiler bireylerin çalışma arzusu, gelirleri, refahı, ekonomik tercihleri ve bir çok yönden tutum ve davranış biçimlerini değiştirdiği gibi, vergi yükünün çok düşük olduğu ekonomilerde devletin finansman eksikliğinden dolayı görevlerinin icrasında aksamaların yaşanması ile karşılaşmaktadır. Bu noktada hem bireyler hem de devlet açısından optimum vergi yükünün belirlenmesine ihtiyaç doğmaktadır. Optimum vergi yükü ne kadar teorik bir kavram olsa da ampirik çalışmalarla tespit edilmesi mümkündür.

Vergi yükü bireylerle devlet arasındaki iktisadi ilişkinin yanı sıra ülke ekonomisinin neredeyse tüm alanlarında etkileri bulunan bir kavramdır. Söz konusu ilişki devletin vergiler vasıtasıyla ekonomiye müdahalesi ve bireylerin vergilerden dolayı kişisel ve ekonomik tercihlerindeki değişimler neticesinde doğmaktadır. Her iki tarafın ekonomiyi farklı etkilemesi ve ekonomide bir birini etkileyen faktörlerin karmaşık yapısından dolayı vergi yükü araştırmalarına olan ihtiyacın artmasıyla birlikte, bazen anlaşılması güç karmaşık bir düzenin gelişmesine sebep olmaktadır.

Ülke ekonomisi, devlet ve birey gelirleri arasındaki iktisadi ilişkilerin düzenlenmesinde vergi yükü kavramı önemli rol üstlenmiştir. Bu sebepten vergi yükü seviyesini ve dalgalanma nedenlerinin her ekonomi için incelenmesi gerekmektedir. Bu araştırmalar bireysel refahın sağlanması, kamu gelirlerinin düzenlenmesi ve ekonomik gelişme için alınacak tedbirlere kaynak oluşturmaktadır.

Çalışmamızda Azerbaycan ve Eski SSCB ülkelerinde vergi yükü analizleri yaparak vergi yükündeki dalgalanmaların ekonomik sebeplerini bulmaya çalıştık. İnceleme konusu yaptığımız ülke ekonomileri için farklı konularda yapılmış araştırmaların içinde vergi yüküne yer verilmiş olsa da, vergi yükünün detaylıca incelendiği çalışmalar yok denecek seviyede azdır. Vergi yükünün dalgalanma

nedenlerinin bilinmemesi ise çok sakıncalı olup, alınacak yanlış kararlarla ekonomi kriz tehlikesi ile karşı karşıya kalabilmektedir. Gerekli önlemlerin alınabilmesi için her ülke ekonomisinde vergi yükünün kapsamlı olarak incelenmesi gerekmektedir.

Çeşitli ülkelerde vergi yükü analizlerinin yapılması amacıyla tezimizin birinci bölümünde vergi, vergi yükü, vergi yükü hesaplamalarının gerekliliği ve vergi yükü çeşitleri kısaca özetlenmiştir. Aynı zamanda vergi yükünün optimum sınırının belirlenmesi kapsamında vergi yükünün mali, siyasi, ekonomik ve hukuki sınırları ele alınmıştır. Çalışmamızın diğer bölümlerinde vergi yükünün dalgalanmasına sebep olan ekonomik faktörler incelendiğinden, birinci bölümde vergi yükünün üretim, tüketim, yatırım, tasarruf, gelir dağılımı, kayıt dışı ekonomi, istihdam, büyüme ve kalkınma ile karşılıklı ilişkilerine yer verilmiştir.

Tezimizin ikinci bölümünde Azerbaycan ile benzer ekonomik özellikleri taşıyan eski SSCB ülkelerinde vergi yükünün incelenmesi amaçlanmıştır. Ülke ekonomilerinin karşılaştırılması ile SSCB'den ayrılan Doğu Avrupa ülkeleri ile Azerbaycan ekonomisinin daha fazla benzer özellikler taşıdığı tespit edilmiştir. Bu nedenle eski SSCB'nin Doğu Avrupa ülkeleri olan Rusya, Belarus, Ukrayna ve Moldova ekonomilerinde vergi yükü hesaplanarak, bu yükün dalgalanmasına neden olan ekonomik faktörleri araştırılmıştır. Aynı zamanda bu ülkeler için sosyal prim ödemelerinin neden olduğu vergi yükü incelenerek, ülke ekonomisine etkileri araştırılmıştır.

Araştırmanın üçüncü bölümünde ise Azerbaycan ekonomisinde vergi yükü daha detaylı incelenmektedir. İlk olarak "Vergi Gelirleri/GSYİH" yöntemiyle Azerbaycan ekonomisindeki vergi yükü hesaplanmıştır. Ekonomik büyüme ile vergi yükü ters orantılı olduğundan, büyüme ve küçülmeye etki eden ekonomik faktörler, dolayısıyla vergi yükünün dalgalanmasına neden olmaktadır. Bu sebepten yıllar itibariyle Azerbaycan GSYİH'sının dalgalanmasına sebep olan ekonomik faktörlerin vergi yüküne etkileri incelenmiştir. Vergi yükünü belirleyen diğer taraf ise vergi gelirleridir. Azerbaycan ekonomisinde vergi gelirlerindeki dalgalanmaları inceleyerek, bu dalgalanmaların vergi yüküne etkileri araştırılmıştır. Daha sonra vergi yükünün kimin üzerinde hangi oranda kaldığını araştırmak amacıyla Azerbaycan ekonomisi için vergi yükü çeşitlendirmesi konusu ele alınmıştır. Azerbaycan vergi sisteminde esas itibariyle 10 çeşit vergi uygulanmaktadır. Ancak

bunlardan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi diğer vergi türlerine göre vergi gelirleri içinde daha büyük paya sahiptir. Bu sebepten vergi yükü çeşitlendirmesinde bu üç vergi türünü ele almış bulunmaktayız. Vergi yükü çeşitlendirmesinde ayrı ayrı vergi türlerinin yükü, bu yükün dalgalanmasına neden olan ekonomik faktörler ve toplam vergi yüküne yansıma dereceleri araştırılmıştır. Araştırmamızın sonunda ise bireylerin sektörlere göre ücret geliri, en az geçim seviyesi, gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal sigorta primi, işsizlik kesintisi gibi birey gelirlerini etkileyen faktörleri dikkate alarak oluşturduğumuz aile örnekleri için vergi yükü hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar Azerbaycan'da farklı sektörlerde çalışan ücretliler üzerindeki vergi yükünü karşılaştırmamıza ve ağır vergi yüküne sebep olan faktörlerin tespiti ve çözüm yollarını araştırmamız açısından kaynak oluşturmaktadır.

Objektif vergi yükü ne kadar basit temellere dayansa da hesaplamalarda bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Özellikle geçiş ekonomileri için istatistiksel verilere ulaşmak bazen çok güç veya imkansız olmaktadır. Diğer bir sorun ise vergi yükü ile bazı ekonomik faktörler arasındaki ilişkinin maliyeciler tarafından farklı yorumlanmasıdır. Vergi yükünü etkileyen kayıtdışı ekonominin gözardı edilmesi ise hesaplamaların doğru sonuçlara ulaşmasına engel olmaktadır.

Araştırmamızda eski SSCB'den ayrılan Doğu Avrupa ülkeleri ve Azerbaycan ekonomisinde vergi yükü incelenmiş, vergi yükü açısından mevcut sorunlar tespit edilmiştir. Bireysel, toplumsal ve ekonomik refah için vergi yükünü olumsuz etkileyen faktörler ele alınarak vergi kanunlarında değişiklik yapılması gerekmektedir. Vergi kanunlarında gerekli düzenlemelerin yapılması ile bir taraftan vergi sistemi güçlenirken, diğer taraftan ülke ekonomisi ve refah seviyesinde gelişme görülecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÜKÜ

I. VERGİNİN TANIM VE KAPSAMI

Vergi, insanlık tarihi kadar eski olup, daha devletler var olmadan önce, insanların derebeyi, kabile reisi, aşiret reisi gibi yöneticilere gönüllü yardım ve bağışlar yapmasıyla başlamış bir olgudur (Ay, 2016: 2).

Vergiler zaman içinde gelişmiş ve dönemler itibariyle farklı özelliklere sahip olmuştur. Günümüzdeki amaç ve özellikleri dikkate alınarak vergiyi şu şekilde tanımlamak mümkündür. *“Vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin egemenlik gücüne göre, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerin ödeme gücüne göre, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır”* (Ay, 2014: 141).

Literatürde, yazarlar vergiyi bir birinden farklı tanımlamışlardır. Ancak, tanımlamaların anlam bütünlüğüne dikkat ettiğimizde bazı ortak özellikleri görülmektedir. Bu ortak özellikler; verginin zorunlu olması, meşruiyeti, kanunlarla belirlenmesi, kamu harcamalarını karşılamak amacına hizmet etmesi ve karşılıksız olmasıdır.

Verginin tanımına baktığımızda amacının, kamu giderlerini karşılamak olduğunu görülmektedir. Bu verginin mali amacıdır. Verginin mali amacının yanında sosyal ve ekonomik amaçları da bulunmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 19). Verginin ekonomik amacı denildiğinde, devletin vergileri bir araç olarak kullanarak ekonomiye müdahalesi anlaşılmaktadır. Yani vergiler yatırım, üretim, tüketim, tasarruf, ödemeler dengesi, gelir dağılımı, ekonomik istikrar, büyüme, kalkınma, istihdam gibi bir çok ekonomik faktörleri etkileyerek, ekonomik düzenin sağlanmasına hizmet etmektedir. Vergilerin sosyal amacında ise, vergilerin sosyal adaletin sağlanmasına etkileri ele alınmaktadır. Vergilerin ödeme gücüne göre alınması, daha açık bir ifadeyle yüksek gelirlilerden çok, düşük gelirlilerden az vergi alınması sosyal adaleti sağlamaktadır.

Verginin bir tür alacaklı borçlu ilişkisi olduğunu söyleyemek mümkündür. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde, vergi kapsamına giren faaliyette bulunan kişi veya kurum borçlu taraf, devlet ise alacaklı taraf olmaktadır. Devlete borçlanan vergi mükellefi de üzerinde bir yük hissetmektedir. Araştırmamızda bu yük ve sebep olduğu etkiler ele alınacaktır.

II. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Vergi yükü kavramı, Birinci Dünya Savaşından sonra İngiltere’de o zamanlar Kraliyet İstatistik Kurumunda başkanlık yapan Harbert Samuel’in yaptığı çalışmalarla başlatılmış, daha sonra “Colwyn Komitesi”nin destekleriyle genişletilmiştir. Bu dönemde savaşın sebep olduğu büyük kamu harcaması ihtiyacı, vergi oranlarının hızla yükselmesine neden olarak, vergi yükü kavramının önemini artırmıştır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011: 183).

Vergi yükü genel bir tanımla, bir ülkede devletin vergi ve benzeri yollarla milli gelirin ne kadarlık bir kısmını kamu kesimine aktardığını ifade etmektedir. Devlete aktarılan değerler bireylerin ödeme güçlerini azalttığından, mükellefler üzerinde yük olarak algılanmaktadır (Kılıçsan ve Yavan, 2017: 35).

Rakamsal olarak vergi yükü, belirli bir dönem içinde toplanan vergi ve benzeri gelirlerin toplamının, o dönemdeki milli gelire oranı şeklinde hesaplanmaktadır (Devrim, 1999: 231). Bu hesaplama yöntemiyle makro düzeyde toplumun vergi yükü bulunmuş olur. Aynı zamanda mikro açıdan bireylerin vergi yükünü hesaplamak mümkündür. Belirli bir devre içinde bireyin ödediği vergilerin, aynı devre içindeki gelirlerine oranı şeklinde teker teker kişisel bazda vergi yükü hesaplanabilir (Uygun ve Kasa, 2017: 31). Bu tanımdan anlaşılıyor ki, vergi yükü sadece belirli miktarda ödenen vergi miktarını değil, aynı zamanda üzerinde azalma meydana getirdiği servet ve gelir arasındaki ilişkiyi kapsamaktadır (Anıl, 1973: 9).

Vergi yükü hesaplamaları çok basit temellere dayansa bile, tanımında sözü geçen vergi ve vergi benzeri gelirlere nelerin dahil edilip, nelerin kapsam dışında bırakılacağı maliyeciler tarafından farklı yorumlanmaktadır. Örneğin, harçlar, sosyal sigorta primleri, gümrük gelirleri, döner sermaye payları gibi vergi gelirlerinin, vergi yükü hesaplamalarına dahil edilip edilmeyeceği konusunda uzlaşma söz konusu

değildir. Diğer taraftan vergi yükü hesaplamalarında sadece ödenen vergiler ele alınarak, diğer yükümlülüklerin (harçlar, resim, sosyal güvenlik primleri vb.) gelirlerinin göz ardı edilmesi doğru bir hesaplama yöntemi olmayacaktır (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 197). Bunların yanısıra bireylerin psikolojik olarak hissettiği subjektif vergiler, yansıyan ve yansıtılan vergiler gibi bir çok vergi yükü kavramına dahil olan faktörlerin hesaplanması güç olmaktadır. Bu bağlamda vergi yükünün açık ve net bir kavram olmadığını söyleyebiliriz.

Vergilerin, yük olarak algılanmasında verginin karşılıksız ve zorunlu olma özelliği büyük önem taşımaktadır. (Eker, 2009: 195-196). Vergileri karşılıksız ve zorunlu olarak ödeyen mükelleflerin gelirlerinde meydana gelen azalma sebebiyle katlandıkları fedakarlık onlar üzerinde iktisadi ve psikolojik olarak olumsuz etkiler doğurur (Öztürk ve Özansoy, 2011: 198).

Vergi yükü kavramı günümüzde sıkca kullanılan bir terim haline gelmiştir. Bu bağlamda vergi yükünün sosyal ve ekonomik hayata etkileri yüksek düzeylere çıkmış ve vergi politikalarının planlanma ve uygulama aşamalarında göz önünde bulundurulması zorunlu bir kavram haline gelmiştir. Vergi yükü kavramını kısaca değerlendirdikten sonra göre, vergi yükü hesaplamalarına duyulan ihtiyaç konusunu ele almakta yarar görmekteyiz.

A. Vergi Yükü Hesaplamalarının Gerekliliği

Vergi yükü, iktidarda olan politikacıların siyasi karar alma süreçleri içerisinde başvurdukları önemli göstergelerden biridir. Dolayısıyla politikacıların vergi oranlarında değişiklik yapmak, yeni bir vergiyi yürürlüğe koymak veya kaldırmak, istisna ve muafiyetlerin kapsamı veya sayısını belirlemek vb. kararlarını vergi yükü etkilemektedir (Berksoy ve Demir, 2004: 561-562). Ayrıca tam istihdam, adaletli gelir dağılımını, ekonomik büyüme ve kalkınma, ekonomik istikrar gibi makro ekonomik hedeflere ulaşma politikalarında vergi yükü hesaplamalarına ihtiyaç duyulmaktadır (Arıkan, 2009: 63).

Aynı zamanda hükümetler vergi politikalarını savunmak, mükellefler ise vergiyi kabul veya reddetmek gibi tepkilerini vergi yüküne dayanarak gösterirler. Bu

yüzden vergi politikalarının belirlenmesinde öncelikle mevcut durum analizleri kapsamlı bir şekilde yapıldıktan sonra karar verme sürecine geçilebilir.

Vergilerin yapısı gereği ekonomik ve sosyal hayatı etkilediği bilinmektedir. Bu etkileri olumlu yönde kullanarak gelir dağılımında adaleti sağlamak, ekonomik büyüme elde etmek, yatırım ve tasarrufları artırmak, kullanılmayan üretim kapasitesini devreye sokmak vb. amaçlara vergi yükü incelemeleri ve bu yönde alınacak politik tedbirlerle ulaşmak mümkündür.

Globalleşme, devletlerin ulusal bazda bağımsız vergi toplama ve maliye politikası uygulama yetkisini sınırlamıştır. Bu gelişme, daha az vergi ödemek arzusunda olan mobil üretim faktörlerinin düşük vergi uygulayan uluslara yönelerek arbitaj olanaklarından faydalanma imkanından kaynaklanmaktadır (Aktan ve Vural, 2004: 1-2)

Avrupa Birliği gibi ekonomik birleşmelerin de kuruluş amaçları çerçevesinde, üye ülkelerin vergi sistemleri arasında uyum sağlayarak, haksız rekabet olanaklarını ortadan kaldırmak planları yer almaktadır. Üye ülkelerin vergi yüklerinin eşit dağılımını amaçlayan birlik, bu yönde uyguladığı politikalarda vergi yükü hesaplamalarına büyük ihtiyaç duymaktadır (Albayrak ve Yurdadoğ, 2017: 49-50).

Vergi yükü uluslararası karşılaştırmalarda sıklıkla kullanılan bir ölçüttür. Bu ölçüt savaş durumunda olan ülkeler açısından da kullanılmaktadır. Savaş bitiminde galip gelen devletin mağlup devlete savaşın getirdiği yıkıntıların onarılması harcamalarını yükleme isteği, ilk önce o devletin vergi yükünün iyi araştırması gereksinimini doğurmaktadır (Türk, 2010: 214-215).

Araştırmamızın ilerleyen kısımlarında vergi yükü çeşitleri ile ilgili ayrı bir başlık altında bilgi verilecektir. Burada kısaca belirtmek istediğimiz, çeşitli vergi yüklerinin kendilerine has önemlerinin ve hesaplanmalarına duyulan ihtiyacın olmasıdır. Örneğin, sektörel vergi yükü hesaplamaları hem devlet, hem de bu vergilerin mükellefleri tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Hükümet gelişmesini ve büyümesini öngördüğü sektörün vergi yükünü hafifletmek veya tamamen vergi dışında tutmak yoluyla hedeflerine ulaşabilir. Aynı zamanda tam tersi öngörmediği alanlara daha yüksek vergiler uygulamak kararı alabilir. Hükümetler bunun gibi politik kararları alma sürecinde vergi yükü hesaplamalarına ihtiyaç duymaktadır. Aynı şekilde bölgesel vergi yükü hesaplamalarıyla bölgeler arası eşit vergi adaleti

sağlamak veya vergi yükünün yüksek olduğunun belirlendiği bölgelerde bu yükün azaltılması ile ilgili çalışmalar yapılabilir. Bu gibi vergi yükü hesaplamaları yatırımcıların sektör veya bölge seçimi kararlarını da etkilemektedir.

B. Vergi Yüğü Çeşitleri

Vergi yükünün sadece ödenen vergi miktarı olmadığı, maliye literatüründe uzun süredir kabul edilen bir gerçektir. Ödenen vergi miktarı ile vergi ödeme gücü arasında kurulan kantitatif ilişkide, ödenen vergiler arttıkça vergi yükünün yükseldiği görülmektedir. Vergi ödeme gücü olarak ifade edilen gelir, servet, veya milli gelir gibi iktisadi değerlerin miktarı arttıkça vergi yükünün azaldığı görülmektedir (Arsan, 1975: 10).

Vergi yükü kavramını oluşturan gelirler ve vergilerin karmaşık yapısı, çeşitleri ve özellikleri farklı amaçlar dahilinde kurulacak vergi yükü hesaplamalarına ihtiyaç doğurmuştur. Aynı zamanda vergi ve gelirlerin farklılığı vergi yükü çeşitlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Vergilerin toplum üzerinde etkilerinin ölçülmesi amaçlanmışsa “toplam vergi yükü”, bireylerin katlandıkları fedakarlıklar hedef alınmışsa “bireysel vergi yükü” kavramı” ele alınmaktadır. Vergilerin mükellefleri üzerinde sebep olduğu iktisadi azalmanın boyutu hesaplanmak isteniyorsa objektif, mükelleflerin vergilerden dolayı hissettiği psikolojik etkilerin ölçülmesi amaçlanmışsa “subjektif vergi yükü” kavramlarıyla karşılaşmaktayız. Ayrıca vergilerin sektörler ve bölgeler üzerindeki yükünün belirlenmesini hedefleyen bölgesel ve sektörel vergi yükü hesaplamaları mevcuttur. Vergi çeşitlerinin kendine has hesaplanma metodları, kullanılma yeri ve özelliklerini aşağıda kısaca açıklamaya çalışacağız.

1. Objektif ve Subjektif Vergi Yüğü

Vergilerin, günümüz devletlerinin en önemli finansman aracı olarak kullanılması, kişilerin harcanabilir gelirlerinde veya servetinde meydana getirdiği azalma dolayısıyla mükellefleri tarafında yük olarak algılanmaktadır. Bu yükün hesaplanabilir boyutu objektif vergi yükü olarak isimlendirilmektedir. Söz konusu

yük bununla sınırlı kalmayıp mükellefleri üzerinde aynı zamanda subjektif vergi yükü olarak bilinen psikolojik etkiye sebep olmaktadır (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 34). Literatürde objektif vergi yükü - basit vergi yükü, subjektif vergi yükü ise vergi tazyiki, vergi baskısı olarak da kullanılmaktadır.

Objektif vergi yükü basit bir yapıya sahip olup, ödenen vergilerin, üzerinden ödenen gelire oranı şeklinde bulunmaktadır (Orhaner, 2007: 183). Teorik olarak hesaplanması basit olarak nitelendirilen objektif vergi yükü, bir takım sebeplerden dolayı bazı durumlarda hesaplanması güç hatta mümkün olmamaktadır. Bu sebeplere hesaplanma yöntem ve çeşitlerinin karmaşık yapıya sahip olması, kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın hesaplanamaması, mükelleflerin yansıttığı ve üzerlerine yansıyan vergilerin net olarak belirlenememesi gibi faktörleri göstermek mümkündür (Herekman, 1989: 135).

Sayısal değerlere dayanan objektif vergi yükü uluslararası karşılaştırmalar, iktisat ve vergi politikaları seçimi kararlarında girdi olarak kullanılmaktadır (Türk, 2002: 214). Aynı zamanda objektif vergi yüküne bölgeler, sektörler veya gelir grupları arasındaki vergi yükü incelemelerinde ihtiyaç duyulmaktadır.

Bireysel olarak kişisel bazda hesaplanabilme olanağına sahip objektif vergi yükü ile bireyler gelirleriyle ödedikleri vergiler arasında ilişki kurabilmektedirler. Bu ilişkiye dayanarak vergilere karşı gösterecekleri tepki ve tedbirleri belirlemektedirler (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 34). Aynı zamanda, objektif vergi yükünün hesaplanabilir olması, vergilemede adalet ölçümlerinin yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Gelir düzeylerine göre ödenen vergiler arasında kurulabilecek ilişki, adaletli gelir dağılımının sağlanması yolundaki çalışmalara katkı sağlamaktadır (Şenyüz, 1995: 14).

Objektif vergi yükünde sadece rakamsal veriler değerlendirilerek, vergilerin mükellefler üzerinde doğurduğu psikolojik etkiler gözardı edilmektedir. Tek başına objektif vergi yükü hesaplamaları net sonuçlar vermeyeceğinden subjektif vergi yükü kavramıyla birlikte yapılan değerlendirmeler gerçeğe daha yakın sonuçlar vermektedir (Kitapçı, 2013: 128).

Subjektif vergi yükü, vergilerin mükellefler üzerinde yarattığı olumsuz psikolojik etkinin boyutudur. Mükelleflerin zorunlu olarak ödedikleri vergiler

gelirlerini azalttığından onlar üzerinde psikolojik rahatsızlığa sebep olmaktadır (Pehlivan, 2003: 175).

Subjektif vergi yükü, mükelleflerin iktisadi durumlarına, zevk ve tercihlerine, alışkanlıklarına, özel durumları gibi bireysel faktörlerine göre değişiklik gösteren, bireyler tarafından vergilerin doğurduğu yük olarak hissedilen psikolojik etkidir. Subjektif vergi yükünün mükellefleri tarafından hissedilme derecesini bir çok etken şekillendirmektedir. Yükümlülerin vergi idarelerinde kaybettiği zaman ve vergi idaresinin mükellefe karşı davranış ve tutum biçimi de subjektif vergi yükünü etkilemektedir. Mükelleflerin vergi dolayısıyla gelirlerinin azalması, tüketim ve tasarruf kararlarında değişiklik yapmalarına sebep olmaktadır. Bu sebepten, mükellefler üzerlerindeki vergilerin ağır olduğu veya vergi yükünün adaletsiz dağıtıldığını düşünmektedirler. Bu etkiler, subjektif vergi yükünün boyutunu genişleterek mükelleflerin vergiye karşı aşırı tepki göstermelerine neden olmaktadır (Aktan, 2009: 124-125).

Vergilerin mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik etki vergi sisteminin yapısına ve vergi oranlarına göre de farklı sonuçlar doğurabilmektedir (Eker, 2009: 193-194). Bunun gibi subjektif vergi yükünü vergi kültürü, ülkenin içinde bulunduğu demokrasi düzeyi, vergi ahlakı, siyasal görüş farklılıkları gibi sosyal ve kültürel faktörler de etkileyebilmektedir.

Mükellefler muhattap tutulabileceklerini düşündükleri vergileri ve karşılaşacakları sorunlar çerçevesinde vergilere karşı tutum ve davranışlarını belirlemektedirler (Akdoğan, 2011: 198). Bazı mükellefler çok az vergi ödeseler bile kendilerini vergi idaresi karşısında zayıf hissedebilirler. Vergilerle ilgili yeterince bilgiye sahip olmayan bireyler, vergilendirilen alanlardan mümkün olduğunca uzak durmaya çalışarak, vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı gibi zararlı faaliyetlere yönelebilmektedirler.

Objektif vergi yükleri bir birine eşit olan iki bireyin hissettiği vergi yükü, bir çok kişisel farklılıklar nedeniyle subjektif açıdan farklı sonuçlar verebilmektedir (Erkan, 2000: 37). Gelir seviyesi yüksek olan ülkelerde uygulanan aynı oranda vergi, orta ve düşük gelirli ülkelerde mükellefler tarafından aynı karşılanmayabilir. Buna karşılık, düşük seviyelerde vergi ödeyen zengin bir kişi, daha yüksek oranda vergi ödeyen fakir birinden daha fazla vergi yükü hissedebilir. Bunlar gibi subjektif vergi

yüküne etki eden faktörlerin farklılığı sonucunda subjektif vergi yükünün bilinmesine büyük ihtiyaç duyulmaktadır.

Mükellefler bazen katlandıkları ağır vergi yükünü hissedemezken, düşük oranda ödedikleri vergileri ağır yük olarak görebilirler. Vergilerin dolaylı veya dolaysız olması vergi yükünün mükellefler tarafından hissedilme derecesini etkilemektedir. Dolaylı vergilerin çoğunlukla fiyat mekanizması içerisinde gizlenmiş olması nedeniyle, hissedilme dereceleri dolaysız vergilere göre çok düşük, mükellefler tarafından tepkiler ise minimum seviyede olmaktadır. Literatürde “mali anestezi” ismi ile tanınan bu kavrama göre dolaylı vergilerin ve stopaj yoluyla tehsil edilen vergilerin arttırılmasının mükellefler tarafından daha az hissedilmesi kamu harcamalarının finansı için bu vergi türlerine olan ihtiyacı arttırmıştır (Durkaya ve Ceylan, 2007: 20). Özellikle gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin vergi toplamakla ilgili sorunlarını bir nebze gidermek ve vergilere karşı tepkileri azaltmak için dolaylı vergilere üstünlük verildiği görülmektedir (Demir, 2016: 81-86).

Vergi yükünün subjektif boyutunu objektif vergi yükünde olduğu gibi ülke çapında veya bölgelere, vergi sisteminin tümüne veya ayrı-ayrı vergilere, gelir düzeyine, meslek gruplarına, sektörlerle göre incelemek gerekmektedir (Devrim, 1999: 233).

2. Toplam Vergi Yüğü

Belirli bir devre içinde, bir ekonomide devletin vergiler yoluyla topladığı tüm değerlerin, aynı devre içinde o ekonomi üzerinde sebep olduğu yüğe, toplam vergi yüğü denilmektedir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011: 186). Toplam vergi yüğü, toplam vergi gelirlerinin GSMH'ye oranlanması şeklinde hesaplanmaktadır. Bu hesaplamayla devletin topluca üretilen iktisadi kaynaklardan ne kadar pay aldığı anlatılmak istenir. Devletin borçlanma ve hazine gelirlerinden elde ettiği kaynaklar toplam vergi yüğü kavramının dışında tutulur (Kalenderoğlu, 2012: 151).

Toplam vergi yüğü, toplanan tüm vergi ve vergi benzeri gelirleri kapsamına aldığından dolayı homojen olmayan bir kavramdır. Toplanan vergilerin bir kısmının transfer ve sosyal nitelikli harcamalarla toplumun ihtiyaç sahibi ve yoksul kesimine aktarılması, teorik olarak toplumsal bazda yük olarak değerlendirilmemektedir.

Ancak, bu harcamalar toplam vergi yükü kavramı içine dahil edilerek kamu gelirlerinden bir indirim yapılmamaktadır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 225).

Uluslararası karşılaştırmalarda değerlendirme ölçütü olarak kullanılan toplam vergi yükü, devletin vergiler vasıtasıyla milli ekonomiden çektiği değerlerin toplumun refah seviyesinde ne kadarlık etkisi olduğunu belirtmektedir (Orhaner, 2007: 182). Toplam vergi yükü aynı zamanda, vergilerin yol açtığı sosyal, siyasal ve ekonomik etkilerin gözlemlenmesinde araç olarak kullanıldığından yakından takip edilmektedir (Bağdınlı, 2016: 120).

Ülkelerin gelişmişlik düzeyinin bir göstergesi olan toplam vergi yükünün, ülkelerin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik durumla yakın bir ilişkisi vardır. Vergi yükü yüksek olan ülkelerin sosyal ve ekonomik alt yapılarını kısa sürede tamamladıkları görülmektedir (Işık ve Kılınç, 2009: 153). Toplam vergi yükünün bu karakteristik özelliği vergi ödeme kapasitesi ile arasındaki yakın ilişkiden doğmaktadır (Çiftçi ve diğerleri, 2012: 83-84).

Bir ülkede bireylerin vergi yükleri toplamı, aynı ülkenin toplam vergi yüküyle eşit olmaktadır. Bu tanım bize toplam vergi yükünü bireysel vergi yüküyle birlikte değerlendirmek gerektiğini söylemektedir (Erdem ve diğerleri, 2003: 128). Mikro planda hesaplanan bireysel vergi yükünde, bireyin ödediği vergiler gelir veya servetlerinde azalma meydana getirdiği için, birey üzerinde yük oluşturmaktadır. Ancak, makro düzeyde toplumun vergi yükünü hedef alan toplam vergi yükünde durum aynı olmamaktadır. Makro planda milli hasıla ile ödenen vergiler arasındaki ilişkiyi gösteren toplam vergi yükünde, milli hasılda bir azalma gerçekleşmemektedir (Yaşa, 1962: 122-123). Bu özellik, toplam vergi yüküyle bireysel vergi yükü arasında sınır çizgisi özelliği taşımaktadır.

3. Bireysel Vergi Yükü

Bireysel vergi yükü, mikro planda vergi yükü hesaplama yöntemi olup, bireyin gelir veya servetiyle ödediği vergiler arasında oransal ilişki kurularak hesaplanmaktadır. Kişilerin ödedikleri vergilerin her zaman net olarak belirlenememesinden dolayı, literatürde kişisel vergi yüküne, belirli bir dönemde birey başına ödenen vergilerin, aynı dönemde yine birey başına millî hasılaya

oranlanması şeklinde hesaplanma yöntemleriyle karşılaşılmaktadır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011: 187).

Bu yöntemler her zaman aynı sonuçlar vermemektedir. Birinci yöntemde bireysel gelir ve ödenen vergilerdeki farklılıklar nedeniyle bireylerin vergi yükleri eşit olmamaktadır. Aynı zamanda sadece ödenen vergilerin dikkate alınarak, yansıyan ve yansıtılan vergilerin karmaşık yapısından dolayı gözardı edilmesi birinci yöntemin gerçek sonuçlara ulaşmasını zorlaştırmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 262). İkinci yöntemde ise, birey başına milli hasıla ve birey başına vergi gibi ortalama veriler baz alındığından, ülkede kişi başına ortalama vergi yükü hesaplanmaktadır. Toplam vergi yükleri eşit olan iki ülkenin nüfusları birbirinden farklıysa bireysel vergi yükleri de farklı sonuçlar verecektir. Bu sebeple uluslararası karşılaştırmalarda sıkça kullanılan ikinci yönteme ihtiyaç duyulmaktadır.

İkinci yöntemin verilerine nisbeten kolay ulaşıldığından genellikle daha çok tercih edilen yöntem olmaktadır. Ayrıca bireysel vergi yükünün objektif ve subjektif boyutlarının olduğunu hatırlatmakta yarar vardır. Kişisel vergi yükünün objektif ve subjektif vergi yüklerinin toplamından oluştuğunu ve objektif vergi yükleri eşit olsa bile bireylerin subjektif vergi yüklerinin kişisel farklılığından dolayı aynı olmadığı bilinmektedir. Anlaşılabileceği üzere bireysel vergi yükünün subjektif boyutu bu yükün daha karmaşık hal almasına vesile olmaktadır. Daha önce ayrı bir başlık altında objektif ve subjektif vergi yükü ele alındığından bu hatırlatmayla yetinilecektir.

4. Bölgesel Vergi Yükü

Vergi yükü, ülkelerin bölgeleri arasında her zaman eşit dağıtılmamaktadır. Bazı bölgelerin vergi yükleri toplam vergi yükünün altında seyrederken, bazı bölgeler daha fazla vergi yüküne katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Bölgesel vergi yükü, belirli bir dönemde bölgenin ödediği toplam verginin veya bölge sakinlerinin ödedikleri vergilerin toplamının aynı dönemde o bölgenin gelirleri veya o bölgede yaşayan bireylerin gelirleri toplamına oranlanması şeklinde hesaplanmaktadır. Bu şekilde her bölge için ayrı-ayrı vergi yükü tespitleri yapmak mümkündür. Böylece her bir bölgenin katlandığı vergi yükü tespit edilmiş olur (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 266).

Bölgesel vergi yükünde iktisadi, sosyal ve coğrafi özellikleriyle homojen olan bölgeler, hesaplanma konusu olarak karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırmalar sonucunda verilere dayanarak bölgeler arasındaki vergi yükü dengesizliklerinin giderilmesi ve bölgesel kalkınma plan ve programlarının oluşturulmasında vergi yükü oranları veri olarak kabul edilmektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 198-199). Devlet bazen planlı olarak bölgeler arasında vergi yükü farklılıkları hedefleyebilir. Gelişmesini istediği bölgelerdeki vergi yükünü düşük tutarak bu bölgelerin nüfusunun ve yatırımlarının artması gibi amaçlara ulaşmak için devlet bölgelerin vergi yükünü yakından takip etmektedir.

5. Sektörel Vergi Yükü

Bölgeler arası vergi yükleri eşit olmadığı gibi sektörler arası da vergi yükünün eşit dağıtılmadığı görülmektedir. Kurumlar vergisi oranı sabit olsa bile, bazı sektörlerle tanınan istisna ve muafiyetler, sektörlerin üretim kapasitesi ve kar marjlarının farklı olması, bu sonuçları doğurmaktadır. Sektörel vergi yükü, bir sektörün belirli bir dönemde ödediği toplam vergilerin, aynı dönemde elde ettiği gelirlerine oranı şeklinde hesaplanmaktadır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 266) Açıkça anlaşılacağı üzere sektörel vergi yükünde de sektörün gelirleriyle ödedikleri vergiler arasında ilişki kurulmaktadır. Bu yolla, her sektörün katlandığı vergi yükü belirlenerek, sektörler arası vergi yükü karşılaştırmaları yapmak mümkün olmaktadır. Özellikle dış ticaret kapsamında faaliyet gösteren sektörlerin vergi yükleri yakından takip edilerek, uluslararası rekabet koşullarının iyileştirilmesi yönündeki çalışmalarda önemle kullanılmaktadır (Türk, 2010: 194).

Vergi yükünün vergilendirilebilir kapasitenin bir göstergesi olduğunu kabul ettiğimizde, sektörel vergi yükünün sektörlerin vergi kapasitesinden ve ülke ekonomisinde sektörlerin büyüklüğünden haber verdiğini söyleyebiliriz (Yıldız, 2014: 318). Aynı zamanda politikacılar sektörel alanlarda uygulayacakları ekonomik, sosyal ve mali politikalarda sektörlerin vergi yükü verilerini kullanmaktadırlar (Erdem ve diğerleri, 2003: 130).

6. Net Vergi Yüğü

Devletin egemenlik gücüne dayanarak bireylerden topladığı vergilerin yükümlüler üzerinde yük oluşturduğunu söylemiştik. Devlet topladığı vergilerin bir kısmını mali yardım ve transfer harcamaları kalemleri içerisinde yine bireylere ödemektedir. Bu harcamalar sadece gelir dağılımına etki etmekte olup, toplum üzerinde bir yük oluşturmamaktadır. Bu harcamalardan yararlanan bireylerin gelirleri artmakta ve üzerlerindeki vergi yükü hafıflemektedir. Net vergi yükü transfer ve mali yardımlar sonucunda değişen vergi yükünü de dikkate aldığından, daha gerçekçi sonuçlar vermektedir. Toplam vergilerin milli hasılaya oranı şeklinde hesapladığımız vergi yükü kavramına devletin sosyal yardım ve transfer harcamalarının toplamı dahil edilerek vergilerden düşmek suretiyle net vergi yüküne ulaşılmaktadır (Arslan, 1992: 2).

Literatürde bazı yazarlar net vergi yüküne ulaşmada mali yardım ve transfer harcamaları yerine, kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın vergilerden düşölmesi gerektiğini savunmaktadırlar (Eker, 2009: 199). Tabiki, sadece mali yardım ve transfer harcamaları net vergi yükünü hesaplamak için yetersiz kalmaktadır. Bu sebepten bireylerin diğör kamu hizmetlerinden sağladıkları faydanın konuya dahil edilmesiyle, net vergi yükü hesaplamalarında daha gerçekçi sonuçlara ulaşılmaktadır. Ancak, kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların ölçülememesi bu yöntemi tartışmaya açık kılmaktadır.

Günümüzde ölkelerin (Azerbaycan dahil) vergi yüklerini açıklarken sosyal yardım ve transfer harcamalarını dikkate almaması, uluslararası karşılaştırmalarda bu vergi yükü çeşidinin önemini artırmaktadır.

7. Diğör Vergi Yüğü Çeşitleri

Vergi yükünün çalışmamızda ayrı bir başlık altında yer yermediğimiz bir çok çeşidi bulunmaktadır. Vergi yükü, geniş çaplı bir kavram olduğundan, farklı amaçlara ve alanlara hitap eden çeşitli vergi yükü türleri mevcuttur. Açıkladığımız vergi yükü çeşitlerinin yanında, gelir üzerinden alınan vergilere, servet üzerinden alınan vergilere ve harcamalar üzerinden alınan vergilere göre vergi yükü hesaplamaları

bulunmaktadır. Ayrıca, gelir gruplarına, meslek gruplarına göre vergi yükü çeşitleri olduğu gibi, cinsiyet, yaş, eğitim seviyesi ve diğer demografik gruplar itibariyle de vergi yükü hesaplanmaktadır. Vergi yükünde ana mantık ödenen verginin gelire veya milli gelire oranlanması olduğundan, farklı amaçlarla yapılmış vergi sınıflandırması sonucunda çeşitli vergi yükleri ortaya çıkmıştır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ihtiyaç dahilinde belirttiğimiz bu vergi yükleri uygulamada kullanılacaktır.

B. Vergi Kapasitesi Açısından Vergi Yükünün Sınırları

Vergi kapasitesi devletin toplayabileceği maksimum vergi hasılasını ve aynı zamanda mükelleflerin vergi ödeme gücünün en yüksek noktasını göstermektedir (Berksoy, 1984: 17). Vergilerin hiçbir zaman vergi kapasitesinin ötesine geçememesi aynı zamanda vergi yüküne sınır getirmektedir. Bu sebeptendir ki, bu bölümde iki kavram aynı başlık altında incelenmektedir.

Vergi kapasitesini birçok faktör etkilemektedir. Bunlara kişi başına düşen milli gelir, vergi yükü, ithalat oranı, gelir dağılımı, kültürel yapı, ekonominin parasallaşma kapasitesi ve ekonominin yapısal özellikleri gibi birçok faktörü gösterebiliriz (Uluatam, 2009: 315). Bu etkileri kısaca açıklamaya çalışalım.

- ❖ Ülkedeki kişi başına gelirin artması, doğrudan verimliliği artırarak milli gelirde yükselmelere sebep olmaktadır. Bu etki vergi kapasitesinde de aynı oranda artışlara neden olmaktadır.
- ❖ Gelir dağılımındaki eşitsizlik arttığı sürece, bireylerin gelirlerinin en az geçim seviyesinin üzerinde kalan kısmı daha yüksek vergilere tabi tutulmaktadır. Artan vergi gelirleri sonucunda ise vergi kapasitesinde büyüme gerçekleşmektedir.
- ❖ Dış ticaret hacminin artması gümrük vergilerinin gelirlerini artırmaktadır. Bu değişim vergi kapasitesini de aynı şekilde büyütmektedir.
- ❖ Vergi dairelerinin teknolojik gelişmelere ayak uydurarak modern yöntemlerle vergi tahsil etmesi vergi kapasitesini olumlu etkilemektedir.
- ❖ Ekonominin parasallaşma derecesi arttıkça, harcama ve gelirlerin belirlenerek vergilendirilmesinin zorlaşması vergi kapasitesinin daralmasına sebep olmaktadır.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak ülke sınırları içinde, bazı istisnalar haricinde istediği miktar ve şekilde vergi koyma yetkisi bulunmaktadır (Balcı, 2003: 5). Vergileme kapasitesinin bir çok faktörün etkileriyle her ülkede farklı olması, bu yetkileri kapasite hacmini aşmayacak şekilde sınırlandırmaktadır. Uluslararası bütünleşmelere üyelikler ve uluslararası anlaşmalar ülkelerin vergi sistemlerine etki ederek bir takım sınırlamaları içinde barındırmaktadır (Gümü, 2005: 127).

Vergileme kapasitesi yüksek olan ülkelerde vergi hasılasının, her zaman düşük kapasiteye sahip diğer ülkelere göre yüksek olacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü, vergi kapasitesi bir takım ekonomik, siyasi, mali ve hukuki sınırlamalarla şekillenerek, her ülkede farklı düzeyde kendini göstermektedir. Ülkelerin anayasa ve diğer yasalarındaki vergilerle ilgili kanunlar aslında vergileme yetkisine sınır çizmekte ve bu literatürde hukuki sınır olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir sınır ise vergilerin siyasi sınırı olup, iktidar partilerin yüksek vergi uyguladıklarında kaybedecekleri oy korkusundan dolayı oluşmuş bir sınırlamadır. Mali sınır, vergi oranlarındaki bir artışın vergi hasılasını her zaman aynı derecede artırmayacağını anlatarak vergilere diğer bir sınırı çizmektedir. Son olarak anlatacağımız sınır ise vergilerin ekonomik sınırı olup, vergilerin ekonomi üzerinde sebep olacağı negatif etkiden kaynaklanan bir sınırlamadır. Vergilerin bu sınırlarını aşağıda daha detaylı anlatarak, kapasite üzerindeki etkileri açıklanacaktır.

1. Vergi Yükünün Hukuki Sınırı

Devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi tahsil etmesi, vergileme yetkisini sınırsız kullanacağı anlamına gelmemektedir (Canbay ve Akyol, 2014: 72). Vergiler, kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale ettiğinden, hukuk devletlerinde vergilendirme yetkisi kanunlarla sınırlandırılmıştır. Hukuk devleti ilkesini benimsemiş devletlerin vergilendirme yetkilerinin, anayasa ve ilgili yasalara uygun biçimde gerçekleştirilmesi zorunluluğu, vergilemenin hukuki sınırını çizmiştir (Kargı, 2017: 63).

Anayasal ilkelere göre düzenlenerek sınırlandırılan vergileme yetkisi, globalleşmeye paralel uluslararası bir boyuta ulaşmıştır. Uluslararası düzeyde vergilendirme yetkisi ülkeler arası anlaşmalarla şekillendirilerek sınırlandırılmıştır.

Bu bağlamda vergileme yetkisinin genel hatlarının ilk olarak Anayasalarda belirlendikten sonra diğer yasalarda vergilerin sorumlusu, yükümlüsü, oranı, türü ve diğer detaylarıyla belirtilmesi ve vergilememenin bu kanunlar çerçevesinde uygulanması gerekmektedir (Altay, 2015: 164).

Vergilendirme yetkisi anayasal ve yasal sınırlar çerçevesinde kaldığı zaman ve yasaların öngördüğü ilkelere uyumlu olduğu sürece hukuksaldır. Bu yüzden devletin kamu giderlerinin finansmanı için, egemenlik gücüne dayanarak kişilere yüklediği vergilerin, anayasaya uygun sınırlar içinde toplanmasını zorunlu kılmıştır (Arslan, 2016: 234).

2. Vergi Yükünün Mali Sınırı

Devletin vergi gelirlerini artırmak için iki seçeneği vardır. Birincisi, vergi matrahını genişletmek olup, daha fazla gelir, servet veya harcamayı vergileme kapsamına dahil ederek, vergi tabanını genişletme imkanlarından yararlanmasıdır. İstisna ve muafiyetlerin kapsamının yeniden gözden geçirilerek daraltılması, vergi aflarının azaltılması, daha önce vergilendirilmeyen gelirlerin vergileme kapsamına alınması, taşınabilir malların servet vergisi konusuna dahil edilmesi, ekonomik gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni gelirlerin vergilendirilmesi gibi politikalar ışığında devlet vergi gelirlerini artırabilir (Altay, 2015: 165). Ancak devletin, otorite gücüne dayanarak bu politikaları uygulamakta sınırsız yetkiye sahip olmaması, vergilerin mali sınırlarıyla ilişkilidir (Şenyüz, 1995: 19).

İkinci seçenek ise, devletin vergi oranlarını artırmak suretiyle vergi gelirlerini yükseltmeye çalışmasıdır. Bu yolun her zaman beklenen sonuç vermemesi, yine vergi kapasitesinin mali sınırını karşımıza çıkarmaktadır. Vergi oranlarının yükseltilmesinin her zaman vergi gelirlerini artırmadığı düşüncesini ilk ortaya atan İbn-i Haldun, yüksek vergi oranlarının kişilerin çalışma hevesini olumsuz yönde etkilediğini savunmuştur (Haldun, 2014: 541). Daha sonra Arthur Laffer'in katkılarıyla grafik şeklinde savunulan düşünce, vergi oranlarının yükseltilmesinin optimum vergi oranı olarak belirlenen noktaya kadar vergi gelirlerini artıracakını, bu sınırın aşılması halinde ise vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacağı sonucuna varılmıştır (Şen ve diğerleri, 2019: 115). Bu açıklamalardan, optimum vergi oranının

vergilerin yükseltilebileceği maksimum dereceyi göstererek vergileme kapasitesinin mali sınırını belirlediği anlaşılmaktadır. Optimum sınır vergi yükünün yükselebileceği en yüksek nokta anlamına gelerek, vergi yüküne mali bir sınır getirmektedir.

3. Vergi Yükünün Siyasi Sınırı

İktidarda olan partilerin oy kaybetme endişesi, vergi yükünün siyasi sınırını oluşturmaktadır. Siyasal partiler, vergileme politikalarını planlarken kaybedecekleri oyları, kamu hizmetlerini gerçekleştirirken kazanacakları oyları göz önünde bulundurarak karar almaktadırlar (Şenyüz, 1995, 21).

Demokratik rejimin bireylere, vergileme ve harcama yapmakta karar verecek yöneticileri seçme imkanı vermesi, vergilerin temelindeki zorlayıcı özelliğini hafifletmektedir. Bu karşılıklı ilişki parlamenter demokrasilerin doğmasında etkileyici nokta olmuştur (Yaltı, 2011: 9).

Tiebout'un (1956) yaptığı çalışmalarla "Ayağı ile Oylama" yaklaşımını geliştirmesi, bireylerin katlandıkları vergi yükü ve yararlanacakları kamu hizmetlerine dayanarak oy verecekleri partileri seçtikleri fikrine dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre, bireylerin oy tercihlerinde kararlarını etkileyen en önemli faktörler, politikacıların uyguladıkları birbirinden farklı kamu harcamaları ve vergileme politikalarıdır. Bu nedenle, bireylerin daha fazla kamu hizmetlerinden faydalanacakları ve en düşük vergi yüküne katlanacakları bölgelere göç ederek ayağı ile oy vermeye gidecekleri düşüncesi savunulmuştur (Tiebout, 1956: 421). Bu yaklaşım, federal yapılı devletlerde geçerliliğini korumakta olup, üniter yapılı devletlerde ise etkili olmamıştır.

Hükümetler uyguladıkları politikalarla oylarını maksimize etmeyi arzu ederek, minimum oy kaybına sebep olacak finansman kanunlarıyla en fazla oy kazandıracağını düşündükleri kamu harcamalarını uygulamaya koyarlar (Sakal, 1998: 211). Siyasal partiler özellikle seçim dönemi öncesi oy kazanmak için bir çok kültürel, sosyal, siyasi ve ekonomik propaganda araçlarını devreye sokarlar. Özellikle enflasyon ve işsizlik gibi ekonomik problemlerin iyileştirilmesi doğrultusunda politikalar gerçekleştireceklerini ileri sürerler (Demir, 2013: 40).

İktidar partiler konumlarını muhafaza etmek arzusu doğrultusunda oy kazanma çabalarında çok sık vergi affı kanunları çıkarma eğilimine yönelmektedirler (Çelik, 2015: 581). Muhalefet partiler ise, mükelleflerin vergi yükünün ağır olduğunu savunarak, iktidara gelmeleri durumunda mevcut vergi yükünü azaltacaklarını beyan ederek oy kazanmaya çalışmaktadırlar.

Kuşkusuzdur ki, siyasal partilerin propagandaları seçmen tercihleri üzerinde her zaman aynı etkiyi doğurmamaktadır. Seçmenlerin propaqandaları önemseyip önemsemedikleri, tercihleri üzerinde ne kadar etkili olacağı net olarak belirlenememektedir (Demir, 2013: 41). Sağbaş ve Saruç tarafından 2003 yılında yapılan çalışmada, vergi oranlarının seçmen tercihlerini etkilemediği sonucuna varılmış, ancak ankete katılan 411 kişinin %19'luk küçümsenemeyecek bir kısmı, vergi oranlarındaki değişmelerden etkilenecek oylarını düşük vergi uygulayacak olan partiye kaydıracaklarını açıklamışlardır (Sağbaş ve Saruç, 2003: 130).

Bu açıklamalardan, politikacıların vergi yükünü oy kaybına uğrayacakları noktaya kadar artırmabilecekleri, daha fazla vergi koyma veya oran yükseltme politikalarında oy kaybetme korkusu nedeniyle vergi yükünün siyasal sınırıyla karşılaşacakları anlaşılmaktadır.

4. Vergi Yükünün Ekonomik Sınırı

Vergileme kapasitesinin sınırlarının başında ekonomik sınır yer almaktadır. Literatürde vergi yükünün ekonomik sınırı “gayri safi milli hasıladan toplam asgari geçim seviyesi indirildikten sonra geriye kalan miktar” şeklinde tanımlanmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 314). Ancak bu tanımdan, devletin vatandaşlarına sadece asgari geçim sunarak, geriye kalan tüm değerleri ele geçirebileceği anlaşılmamaktadır. Çünkü, ekonomik sınır incelendiğinde aslında devletin vergileme yetkilerinin sınırlarını şekillendiren kavram olduğu anlaşılmaktadır.

Literatürde teorik olarak açıklanan bu sınırlamada, kamu gelir ve giderlerinin milli hasılanın bir parçası olduğu ve mevcut hasıladan daha fazlasının vergiye tabi tutulmasının mümkün olmadığı kabul edilmektedir. Ancak, vergi yükünün ulaşabileceği son nokta olarak kabul edilen bu sınırın tam kapasitede kullanabileceğini ispatlayan uygulama örneği bulunmamaktadır. Özellikle piyasa

ekonomisinde, vergi sistemine zarar vermeden ve verimliliği düşürmeden vergileme politikaları gerçekleştirilecekse, söz edilen bu sınır çok daha düşük seviyede kalmaktadır (Schmölders, 1976: 102).

Vergi yükünün bu sınıra ulaşamamasının sebeplerinden biri de “vergi rekabeti”dir. Vergileme politikalarını vergi rekabetinden kendisine yarar sağlayacak şekilde düzenleyen ülkeler, diğer ülkelere göre daha yumuşak vergi oranları belirleyerek, sermaye ve kalifiye işgücünü ülkesine çekmeye çalışmaktadırlar. Vergileme politikalarında mevcut vergi rekabetini gözardı ederek yüksek vergi yükü uygulayan ülkeler ise, nitelikli işgücü ve mobil sermayeni ihrac edeceğinden diğer ülkelere göre dezavantajlı duruma düşerek ekonomik darbeye maruz kalacaklardır (Aktan, 2004: 2). Bu sebepten hükümetler çok yüksek vergi oranlarından kaçınmaktadırlar.

Vergi yükünün ekonomik sınırına konu olan bir diğer faktör ise vergilemenin maliyetidir. Vergi oranları yükseldikçe bireylerin vergi kaçırma eğilimlerine yönelmesi, vergilerin maliyetini artırmaktadır (Hazman ve Aksu, 2013: 111). Devletin vergi toplamak için harcadığı miktar toplanan vergiden fazla veya eşit ise bu faaliyet devlet ve ekonomi için bir anlam ifade etmemektedir. Bu sebepten devletin, yüksek vergi oranlarının yüksek maliyetleri beraberinde getireceğini bilmesi, vergi yüküne bir diğer ekonomik sınırı çizmektedir.

H. Nadaroğlu (2000) vergi yükünün ekonomik sınırını, vergi gelirlerinin en yüksek seviyeye ulaştığı, ancak ekonomik dengelerin bundan olumsuz yönde etkilenmediği optimum sınır noktası şeklinde tanımlamıştır. Ekonomik dengeler denildiğinde başta üretim, tüketim, tasarruf, yatırım, kaynak dağılımı, istihdam düzeyi gibi ekonomik faktörler anlaşılmaktadır. Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında vergi yükünün bu ekonomik faktörler üzerindeki etkileri detaylıca ele alınacağından, burada vergi yükünün bu ekonomik dengeleri olumsuz yönde etkileyeceği noktaya kadar yükseltilebileceği açıklaması ile yetinilecektir.

C. Vergi Yükünün Ekonomik Faktörler İle Karşılıklı İlişkisi

Devletin en önemli finansman kaynağı olan vergiler başta istihdam, kayıtdışı ekonomi, büyüme, kalkınma, gelir dağılımı olmak üzere bir çok ekonomik dengeyi etkilemektedir. Vergilerin oluşturduğu yükün ekonomik dengeler üzerinde etkisi olduğu gibi, aynı zamanda bu dengeler vergi yükünü etkileyerek karşılıklı ilişkiler ışığında ülkedeki ekonomik durumu şekillendirmektedir. Vergi yükünün yanısıra bu dengelerin bir biri ile de karşılıklı ilişkisi bulunmaktadır. Örneğin, azalan istihdam düzeyi, üretimi azaltarak büyümeyi olumsuz yönde etkilemektedir. Hiç kuşkusuz bu etkilerin başında vergi yükü gelmektedir.

Devletin vergilerle topladığı hasılanın ekonomi üzerinde genellikle olumlu etkileri olduğu savunulmaktadır. Bu etkiler, toplanan hasılanın planlı bir şekilde ekonomik düzenin iyileştirilmesine yönelik harcamalarla gerçekleşmektedir. Teoride isbatlanan bu düşünce vergi yükü kavramıyla birlikte değerlendirildiğinde, sistemin geçerli olup olmadığını vergi yükü oranının belirlediği anlaşılmaktadır. Vergi yükünden etkilenen ekonomik faktörlerde meydana gelen değişim seviyesi, bu yükün şiddetine bağlı olarak belirlenmektedir. Ekonomik faktörlerin kararlarını etkileyen vergi yüküne, daha geniş çerçeveden bakıldığında tüm ekonomi üzerinde önemli etkilerinin bulunduğu ve ağır vergi yükünün hüküm sürdüğü ekonomilerde bu durumdan ağır ekonomik zararlar tespit edilmektedir. Vergi yükünü dengeli bir şekilde kullanarak yatırım, istihdam, büyüme, kalkınma ve kayıt dışı gibi bir çok ekonomik faktörlerin iyileşmesine yönelik düzenlemelerin yapıldığı ülkelerde ise olumlu yönde gelişmeler kaydedilmektedir.

Vergi yükünün ekonomik etkilerini bu başlık altında başta istihdam, kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımı, büyüme ve kalkınma açısından karşılıklı ilişkilerini kısaca özetlemeye çalışacağız.

1. Ekonomik Büyüme, Kalkınma ve Vergi Yükü İlişkisi

Devletin faaliyet alanının giderek büyümesi, görevlerine ekonomik büyüme ve ekonomik kalkınmanın sağlanmasını dahil etmiştir. Bu görevler, özellikle gelişmekte olan ve azgelişmiş ülkelerin önemli problemine çevrilmiştir. Gelişmiş

lkelerde mevcut büyüme hızının sreklipliğinin korunması amaçlanırken, gelişmekte olan ülkelerde belirli bir büyüme elde etmekle birlikte, ekonomik kalkınma seviyesinin yükseltilmesi temel ekonomik amaç haline gelmiştir (Demircan, 2003: 87).

Devletin ekonomik büyüme sağlaması için istihdamın, sermaye birikiminin ve yatırımların artırılmasına yönelik çalışmaların yapması gerekmektedir. Bu ekonomik faaliyetlere yüklenen ağır vergiler gelir ve fiyatlar üzerinde maliyet unsuru oluşturarak, piyasaların işleyişini bozmaktadır. Vergi oranlarının yükselmesiyle artan maliyetler, bu faaliyetler üzerinde caydırıcı etkiler doğurmaktadır. Bu noktada devlet, sermaye birikimi, yatırım, istihdam ve diğer büyüme sağlayan faaliyetler üzerinde vergi indirimleri yapmak ve yatırıma teşvik edici politikalar uygulayarak, büyüme sağlamaya çalışmaktadır.

Vergi yükü oranı, sermaye sahibi yatırımcıların kararlarını etkileyerek, uzun dönemde dolaylı olarak büyüme oranını belirlemektedir (Topal, 2017: 184). Üretimin sürekli artırılarak ekonomik büyüme sağlanması için aynı zamanda kar oranlarının yatırımcıları teşvik edici oranda yüksek olması gerekmektedir (Karahana ve Biyan, 2018: 595).

Ülkelerin vergi sistemlerinde dolaylı vergilere mi yoksa dolaysız vergilere mi üstünlük verilmesi konusu, maliyeciler tarafından halen tartışmalı bir konudur. Dolaylı vergilerin tüketimi kısıcı etkisi, sermaye birikimi ve yatırımları artırarak büyüme seviyesini yükselttiği maliye teorisinde kabul görmüş bir kavramdır (Songur ve Yüksel, 2018: 53). Artan tasarrufların her zaman yüksek yatırım oranlarıyla sonuçlanmaması bu teorinin ampirik çalışmalarla ispatlanması gereğini doğurmuştur. Bu konu üzerine yapılmış ampirik çalışmalardan bir çok farklı sonuca ulaşılmıştır. Sonuçlar arasında daha yaygın olanı dolaylı vergilerin büyüme oranını daha fazla etkilemesi, dolaysız vergilerin ise uzun dönemde büyüme üzerinde aynı etkiyi doğurduğu düşüncesidir (BKZ: elikay, 2018: 40-44; Saraç, 2015: 24-26; Eren, Ergin ve Aydın, 2018: 4-8; Organ ve Ergen, 2017: 199-200; Koç, 2019: 251-252)

Çalışanlar zerindeki vergi yüküne ek olarak, işverenlerin ödediği ücret ile çalışanların eline ulaşan net gelirin arasındaki farkı ifade eden vergi takozunun yüksek olması, işverenler üzerinde maliyet unsuru oluşturmaktadır. Artan maliyetler

istihdamı düşürmekle birlikte büyümeyi yavaşlatmaktadır (Buyrukoğlu ve Kutbay, 2016: 257).

Ekonomik kalkınma kavramı, literatürde uzun yıllar teknolojik gelişmeler ve sermaye birikimine bağlı anlayış olarak tanımlanmıştır (Özyakışır, 2011: 49). Nitekim kalkınma, teknolojik gelişmeler ve sermaye birikiminin yanında, sürdürülebilir büyüme, üretim düzeyi, ülkenin sosyal, siyasal, kültürel ve kurumsal gelişmişlik düzeyi, bireylerin yaşam standartları, gelir düzeyi ve refahını kapsayan bir kavramdır (Şenses, 2004: 1).

Vergilerin, milli geliri yeniden dağıtarak bölgeler arasındaki gelişmişlik farkını azaltması, vergi politikalarıyla mali teşviklerin uygulanabilmesi ve vergi gelirlerinin kalkınmaya destek olacak harcamaların finansmanında kaynak olarak kullanılması vergilerin kalkınma üzerinde olumlu etkilerinin olduğu düşüncesini yerleştirmiştir (Şaşmaz ve Yayla, 2019: 323).

Bazı vergi türlerinin ekonomik kalkınma üzerinde daha fazla olumlu etkilerinin olduğu teorik ve ampirik literatürde savunulmaktadır. Ampirik çalışmalarda ekonomik kalkınma sürecinde dolaysız vergilerin daha etkin rol oynadığı açıklanmaktadır. Bu tür vergilerden özellikle gelir ve dış ticaret vergisinin uzun dönemde kalkınmayı hızlandırarak, aynı zamanda vergi hasılasını da istikrarlı bir şekilde artırması, kalkınma sürecindeki ekonomilerin vergi sistemlerinde bu vergilere ağırlık verilmesi gerektiğini açıklamaktadır (Cural ve Çevik, 2015: 152).

Ekonomik büyüme ve ekonomik kalkınma daima bir biriyle pozitif ilişkide olan kavramlardır. Bir ekonomide kişi başına düşen milli gelirin artması ve bireyler arasında dengeli dağılımının sağlanmasıyla fertlerin refah seviyesinde bir iyileşme gerçekleşir. Bu iyileşme sonucunda hayat standartı yükselen bireylerin tasarruf yeteneği artmakta ve yatırımlar için finansman kaynağı sağlanmaktadır. Böylece ekonomik kalkınmaya giden yolda sanayileşme ve üretimin artmasıyla istikrarlı bir büyüme elde etmek mümkündür.

Vergilerin ekonomik büyüme ve kalkınma üzerindeki pozitif etkilerinin yanında ağır vergi yükünün vergi hasılasını düşürdüğü gerçeğini unutmamak gerekmektedir. Vergilerin ekonomik büyüme ve kalkınma üzerindeki olumlu etkileri vergi oranlarının optimum seviyesine kadar gerçekleşmekte ve vergi yükünün bu sınırın üstüne çıkması halinde başta ekonomik kalkınma ve büyüme olmak üzere bir

çok ekonomik denge olumsuz yönde etkilenmektedir. Aynı zamanda ağır vergi yükü ile tasarruflar bir birine rakip kavramlardır. Devletin büyüme ve kalkınma harcamalarının finansmanını sağlaması için yüksek vergi oranları uygulaması vergi yükünü artırarak, kısa dönemde bireysel tasarruf hacmini düşürmekte ve uzun dönemde ekonomik büyüme ve kalkınmanın önünde engel oluşturmaktadır (Karayılmaz ve Göde, 2017: 132).

Vergilerin ekonomik büyüme ve kalkınmaya etkisini belirleyen en önemli faktör ise bu gelirlerin kullanıldığı alanlardır (Topal, 2017: 186). Vergi yükü yükselttilerek özel sektörün kısıt kaynaklarının kamu sektörüne aktarılmasıyla toplanan vergi gelirleri verimsiz alanlara harcanırsa, o ekonomilerde büyüme potansiyelinin gerilemesi ve refah kayıplarının ortaya çıkması kaçınılmazdır. Verimli alanlarda kullanılan kaynaklar ise ülkeyi amaçlanan büyüme ve kalkınma seviyesine ulaştırmaktadır.

2. Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Yükü İlişkisi

Vergi yükünün ağır olduğunu düşünen mükellefler iki şekilde kayıt dışı ekonomiye yönelmektedirler. Bunlardan birincisi, vergiden kaçınma eğilimi olup, kanunların izin verdiği yasalarla vergi yükünü azaltma veya hiç ödememe çabasıdır. Mükellefler tüketimi kısma, vergiye konu olan ekonomik faaliyetlerden vazgeçme, boş zaman tercih etme gibi vergiden kaçınma faaliyetlerini, devletin vergileme politikalarında açıkça belirttiği kanunlarla veya yasalardaki boşluklardan yararlanarak gerçekleştirirler (Uluatam, 1978: 221). Kayıt dışı ekonomiyi besleyen ikinci faaliyet ise vergi kaçakçılığı olup, suç teşkil eden faaliyetlerde bulunularak vergi yükünü azaltma eğilimidir. Mükellefler, vergiye konu olan faaliyetin gerçekleşmesine rağmen, ödenmesi gereken verginin, kanunlarda suç olarak belirtilen kayıtların yok edilmesi, eksik bilgi vermek veya gizli faaliyetlerde bulunmak vb. yollarla vergi yükünden kaçmaya çalışmaktadırlar (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 232). Hiç şüphesiz, her iki faaliyet, vergi yüküne gösterilen tepki niteliği taşıyan, bireysel bir davranıştır (Ay, 2014: 161). Bu sebeptendir ki, vergi kaçırmaı anlaşılır karşılayanlar, sorunun ağır vergi yükünde olduğunu savunmaktadırlar (Aktan ve Savaşan, 2009: 34).

Vergilerin, kayıtlı sistemde faaliyette bulunmanın maliyeti olduğunu kabul edersek, vergi yükü arttıkça mükelleflerin kar marjlarını yüksek tutabilmek amacıyla kayıtdışı ekonomiye yöneleceklerini söyleyebiliriz (Demir ve Küçükilhan, 2013: 35). Globalleşmenin etkisiyle işletmeler, gelirlerini vergilerin yüksek olduğu ülkelerden daha düşük vergi uygulayan ülkelere transfer ederek, piyasada rekabet güçlerini artırmaya çalışmaktadırlar. Kayıtdışı ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin karları artsa bile, uzun dönemde bu şirketler kurumsallaşma problemi ile karşılaşmakta ve uluslararası rekabet eşitliğini bozmaktadırlar (Kankılıç, 2015: 10).

Bunlara karşın bir çok maliyeci kayıt dışı ekonominin büyümesinin vergi yükünü azalttığını ve artan karların yatırıma yönlendirilmesiyle istihdam ve üretimi artırarak sonuçta milli gelir ve bireylerin gelirlerini yükselteceğini savunmaktadır (Harmanş a ve Abut, 2017:100). Ancak, kayıt dışı ekonominin büyümesi, kayıtlı ekonomide faaliyet gösterenlerin vergi yükünün artmasına sebep olmaktadır. Devletin azalan gelirlerini borçlanma ve emisyon ile telafi etmeye çalışması ise aynı olumsuz etkiyi tüm toplum için geçerli kılacaktır. Kayıtlı ekonominin ağır vergi yüküne katlanması yatırımlarını azaltarak piyasada rekabet gücünü kaybetmesine ve kayıtlı ekonominin giderek yerini kayıt dışı ekonomiye bırakmasına sebep olmaktadır. Kayıtlı ekonomide işgücü maliyeti yükseldiğinden kayıt dışı ekonomide faaliyet göstermek işverenler açısından daha cazip hal almaktadır (DPT, 2001: 52-53). Vergi yükü ağırlaştıkça bireylerin aldıkları ücretle ellerine geçen miktar arasındaki farkın vergi kesintileri sebebiyle büyümesi, işgücü piyasasının kayıt dışı ekonomiye kaymasına yol açmaktadır (Tansöker, 2017: 313).

Kayıt dışı ekonominin hacmi büyüdükçe GSMH, vergi yükü, kamu kesiminin ekonomide payı, dış ticaret ve bir çok önemli veriler yanlış hesaplanır ve maliye politikalarının gelişmesine engel oluşturur. Bütün bu etkiler sonucunda vergi ahlakının aşınması ve vergilerin olduğundan yüksek algılanması kayıt dışına yönelme eğilimlerini artırarak, ülke ekonomisini nesiller boyu aktarılabilecek telafisi zor sürece sokacaktır.

3. İstihdam ve Vergi Yüğü İlişkisi

Genel olarak, ücretler üzerindeki vergi yükünün ağır olması durumunda, işverenlerin emek maliyetlerinin artmasından dolayı bunun istihdam düzeyini olumsuz yönde etkileyeceğı kabul edilmektedir. Gelir vergisinin gelir ve ikame etkisi bu konuda da geçerliliğini sürdürmekte olup, gelir etkisi şiddetli olduğu taktirde istihdam artarken, tersi durumda ikame etkisi güçlüyken istihdamda azalmalar meydana gelmektedir. Gelir ve ikame etkisinin emek arzı ve istihdam üzerindeki etkilerini şekil 1 yardımıyla incelemeye çalışalım.

Dolaylı vergilerin istihdam üzerindeki etkilerini teorik olarak incelemeye çalışırsak, bu vergilerdeki bir yük artışının sırasıyla tüketimin kısılması, talebin azalması, üretim hacminin düşmesi ve sonuçta istihdamın dolaylı olarak negatif etkilendiğı sonucuna varmaktayız. İstihdam üzerindeki vergi yükü araştırmalarına konu olan husus daha çok dolaysız vergilerin etkileridir. Sosyal güvenlik katkı payları, gelir vergisi ve ücretlerden vergiler yoluyla yapılan diğer kesintilerin istihdam düzeyini doğrudan etkilediğı savunulmaktadır (Arıkan ve Bahçe, 2011: 31). Vergiler nedeniyle ücretlerden kesilen bütün değerleri vergi takozu ismi altında inceleyerek, istihdam üzerindeki etkilerini kısaca değerlendirebiliriz.

İşverenlerden ve çalışanlardan kesilen tüm vergilerin toplamı olan vergi takozunun çok yüksek oranlara çıktığı ve istihdamı olumsuz yönde etkilediğı bilinmektedir. Vergi takozunun yüksek düzeylerde seyrettiğı ülkelerde bireyler ve işverenler açısından kayıtdışı istihdam daha cazip hal almaktadır. İşverenler emek maliyetlerini düşürmek niyetiyle faaliyetlerini kayıt dışında sürdürerek daha az ücret ve sosyal güvenlik primi ödeme yolunu seçmektedirler (Dam ve diğerleri, 2018: 299). Ayrıca, sosyal güvenlik katkı payları her ne kadar gelecekte geri ödenecek olsalar bile, çalışanlardan zorunlu olarak tahsil edilmesi gelirlerde azalma meydana getirdiğinden bireyler tarafından yük olarak algılanmaktadır (Çevik, 2005: 100). Bu kesintilerin büyük bir kısmının bir çok ülkede işverenlerden tahsil edilmesi de emek maliyetlerini yükseltmektedir. Özellikle emeklilik yaşı yüksek olan ülkelerde bireyler ödedikleri vergilerin tam karşılığını alamayacaklarını düşenerek kayıt dışında çalışmaya yönelmektedirler (Koç ve Yandık, 2018: 405).

Bireyler ve işverenler üzerindeki ağır vergisel yükler kayıtlı ekonominin maliyetini artırarak daha fazla istihdamı kayıtdışına çekmektedir. Gelirleri azalan sosyal güvenlik kurumu ve vergi idaresinin finansman ihtiyacını vergi oranlarını yükseltmek yoluyla karşılamaya çalışması, kayıtlı faaliyetlerin yükünü artırarak kayıtdışıyla teşvik etmektedir. Bu şekilde devam eden hamleler, kısır döngüye sebep olarak, mevcut sorunların şiddetini artırmaktadır (Bulut, 2013: 11).

4. Gelir Dağılımı ve Vergi Yüğü İlişkisi

Piyasa mekanizmasında otomatik ve adaletsiz bir şekilde gerçekleşen gelir dağılımını devlet egemenlik gücüne dayanarak elinde bulundurduğu başta vergi ve kamu harcamaları olmak üzere mali araçları kullanarak ikinci gelir dağılımını gerçekleştirmek suretiyle gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır (Demirgil, 2018: 120). Vergilerle adil gelir dağılımına ulaşma sürecinde vergilerin oranı, türü, niteliği, denetim seviyesi, ödeme gücü, yansıtılma olanağı ve vergi yükü gibi etmenler bu sürece dahil olarak, vergileme yoluyla yeniden dağıtılacak gelirin sonuçlarını etkilemektedir (Yüce, 2002: 13).

Vergi yükü oranı hiç şüphesiz gelir dağılımını büyük oranda etkilemektedir. Burada önemli olan yükün kimin üzerinde kalacağı ve kimin menfaat sağlayacağı noktasıdır. Temelinde geliri, iktisadi gücü zayıf bireylerin lehine dağıtmayı amaçlayan sistem, uygulanan vergilerin belirli özelliklerinden dolayı farklı etkiler meydana getirmektedir. Bu sebepten vergileri belirli özelliklerine göre sınıflandırarak gelir dağılımı üzerindeki etkilerini açıklamak gerekmektedir.

Literatürde vergilerin dolaylı veya dolaysız olma özelliğinin gelir dağılımına etkisinin farklı sonuçlar verdiği kabul edilmektedir. Genelde kabul görmüş bir düşünceye göre, dolaylı vergiler gelir dağılımını olumsuz yönde etkilerken, dolaysız vergiler ise olumlu yönde etkiler meydana getirmektedir. Dolaylı vergilerin genellikle ödeme gücünü dikkate almadan her kesten aynı oran ve ya miktarda tahsil edilmesi, bu yükün gelirinin büyük bir kısmını marjinal tüketime ayıran düşük gelirli bireyler üzerinde toplanmasına yol açmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde daha çok gözlemlenen dolaylı vergi yükünün ağırlığı, gelir dağılımı adaletsizliğinin hacmini büyüten en önemli faktörlerdendir (Ay ve Haydanlı, 2017: 149). Ancak, tek oran

şeklinde uygulanan harcama vergilerinin yanısıra, zorunlu tüketimi düşük, lüks tüketimi ise yüksek vergi oranlarına tabi tutarak, bireylerin iktisadi durumuna hitap eden dolaylı vergileri uygulamaya koymak mümkündür (Ersezer, 2006: 260). Bu sistem gelir dağılımı açısından daha adaletli sonuçlar doğuracaktır.

Dolaysız vergiler incelenirken, bu vergilerden en önemlisi olan gelir vergisinin en az geçim indirimi, ödeme gücü, ayırma ilkesi gibi faktörleri dahilinde barındırmasından dolayı, adaletli gelir dağılımının sağlanmasına hizmet ettiği görülmektedir. Ayrıca, artan oranlı tarifenin kullanılmasını mümkün kılan gelir vergisi sisteminde, düşük gelirli bireyler daha az vergi öderken, yüksek gelirli bireylerin yükselen orandan dolayı daha fazla vergi ödemesi, adaletli gelir dağılımı sağlamaktadır. (Pınar, 2006: 299). Kurumlar vergisinde ise, iktisadi faaliyetlerden elde edilen yüksek kazançların vergilendirilmesini hedef alan sistemde, genellikle vergilerin piyasa mekanizması aracılığıyla tüketicilere aktarılması sonucunda gelir dağılımındaki bozulmalar artmaktadır. Bu vergilerdeki bir yük artışı ise fiyatların yükselmesiyle tüketim eğilimi yüksek olan yoksul kesimin yükünü artırarak, gelir dağılımındaki adaletsizliği daha da derinleştirmektedir (Aktan ve Vural, 2002: 10).

Vergilerin gelir dağılımı üzerinde yüksek oranda etkilerinin yanısıra, tek başına vergilerin etkisi anlamlı olmayıp, bu vergilerin harcanacağı alanlarla birlikte uygulanan politika ve yapılan değerlendirmeler daha gerçekçi sonuçlar vermektedir.

D. Vergi Yükünün Ekonomik Etkileri

Vergi yükünün direkt ve ya dolaylı olarak hemen hemen bütün ekonomik alanlara etki etmesi, onu ekonomi üzerinde söz sahibi konumuna getirmiştir. Söz konusu vergi yükü oranına, türüne ve mükellefine göre ekonomik faktörlerin kararlarını değiştirmek yeteneğine sahiptir. Bu başlık altında kısaca vergi yükünün üretim, tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarına etkilerini ele alacağız. Bu ekonomik faktörlerin vergi yükü ile ilişkisinin yanısıra bir biri ile de karşılıklı ilişkileri mevcuttur. Örneğin; bir ekonomide tüketim harcamalarının azalması tasarrufu artırır, tasarrufun artması yatırım kapasitesini artırır ve yükselen yatırımlar da üretimi artırır. Bu açıklamadan vergi yükünün ekonomik faktörlerden birinin kararına etki etmesinin, dolaylı olarak diğer faktörler üzerinde etki yaratacağı sonucuna

varmaktayız. Vergi yükünün bu faktörlerin tümüne aynı anda etki ederek her birini farklı etkilemesi ise durumu daha da karmaşık hale getirmektedir. Bu nedenle biz, vergi yükünün bu ekonomik faktörlere etkisini ayrı başlıklar altında ele alacağız.

1. Vergi Yükünün Tasarruflar Üzerindeki Etkileri

Günümüzde vergi yükünün ekonomi üzerindeki en olumsuz etkisi tasarruf kararlarını değiştirdiği yönündeki düşünceye dayanmaktadır. Yatırımların gerçekleşmesi için en sağlıklı kaynak olarak görülen tasarrufların hacmini artırmak için devlet vergi politikalarını kullanmaktadır (Eren ve diğerleri, 2018: 3).

Vergiler yoluyla özel kesimden kamu sektörüne aktarılan değerler tasarruf hacminin büyümesine hizmet etmektedir. Diğer taraftan vergi yükü bireylerin tasarruflarını etkileyerek tüketime yöneltmektedir. Birbiri ile çelişen iki düşünceden hangisinin geçerli olacağı vergi yükü oranına bağlıdır. Vergi yükünün yüksek olması piyasanın işleyişini bozacağından tasarrufları olumsuz etkileyebilecektir. Çok düşük seviyedeki vergi yükü oranı ise devletin tasarruf hacmini daraltacaktır. Her iki sektörde tasarruf hacminin korunması ve büyütülmesi için vergi yükünün optimum seviyesinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Diğer önemli etken ise ülke ekonomisinde hangi vergilerin ağırlıkta kullanılmasıdır. Çünkü, vergilerin türüne göre tasarruflara etkileri de farklı olmaktadır. Bu sebepten, dolaylı ve dolaysız olmak üzere vergilerin tasarruflar üzerindeki etkilerini incelemek gerekmektedir.

İlk önce vergilerin ister gelir isterse harcamalar üzerinden alınmasının tasarrufları etkilediğini belirtmek gerekmektedir (Demir ve diğerleri, 2017: 84). Tüketim vergilerinin gelir vergisine göre tasarruf hacmi üzerinde daha olumlu etkiler meydana getirdiği savunulmaktadır. Tüketim vergilerine ağırlık verilmesi durumunda, vergi yükü tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli bireyler üzerinde kalmaktadır. Bu durumda tasarruf eğilimi yüksek olan bireylerin vergi yükü hafifleyerek tasarruf edilebilir gelirleri artmaktadır (Saraçoğlu, 2006: 76). Tüketim vergilerinin genel yapısına baktığımızda tasarrufları vergi dışı tuttuğunu ve sadece tüketime harcanan gelirleri kapsamına aldığını görmekteyiz. Gelir vergisinde ise gelir elde edildiği zaman vergi ödendiğinden tasarrufları olumsuz yönde etkilemektedir.

Aynı zamanda tasarruflardan elde edilen gelirlerin de gelir vergisi kapsamına girmesi tasarruf kararlarını negatif yönde değiştirmektedir (Özdemir, 2009: 18).

Gelir vergisinin düz veya artan oranlı tarife şeklinde uygulanması da tasarruflar üzerinde farklı sonuçlar doğurmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi uygulandığında, vergi yükü tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir gruplarının üzerinde toplanmaktadır (Birinci ve Akyazı, 2017: 50). Düz oranlı vergilerde ise vergi yükü düşük gelirli bireyler üzerinde toplanarak, yüksek gelirli kişilerin daha fazla tasarruf yapmasına olanak sağlamaktadır (Aktan, 2018: 37).

Sonuç olarak tüm vergiler tasarrufları etkilemekte ve bu etkilerin yön ve şiddeti uygulanan vergilerin yükünden ve özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu sebepten tasarrufların artırılması hedeflenen politikalarda vergilerin özelliklerinin, yükünün ve tasarruflar üzerindeki etkilerinin değerlendirilerek uygulanması gerekmektedir.

2. Vergi Yükünün Tüketim Üzerindeki Etkileri

Kişilerin harcanabilir gelirlerini etkileyen vergiler, dolayısıyla tüketim kararlarını da etkilemektedir. Vergi yükünün bireylerin tüketim kararlarına gösterdiği etki nedeniyle tüketim hacminin değişmesi aynı zamanda tasarruf, üretim hacmi, GSMH, büyüme ve kalkınmayı da etkilemektedir (Yıldız ve Sandalcı, 2016: 1917). Keynesyen iktisadın “Mutlak Gelir Hipotezi” olarak ileri sürdüğü düşüncede, bireylerin harcanabilir gelirlerine dayanarak tüketim yaptıkları savunulmaktadır. Bu düşünceye göre asıl dikkat edilmesi gereken nokta, vergiler nedeniyle değişen harcanabilir gelirin tüketimi ne derecede etkilemesidir (Parasız, 2006: 62).

Vergileme sonrası bireyler, azalan gelirleri karşılığında harcamalarını kısmak mecburiyetinde kalırlar. Refah kaybına uğramamak için en düşük fayda sağlayacağını düşündükleri harcamalardan vazgeçerler. Gelir grupları açısından değerlendirdiğimizde ise vergi yükünün artması, yüksek gelirli bireylerin lüks tüketimlerini, düşük gelirli kesimin ise zorunlu tüketimini kısmasına sebep olmaktadır (Çataloluk, 2008: 217).

Genel olarak gelir vergisi yükünün ağır olması durumunda mükellefler gelirlerini tüketimden yana kullanmak eğiliminde olmaktadır. Tasarruflarda elde

edilen faiz gelirleri de gelir vergisinin kapsamına girdiğinden bireyler açısından tasarruf yapmak cazibesini kaybetmektedir (Musgrave R. A. ve Musgrave P. B., 1989: 290). Ayrıca ağır gelir vergisi sonrasında tasarruf yapmak ve bu tasarrufları yatırıma yönlendirmenin karlılığı da azalmaktadır. (Akman, 2011: 244). Bu sebepten gelir vergisinin tüketimin artmasına yol açtığı düşünülmektedir.

Tüketim üzerinden alınan vergilerin ise bireylerin tüketimlerini kısımlarına sebep olduğu savunulmaktadır. Tüketim vergilerinin ekonomide nisbi fiyatları etkileyerek tüketim maliyetlerini artırması, bireylerin yükselen fiyatlar karşısında tüketimlerini kısımlarına sebep olmaktadır (Temiz, 2008: 3). Tüketimin kısılması sonucunda tasarruflar artmakta ve bu tasarrufların yatırımlara yönlendirilmesiyle ekonomik gelişme sağlanabilmektedir (Han ve Kaya, 2008: 77). Ancak, tüketim vergilerine ağırlık verilmesi vergi yükünün özellikle düşük gelirli bireyler üzerinde toplanmasına sebep olmaktadır. Sonuçta düşük gelirli bireylerin tüketimi güçleşecek ve refah kaybı yaşayacaklardır (Şaşmaz ve Yayla, 2019: 322).

Özetlemek gerekirse bireylerin tasarruf kararları üzerinde verginin türü ve tarifesi önem taşımaktadır. Maliye politikalarında vergiler yoluyla tüketimin kısılması amaçlanıyorsa, bu etkilerin dikkate alınarak ağır vergi yüküne sebep olmadan ve ekonomik dengeyi sarsmadan ulaşmak gerekmektedir.

3. Vergi Yükünün Üretim Üzerindeki Etkileri

Bir ülkenin üretim hacmini içinde bulunduğu ekonomik durum, talep ve arz dengesi, teknolojik gelişmişlik seviyesi gibi faktörler şekillendirmektedir. Hiç kuşkusuz vergi yükünün de üretim kapasitesi üzerinde önemli etkisi mevcuttur (Görgün, 1994: 25). Romer C. D. ve Romer D. H. (2010), yaptıkları araştırmalarla ekonomide vergi yükünün artmasının üretim kapasitesini ve verimliliği olumsuz yönde etkilediği sonucuna varmışlardır. Teoride ise vergilerin üretim üzerinde genellikle olumlu etkileri olduğu düşünülmektedir. Toplanan vergileri kullanarak yatırım yapan devlet, üretim piyasasının gelişmesine de katkı sağlamaktadır. Bu sebepten vergi oranlarında yapılacak bir artışın, piyasanın üretim kapasitesini de artırdığını söyleyebiliriz (Karayılmazlar ve Göde, 2017: 133). Ancak bu etkiler bir noktaya kadar geçerli olmaktadır. Vergi oranlarında yapılacak daha fazla artışın

piyasada fiyatları yükseltmesiyle üretim hacmi olumsuz etkilenmektedir (Demircan, 2003: 104). Artan maliyetler sonrasında yükselen fiyatlar etkilerini talep üzerinde de göstermektedir. Düşük talep karşılığında ise firmalar daha az mal üretmek mecburiyetinde kalmaktadırlar.

Vergilerin gelir ve ikame etkilerine bağlı olarak da üretim hacmi farklı etkilenmektedir. Artan vergi yükü gelir etkisine sebep oluyorsa, hem artan vergi gelirleri yatırıma kaynak sağlamakta, hem de bireyler daha fazla çalışma arzusunda olmaktadır. Bu etkiler sonucunda üretim kapasitesinin arttığı görülmektedir. Artan vergi yüküne ikame etkisiyle tepki verilmesi sonucunda ise, tam tersi durum söz konusu olmaktadır. Özellikle dolaylı vergilerde yapılacak artışların fiyatları yükseltmesi, hayat pahalılığı karşısında bireyler açısından ikame etkisini daha cazip kılacaktır (Çelikay, 2018: 50). Bu sebepten vergi oranları ve dolayısıyla vergi yükü üretim kapasitesine zarar vermeyecek ve hatta üretimi artıracak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu etkilere dayanarak bazı ülkeler, gelir vergisinde yapacakları değişiklikleri vergi kapasitesini artıracak şekilde düzenlemeye çalışmıştır (Cnossen, 1974: 130). Bazı ülkelerde ise, vergilerin üretim üzerindeki dolaylı etkileri incelenerek, vergisel düzenlemeler üretim kapasitesini yükseltecek şekilde dizayn edilmiştir (Weller ve Ziegler, 2008: 5).

Sonuç olarak vergi yükünün üretim üzerindeki negatif etkilerinin başladığı noktaya kadar oranların yükseltilmesi üretime katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Bu sınırın aşılması halinde ise toplam piyasa üretimi olumsuz yönde etkilenmektedir (Öncel, 2001: 20,21) .

4. Vergi Yükünün Yatırımlar Üzerindeki Etkileri

Ağır vergi yükünün yatırımları olumsuz yönde etkilediği genel kabul görmüş bir düşüncedir. Ancak bu etkiyi bir taraflı kabul etmek de doğru olmamaktadır. Çünkü, devletin topladığı vergilerle verimli yatırım harcamalarının finanse edilmesi sonucunda yatırım düzeyi artmaktadır (Yanıkkaya ve Turan, 2018: 221).

Özel sektörden kamu kesimine vergiler vasıtasıyla aktarılan değerlerin oluşturduğu vergi yükü sonucunda hiç şüphesiz özel kesimin yatırım kaynaklarını

törpülenmektedir (Uluatam, 2012: 350). Vergi yükünün yatırımların en doğal kaynağı olan tasarruflar üzerindeki etkileri sonuç olarak yatırım kapasitesine de yansımaktadır (Zipfel ve Heinrichs, 2012: 2). Diğer taraftan devlet, vergi politikalarını kullanarak ekonomide tüketim ve tasarruf kararlarını düzenleme olanağına sahiptir. Toplanan vergiler ise kamu yoluyla yatırım harcamalarına aktarılabilir veya özel yatırımcılara uygun faiz oranlarında fon şeklinde sunulabilir (Dülgeroğlu, 2000: 111). Bu iki zıt etki sebebiyle vergi yükünün her zaman yatırımları artırdığı veya azalttığına dair net bir fikir söylemek mümkün değildir. Bu nedenle vergilerin başlıca türlerine göre yatırımlar üzerindeki etkisini incelemek daha yararlı olacaktır.

Emeğin vergilendirilmesini hedef alan gelir vergisi, emek piyasasında faaliyetde bulunma kararlarını etkilemektedir. Azalan emek arzı sonucunda tasarruf hacmi ve dolayısıyla girişimcilik azalmaktadır (Zipfel ve Heinrichs, 2012: 3). Gelir vergisinde uygulanan artan oranlı tarifenin yatırım düzeyini olumsuz yönde etkilediği, bir çok maliyeci tarafından kabul edilmektedir. Bunun sebebi, artan oranlı tarifede marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan yüksek gelirli bireylerin üzerinde daha çok vergi yükü kalmasıdır. Sonuç olarak bu kesimin azalan gelirleri tasarruflarını törpüleyerek tüketim eğilimlerini yükseltmekte ve nihayetinde yatırımlarını azaltmaktadır. Düz oranlı tarifenin uygulanması sonucunda ise yatırım kararlarının daha az etkileneceği savunulmaktadır. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin de genel problemine çevrilen düşük yatırım düzeyinin yükseltilmesi ve yabancı yatırımcıları teşvik amacıyla düz oranlı vergi tarifesinin uygulandığı görülmektedir. Tabiki bu hususta önemli olan nokta vergi tarifesidir. Düz oranlı vergi tarifesinin artan oranlıdan daha yüksek olması durumunda bu düşünce geçerliliğini kaybetmektedir.

Kurumlar vergisi de yatırımları direkt olarak etkilemektedir. Bilindiği üzere kurumlar vergisi kurum kazançlarını vergilemektedir. Kurumlar vergisi yükünün ağır olması durumunda ise kurum kazançları azalmaktadır (Tülümce ve Yavuz, 2019: 556). Tasarruf sahipleri ise yatırım yapmaları durumunda gelirlerinden yüksek oranda kesintiler olacağını düşünerek yatırım kararlarından vazgeçmektedirler. Bu sebepten yüksek tarifede uygulanan kurumlar vergisi yatırım hacmini düşürmekte ve

hatta sermayenin ülke sınırlarından çıkarılarak yurt dışında değerlendirilmesine sebep olmaktadır.

Dolaylı vergilerin yatırımlar üzerindeki etkilerinin gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilere göre daha avantajlı olduğu kabul edilmektedir. Dolaylı vergilerin yatırımlar üzerindeki etkilerinden bahsetmeden önce, bu vergilere özel sektörün nasıl tepki vereceğinin önemine dikkat çekmek gerekmektedir. Dolaylı vergilerin etkileriyle tüketim kararları değişebilir, yatırımlar azalabilir veya kullanılmayan kaynaklar yatırımlara yönlendirilebilir (Ruebling, 1973: 18). Dolaylı vergilerin, bireylerin tüketimlerini kısıp tasarruflarını artırdığı düşüncesinden yola çıkılarak, yatırımlara katkı sağladığı kabul edilmektedir (Paksoy ve Bakan, 2010, 159). Diğer taraftan yükselen fiyat düzeyinin piyasadaki toplam talebi azaltması yatırımların karını düşürebilir. Aynı zamanda yükselen fiyatlar, bireylerin ellerinde daha az tasarruf edilebilir gelirin kalmasıyla da sonuçlanabilmektedir. Bu durumda yatırımlara destek olan kamu politikalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Uygulanacak politikalarla dolaylı vergilerle tahsil edilen gelirlerin yatırımları finanse etmesiyle yatırım kapasitesi yükselmektedir. Bu politikalar eşliğinde vergi yükünün diğer ekonomik dengeler ve bireylerin gelirleri üzerindeki etkileri ihmal edilmemelidir.

İKİNCİ BÖLÜM

SSCB'DEN AYRILAN DOĞU AVRUPA ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ

Devlet anlayışının ortaya çıktığı dönemden bu yana her bir ülkenin temel amacı çeşitli yöntemlerle güç elde etmek ve bu gücü korumak olmuştur. Günümüzde devletlerin gücünü ise ekonomisinin gelişmişlik seviyesini yansıtmaktadır. Ekonomik gelişme ise ilk başta toplam hasılanın büyümesi ile yakından ilişkilidir. Açıktır ki, her bir ülkenin güçlü ekonomiye sahip olma arzusu toplam hasılanın büyütülmesine yönelik politikaları tetiklemektedir. Günümüzde güçlü ve büyük ekonomiye sahip olan ülkelerde vergi gelirlerinin büyük, bu gelişmeleri sağlayamamış ülkelerde ise vergi gelirlerinin düşük olduğu gözlemlenmektedir. Çünkü, ekonominin toplam hasılası ile vergi gelirleri arasında yakın karşılıklı ilişki bulunmaktadır. Bu sebepten, bir taraftan ekonominin gelişmesine hizmet eden programlar vergi gelirlerinin artmasına kaynak oluştururken, diğer taraftan vergi gelirleri ile ekonomik büyümeyi destekleyecek yatırımların yapılması karşılıklı büyüme güdüsünü tetiklemektedir. Kurulan ilişki sonucunda ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması mümkün olsa bile, olaylar her zaman planlanan çizgide gelişmemektedir. Vergi gelirlerini ve ekonomik büyümeyi ayrı ayrı etkileyen ekonomik, sosyal, siyasal ve bir çok farklı etkenler bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu gelişmeler vergi yükü oranını da etkilemektedir. Vergi yükü üzerine yapacağımız inceleme bu oranların dalgalanma sebeplerini araştırmaya yönelik olup, dalgalanmaların temelde olumlu gelişmelerden mi, yoksa olumsuz nedenlerden mi kaynaklandığı sorusuna cevap arayacağız.

Araştırmamızın üçüncü bölümünde Azerbaycan ekonomisinde vergi yükünü inceleyeceğimizden, bu bölümde Azerbaycan ekonomisi ile hem tarihsel hem de ekonomik açıdan benzer özellikleri taşıyan ülkelerin vergi yükünü ele alacağız. Bu ülkelerin vergi yükü üzerine yapacağımız incelemeler, Azerbaycan örneğinde ekonomik büyümenin sağlanması, vergi sisteminin geliştirilmesi, krizlerden çıkış yollarının aranması, bireysel refahın yükseltilmesi, vergi yükünün sabitlenmesi ve diğer gelişmelerin sağlanmasına yönelik araştırmalarla ilgili fikir verecektir.

Bu bölümde hangi ülkelerin ele alınacağını çok dikkatlice seçilmesi gerekmektedir. Zira, Azerbaycan ile hiç bir ilişkisi olmayan, çok gelişmiş veya çok geride kalmış ülkelerin konuya dahil edilmesinin araştırmamıza katkısı olmayacaktır.

Tarihi süreçte baktığımızda Azerbaycan uzun yıllar Sovyetler Birliği'nin bir parçası olmuştur. Bu dönemlerde Sosyalist sistem benimsendiğinden Azerbaycan, Birliğe üye olan diğer ülkelerle benzer ekonomik süreci yaşamıştır. Birliğin dağılmasıyla bağımsızlığını ilan eden ülkelerin piyasa ekonomisini benimsemesi de bu ülkelerin ortak özelliklerindendir. Tezimizde bu ülkelerin tümünü konuya dahil etmemiz mümkün olmadığından, Azerbaycan ekonomisine en yakın örnekleri oluşturacak ülkeleri seçmeyi tercih ettik.

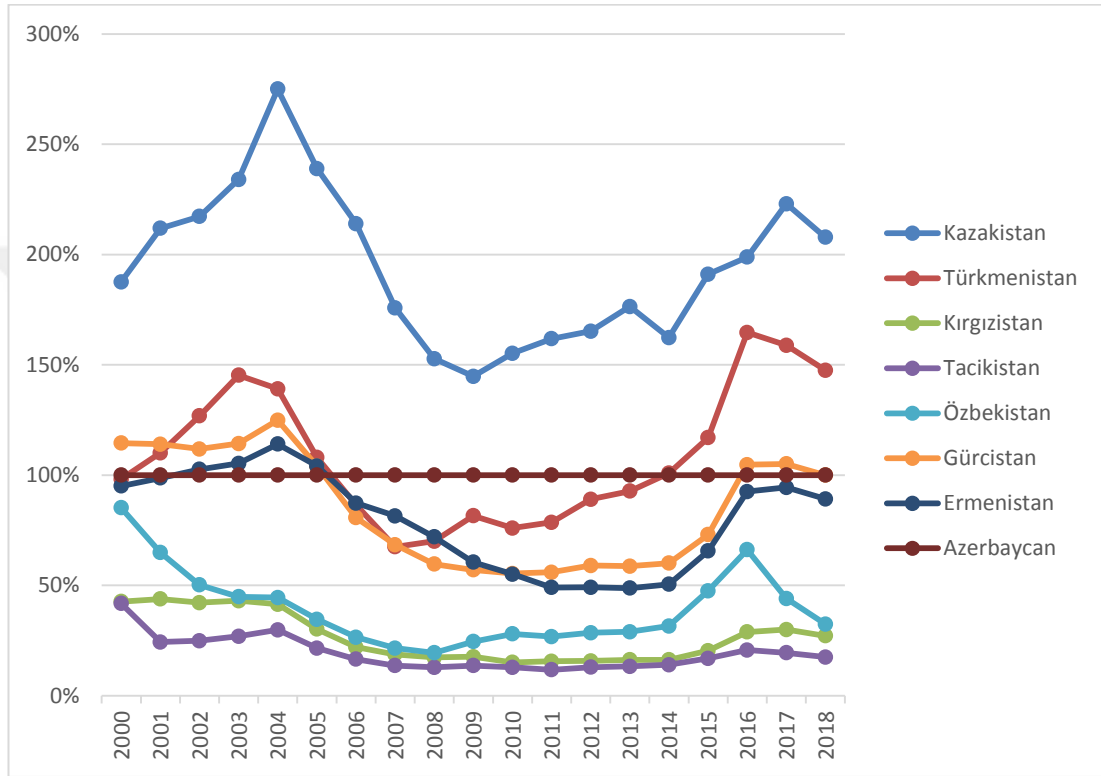
I. EKONOMİK AÇIDAN ESKİ SSCB ÜLKELERİ VE AZERBAYCAN

Vergi yükünü ülkenin toplam hasılası ve vergi gelirleri belirlediğinden, ülke karşılaştırmalarının bu değerler üzerinden yapılması maksada daha uygun olacaktır. Vergi gelirleri genellikle toplam hasılaya bağlı olarak dalgalandığından, karşılaştırmalarda bu gelirleri konu haricinde tutarak, ülkelerin ekonomik durumunu ön planda tutacağız. Açıktır ki, ülkenin toplam hasılası vergileme kapasitesinin en üst sınırını çizmektedir. Ülkenin toplam hasılası ne kadar büyükse, o kadar fazla vergilendirilebilir kapasite mevcuttur. Aynı şekilde küçük ekonomilerde vergilendirilebilir kapasite de küçük olmaktadır. Ancak, ülkelerin direkt toplam hasıllarının karşılaştırılması doğru bir seçim olmayacaktır. Toplam hasılları eşit olan iki ülke düşünelim. Eğer bu ülkelerin nüfusları arasında büyük bir fark varsa, nüfusu küçük olan ülkenin ekonomisi kuşkusuz daha güçlü olmaktadır. Çünkü, nüfus arttıkça toplam hasıla daha küçük paylara bölünmekte ve sonuçta bireylerin gelirleri, harcamaları ve refahı düşük seviyede kalmaktadır. Eski SSCB ülkelerinin nüfusları bir birlerinden çok farklı olduğundan, karşılaştırmaların kişi başına milli hasıla üzerinden yapılması daha doğru olacaktır. Karşılaştırmamızın daha açık olması amacıyla Azerbaycan kişi başı milli hasılasını diğer ülkelerin kişi başı milli hasılasına oranlayarak elde edeceğimiz verilerle yakınlık derecesini bulmaya çalışacağız.

Gürbüz ve Karabulut “Hiyerarşik Küme Analizi” olarak bilinen istatistiksel yöntem yardımıyla Eski SSCB ülkelerinin sosyal, ekonomik, kültürel yakınlık derecesini incelemiştir. Araştırma sonucunda aynı coğrafyada yer alan ülkelerin kendi aralarında birbirine daha çok benzediği tespit edilmiştir (Gürbüz ve Karabulut

2009: 31). Bu sebepten, ülkeleri coğrafi kutuplar olarak değerlendirmek araştırmamıza düzen katacaktır. İlk olarak şekil 1 yardımıyla Orta Asya ve Kafkas ülkelerinin ekonomilerini Azerbaycan ile karşılaştıralım.

Şekil 1: Azerbaycan Kişi Başı Yurtiçi Hasılasının Orta Asya ve Kafkas Ülkelerinin Kişi Başı Yurtiçi Hasılasına Oranı



Kaynak: World Bank Data, 2020a. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla Orta Asya'da beş ülke bağımsızlığına kavuşmuştur. Bu ülkeler Kazakistan, Türkmenistan, Özbekistan, Kırgızistan ve Tacikistan'dır. Şekil 1'den bu ülkeler arasında Kazakistan ve Türkmenistan'ın daha fazla gelire sahip olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Kazakistan bu ülkeler arasında en yüksek performansı göstererek, araştırmamızı kapsayan dönemin tamamında kişi başı milli hasılası Azerbaycan rekamlarının üzerinde seyretmiştir. Kazakistan'ın gelişmesinde rol oynayan en önemli faktör, doğal kaynaklarının zenginliğidir. 2018 yılını baz alarak Kazakistan'ın başlıca doğal kaynak ihracatına baktığımızda bu gelişmenin sebebi açık bir şekilde görülmektedir. 2018 yılında %81.5'ini ham petrol oluşturduğu 47 milyar dolarlık mineral kaynak ihracatı, 9.28

milyar dolarlık ise metal ürünleri ihracatı, kişi başı milli hasılanın yüksek olma sebebini açıklamaktadır. Azerbaycan'da ise aynı dönemde %88.1'ini ham petrol oluşturduğu mineral kaynak ihracatı 18.2 milyar dolar olmuştur (OEC, 2019a).

Kazakistan nüfusunun Azerbaycan nüfusundan %84 büyük olmasına karşılık, sadece mineral kaynak ihracatı %158 daha büyüktür (World Bank Data, 2020b). Böylece Kazakistan ekonomisinde kişi başı doğal kaynak gelirleri Azerbaycan ekonomisinden çok daha fazla olduğundan, kişi başı milli hasıla da aynı şekilde yüksek çıkmaktadır. Ayrıca, ülkenin doğal kaynak satışından elde ettiği gelirleri arttıkça, bu gelirlerden Devlet Bütçesi'ne yapılan transferlerin miktarı artmakta ve böylece diğer sektörlerin büyümesine daha fazla yatırım yapılabilmektedir (JSC Samruk-Kazyna, 2016: 7).

Azerbaycan'a en yakın olarak görülen Türkmenistan'da ise ekonominin doğal gaz ihracatına bağılılığı sözkonusudur. Diğer alanlarda ise büyük bir gelişme sağlanamamıştır. Bu sebepten, Türkmenistan kişi başı milli hasılası Azerbaycan rakamlarına çok yakın olsa bile, ekonomisi nisbeten geri kalmıştır.

Özbekistan, Kırgızistan ve Tacikistan gibi diğer Orta Asya ülkelerin kişi başı milli hasılası ise Azerbaycan'dan çok geride kalmaktadır. Bu ülkelerin belirli miktarda doğal kaynak zenginlikleri olsa bile, bu kaynaklar ekonomik gelişme için yeterli değildir.

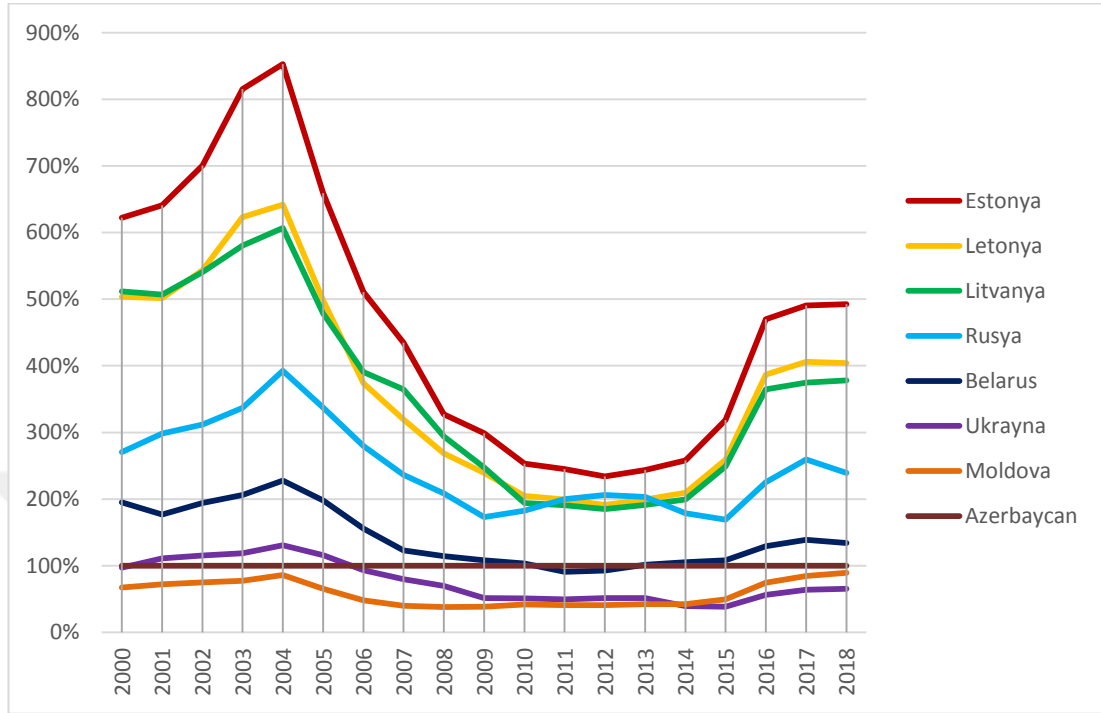
Azerbaycan ile aynı coğrafyada yer alan diğer Kafkasya ülkelerinin ekonomileri bağımsızlık sonrası gelişme sağlamış olsalar bile, Azerbaycan ekonomisine yetişememişlerdir. Durumu nisbeten iyi olan Gürcistan'ın kişi başı milli hasılası 2005 yılına kadar Azerbaycan rakamlarını üstelese de, 2005 yılından 2016 yılına kadar durum tersine dönmüş ve bu ülke Azerbaycan ekonomisinden geride kalmıştır. Ermenistan ise Gürcüstan ekonomisinden çok az geride kalarak, neredeyse aynı performansı sergilemiştir. 2016 yılı sonrasında bu ülkelerin Azerbaycan'a yetişme sebebi ekonomilerinin gelişmesi veya büyümesinden değil, Azerbaycan ekonomisindeki krizden kaynaklanmaktadır. Ancak, genel olarak baktığımızda Azerbaycan diğer Kafkasya ülkelerinden daha gelişmiş bir ekonomiye sahiptir.

Sovyetler Birliği'nden ayrılan Orta Asya ve Kafkasya ülkelerinin geri kalma nedeni Sovyet sisteminin merkeziyetçi yönetim stratejisi ile yakından ilişkilidir. Bu stratejiye göre Sovyetler Birliği'nde sanayi üretiminin ham madde ihtiyacı Orta Asya

ve Kafkasya'daki Türk cumhuriyetlerinden temin edilerek, merkezde işlemek amacıyla Slav cumhuriyetlere taşınmıştır. Böylece, ekonomik kalkınma için sanayileşmenin öneminin benimsenmesi ile, endüstri tesislerinin daha çok Slav cumhuriyetlerde kurulmasına önem verilmiştir. Türk cumhuriyetleri ise daha çok tarıma yönlendirilmiştir (Uludağ ve Mehmedov, 1992: 259-260). Bu nedenle, günümüzde Sovyetler'den ayrılmış Orta Asya ve Kafkas cumhuriyetlerinde ekonomik büyüme ve kalkınma dolgalı kaynak zenginliklerine bağlı gelişmektedir. Aynı zamanda bu ülkelerde ekonomik büyüme ve kalkınma reformlarımlarında tarım sektöründe verimliliğin artırılması, yeni ekin arazilerinin kazanılması, tarımsal üretimin artırılmasına yönelik teşvikler Sovyetler Birliği'nden miras kalmıştır.

Doğal kaynakların zenginlik unsuru olduğu bu coğrafyalarda ekonomi bu kaynakların hacmine göre şekillenmektedir. Açık bir şekilde kişi başı milli hasılaya göre Azerbaycan ekonomisini geride bırakan ülkelerin bu performansı büyük hacimde doğal kaynak zenginliklerine dayanmaktadır. Azerbaycan ekonomisinden geride kalan ülkeler ise daha az kaynağa sahip veya bu kaynaklardan mahrum olan ülkelerdir. Araştırmamızın ilerleyen kısımlarında bu ülkelerin vergi yükünün incelenmesinin yararlı olmayacağı kanaatindeyiz Çünkü, bu ülkeler ister ekonomik alanda isterse de vergi sisteminde büyük bir başarı elde edemediklerinden dolayı, ekonomik büyüme, vergi oranları, vergi politikaları, vergi yükü ve diğer konularda Azerbaycan için örnek oluşturacak nitelikte değildirler. Özellikle Orta Asya'daki Özbekistan, Kırgızistan, Tacikistan ve Kafkasya'daki Ermenistan ve Gürcistan ekonomileri kendi aralarında bir birine çok benzemektedirler. Bu sebepten, her ülke ekonomisi için yapacağımız vergi yükü analizleri tekrara düşmemize neden olacaktır. Dolayısıyla bu ülkeleri kapsam dışı tutarak Doğu Avrupa ve Baltık ülkelerini analiz etmek daha yararlı olacaktır.

Şekil 2: Kişi Başı Milli Hasılaya Göre Doğu Avrupa Ve Baltık Ülkelerinin Azerbaycan İle Karşılaştırılması



Kaynak: World Bank Data, 2020c. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Baltık ülkeleri grubuna dahil olan Estonya, Letonya ve Litvanya'nın kişi başı milli hasılası Azerbaycan'dan ve diğer Sovyetler Birliği'nden ayrılan ülkelere göre yüksek olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Dünya Bankası'nın verilerini incelediğimizde, daha Sovyet döneminde ve bağımsızlığın ilk yıllarında bu ülkelerin gelir seviyesi diğer ülkelere göre daha yüksekte cereyan etmekteydi. Sovyetler birliği döneminde bu ülkeler tüketimlerinin iki katını üreterek bölgedeki hayat standartı ve refah seviyesini yükseltmişlerdir (Uludağ ve Mehmedov, 1992: 376).

Bağımsızlığın kazanıldığı dönemden günümüze kadar bu ülkelerde yürütülen politikalar yabancı yatırımları çekmiş ve ülke ekonomileri yıllar itibarıyla büyümüş ve güçlenmiştir (Konya Ticaret Odası, 2015: 5; Özgüler, 2013: 460). Aynı zamanda bu ekonomiler tek veya belirli sektörlerle bağımlı olmamış, hemen her sektörde gelişim sağlanmış ve bu gelişim ülkenin üretim ve ihracatında çeşitliliğin artırılmasına olanak sağlamıştır (OECD, 2019b), (OECD, 2019c) ve (OECD, 2019d).

Şekil 2'de bu ülkelerin kişi başı milli hasılası 2005-2014 yılları arası küçülmüş olarak görülsede, bu dalgalanmanın sebebi Azerbaycan ekonomisinde o

yıllardaki ekonomik büyümedir. Nitekim, bu ülkelerin GSYİH'sı 2009 ve 2015 yılında daralmıştır, diğer yıllarda ile büyüme kaydedilmiştir (World Bank Data, 2020d).

Bu ülkelerin ister ekonomik isterse de coğrafi avantajlarının Azerbaycan ile kıyaslanabilecek nitelikte olmadığından tezimize katkısı olmayacağı kanaatindeyiz. Nitekim, bu ekonomileri gelişmiş ülke grupları ile birlikte incelemek maksada daha uygun olmaktadır. Bu gerekçe ile Baltık ülkelerini değerlendirme dışı tutmayı uygun gördük.

Doğu Avrupa ülkelerinin kişi başı milli hasılasının ise Azerbaycan rakamlarına daha yakın olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Nisbeten daha fazla gelire sahip olan Rusya, Sovyetler Birliği'nin en önemli ekonomisi olduğu için, kuşkusuz bu ülkenin vergi yükünün incelenmesinin tezimize katkısı bulunmaktadır. Ayrıca, Rusya'nın Azerbaycan ekonomisinin günümüzde bile vergi sisteminin düzenlenmesinde örnek aldığı ekonomilerden olması, bu ülkenin incelenmesini daha da önemli kılmaktadır. Belarus ise Azerbaycan ekonomisine kıyasla yıllar itibariyle neredeyse eşit veya üstün performans sergilemiştir. Belarus'un bu başarıyı doğal kaynaklara bağlı olmadan gerçekleştirmesi, bu ülkeyi Azerbaycan ekonomisi için örnek alınacak konuma getirmektedir. Moldova ise, yıllar itibariyle Azerbaycan'dan geri kalsa bile, son yıllarda sağladığı ekonomik gelişme sayesinde Azerbaycan rakamlarına yaklaşmayı başarmıştır. Bu noktada, Moldova'nın geri kalma sebepleri ve gelişiminde katkısı bulunan faktörlerin incelenmesi de önem arz etmektedir. Ukrayna ise, 2006 yılına kadar Azerbaycan'dan daha yüksek bir performans sergilemiş, daha sonra durumun tersine dönmesi ile geride kalmıştır. Elbette, bu dalgalanmaların sebeplerinin incelenmesi de araştırmamız için önem taşımaktadır. Sonuç olarak, Doğu Avrupa ülkeleri Azerbaycan için hem gelişmiş, hem de geride kalmış örnekleri içinde barındırmaktadır. Bu ülkelerin vergi yükünün incelenmesi, ekonomik dalgalanmalara karşı vergi yükünün tepkisi, vergi yükündeki dalgalanmaların sebepleri, alınmış tedbirleri, gerçekleştirilmiş büyüme ve kalkınma reformlarını, reformların sonucunu ve vergi yüküne etkisini araştırmamıza katkı sağlayacaktır.

II. SSCB'DEN AYRILAN DOĞU AVRUPA ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ

A. Rusya Ekonomisinde Vergi Yüğü

Rusya Federasyonu Sovyetler Birliğinin dağılmasıyla birliğe üye ülkelerin bağımsızlığını ilan etmesi sonucunda 1992 yılında kurulmuştur (Demirli, 2011: 151). Rusya nüfus ve yüzölçümüne göre Sovyetlerden ayrılan diğer ülkelerden büyük olmasının yanı sıra, aynı zamanda dünyanın dev ekonomilerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Rusya ekonomik gücünün yanı sıra aynı zamanda büyük siyasi gücü elinde tutmaktadır (Purtaş, 2005: 6). Bir zamanlar Dünya devi sayılan Sovyetler Birliği'nden Rusya Federasyonuna ağır sanayi miras kalmış ve bu sayede güçlü ekonomik altyapıya da sahip olmuştur. Ayrıca doğal gaz ve kömür gibi bir çok doğal kaynak rezervleri bakımından dünya liderlerinden olması, Rusya ekonomisinin gücünü daha da artırmaktadır (Parlak ve Caner, 2009: 234-235).

Sosyalizmin yıkılmasıyla Kapitalist sisteme geçiş yapan Rusya, Piyasa ekonomisinin oluşturulması sürecinde önemli rol oynamıştır (İşcan ve Hatipoğlu 2010: 28). Ancak bu süreç Rusya ekonomisi için oldukça zor geçmiştir. Sosyalizimden kapitalizme “şok” geçiş, ekonomik sistem dönüşümünün ötesinde siyasal, politik, kültürel ve toplumsal dönüşümleri de içermektedir. Rusya köklü bir sosyalist sistem yapısına ve geleneğine sahip olduğundan bu dönüşümler daha zor ve karmaşık bir hal almaktadır (Güler, 2012: 93).

Sovyetler Birliği'nin sonlarına doğru başlamış ekonomik krizin etkileri Rusya dahil, birlikten ayrılan diğer geçiş ekonomilerinde de görülmektedir. Piyasa ekonomisi konusunda tecrübesiz olan bu ülkeler, Batılı ülkelerin uygulamalarından yararlanarak krizden çıkış yollarını aramışlardır. Piyasa ekonomisine geçişin programlanması kapsamında özelleştirme yasaları çıkarılmış ve ekonomik reformlar uygulamaya konulmuştur (Bulut, 2014: 9). Aynı zamanda vergi reformlarının uygulamaya konulmasıyla vergisel kolaylıklar sağlanarak ekonomik gelişmenin elde edilmesine çalışılmıştır. İlk olarak Rusya'da kişisel gelir vergisi %13 oranına düşürülmüştür. Çeşitli kaynaklardan farklı amaç ve yöntemlerle toplanan vergilerin bir çoğu birleştirilerek basitleştirilmiş ve sosyal vergi uygulaması başlatılmıştır. Kurumların faaliyetlerine destek olmak amacıyla kurumlar vergisi oranı %35'ten

%20'ye düşürülmüş ve vergi işlemleri basitleştirilmiştir. Aynı zamanda KDV oranı %20'den %18'e düşürülmüştür (Kocaeli Ticaret Odası, 2019: 9).

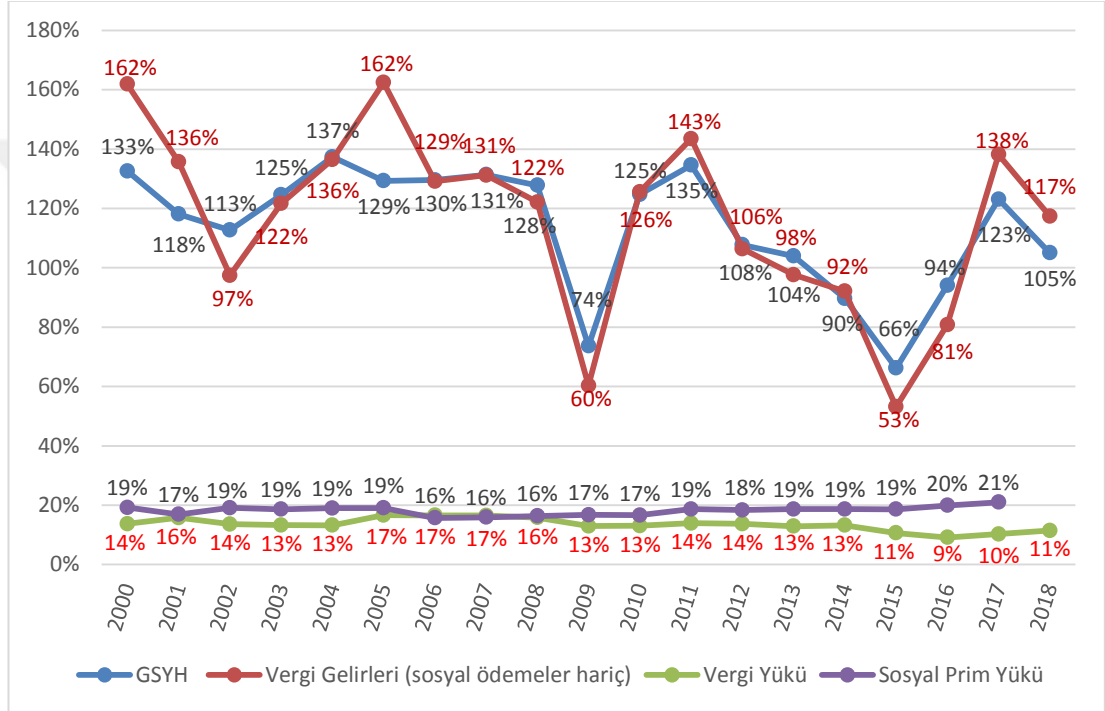
Rusya geçiş sürecinde Polonya'yı örnek alarak piyasa ekonomisine uyum sağlamayı ve ekonomik krizden hızlı bir şekilde çıkmayı planlamış, ancak 2000'li yıllara kadar kendini toparlayamamıştır (Turan, Özarı ve Demir, 2016: 58). Daha kuruluşun ilk yılında Merkez Bankası'nın rezervleri azalmış, para birimi %33 değer kaybetmiştir (Karagül, 2012: 290). Piyasa ekonomisine geçiş sebebiyle mal ve hizmet fiyatlarının serbest bırakılması, 1992 yılının son aylarında kısa sürede enflasyon oranını %2334'e çıkarmıştır (Trading Economics, 2020a).

Planlanmış reformlarla işgücü potansiyelinin devreye sokulması, üretimin desteklenmesi, doğal kaynakların verimli kullanılması ve ekonominin güçlendirilmesi için yapılan programlar, 1993 yılından itibaren krizin şiddetinin bastırılmasında etkili olmuştur. Şöyle ki, 1993 yılında (eylül ve ekim ayları hariç) enflasyon oranı %1000'in altına düşmüştür. 1994 yılının başında %800 olan enflasyon oranı, yılın son ayında %215'e düşmüştür. 1996 yılının başında %104'e gerileyen bu oran, 1998 yılının başında %10'a kadar azalmıştır. Ancak 1998 yılının sonlarına doğru yeni bir kriz döneminin başlamasıyla enflasyon oranı tekrar yükselmiştir (Trading Economics, 2020a). Ekonominin 1998 krizinden etkilenmesi sonucunda Rusya yüksek oranda devalüasyon yapmak mecburiyetinde kalmıştır (Trading Economics, 2020b). Ancak bu devalüasyonun ekonomik gelişme ve büyümeye katkısı olmuştur. Devalüasyon sonucunda ithal ürünlerin fiyatındaki artışlar yerli üreticileri teşvik etmiştir. 1991-1998 yıllarında GSYİH'da hiç büyüme görülmezken, devalüasyon sonrası ekonomi istikrarlı büyüme trendi yakalamıştır. (IMF Data Mapper, 2020). 1998-2000 yıllarında petrol fiyatlarının 17 dolardan 50 dolara yükselmesinin de Rusya GSYİH'sının büyümesinde katkısı olmuştur (Macrotrends, 2020a). Bu gelişmeler çerçevesinde Rusya'nın 2000 yılından itibaren piyasa ekonomisine adapte olduğunu söylemek mümkündür.

1. Rusya Vergi Yüğü Dalgalanmaları ve Ekonomik Nedenleri

Kuruluş yılından 2000 yılına kadar Rusya ekonomisinde ve vergi sisteminde gerçekleşmiş gelişmeleri değerlendirerek, piyasa ekonomisine 2000 yılında adapte olduğunu söylemek mümkündür. 2000 yılı sonrasında vergi yükü oranındaki dalgalanmaları ve sebeplerini Şekil 3 yardımıyla inceleyelim.

Şekil 3: Rusya Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüünün Dalgalanma Nedenleri



Kaynak: World Bank Data, 2019a.; World Bank Data, 2020e.; Our World in Data, 2018a. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

2000 yılında Rusya ekonomisinde toplam vergi yükü %14, sosyal prim yükü ise %19 oranında olmuştur. Bu yılda GSYİH'da %33, vergi gelirlerinde ise %62 büyümeye kaydedilmiştir.

2001 yılında vergi gelirlerinin %36, GSYİH'nın ise %18 oranında büyümesi toplam vergi yükünü %16'ya çıkarmıştır. Şekil 3'deki verileri kullanarak yaptığımız hesaplamalara göre sosyal sigorta ödemeleri 2001 yılında sadece %4 büyümeye göstermiştir. Bu sebepten, sosyal prim yükü %19 oranından %17'ye gerilemiştir. Anlaşılmaktadır ki, GSYİH'nın vergi gelirlerinden düşük, sosyal sigorta ödemelerinden yüksek seviyede büyümesi, toplam vergi yükünün yükselmesine,

sosyal prim yükünün ise düşmesine neden olmuştur. Vergi oranlarında herhangi bir indirim yapılmaması durumunda, sosyal ödemelerin %4 oranında artması, aynı zamanda ülkede ücret gelirlerinin artış seviyesinden de haber vermektedir. Bu sebepten toplam hasıla ve vergi gelirlerindeki artışın bireylerin gelirlerinin artmasından kaynaklanmadığı savunmak mümkündür. Aynı zamanda, diğer bir ilişkiye göre ekonomik büyümeden ücret gelirlerinin aynı oranda etkilenmediği sonucuna varmaktayız.

2002 yılında GSYİH'nın %13 büyümesi, vergi gelirlerinin ise %3 küçülmesi vergi yükünü %14 oranına çekmiştir. Ancak, sosyal ödemelerin %27 büyümesi sosyal prim yükünü tekrar %19'a çıkarmıştır. 2000-2002 yıllarında sosyal sigorta ödemeleri dahil vergi yükünün sabit %33 oranında olduğunu görmekteyiz. Bu oranın sabit kalması, aslında ekonominin düzenli ve istikrarlı büyümesinden haber vermektedir. Yıllar itibariyle sosyal prim yükü veya vergi yükündeki dalgalanmaların bu oran sabitken hiç bir önemi yoktur. Sonuç itibariyle hükümet topluca üretilen hasıladan %33 pay almıştır.

2003 yılında GSYİH'da %25, vergi gelirlerinde ise %22 büyüme gerçekleşmiştir. 2004 yılında ise bu oranlar %37 ve %36'ya yükselmiştir. Vergi gelirleri ile toplam hasılanın bir birine yakın oranlarda artması, bu yıllarda vergi yükünün %13 oranında sabit kalmasına neden olmuştur. Sosyal sigorta gelirlerinin 2003 yılında %21, 2004 yılında %40 büyüyerek, toplam hasıla ve vergi gelirlerindeki büyümeye ayak uydurması nedeniyle, sosyal prim yükü de %19 oranında sabit kalmıştır.

2005 yılında GSYİH'nın %29 büyümesine karşılık, vergi gelirlerinin %62 büyümesi, vergi yükünü %17 oranına yükseltmiştir. Bu yılda sosyal sigorta hasılasının %30 oranında artarak ekonomik büyümeye paralel dalgalanması, sosyal prim yükünün yine %19'da kalmasına sebep olmuştur. Bu yıllarda vergi gelirinin hızla yükselmesinin petrol fiyatlarındaki artışlardan kaynaklandığı söylenebilir. 2003 yılının Ağustos ayında piyasada 44 dolara satılan Brent Petrol'un fiyatı 2005 yılının aynı ayında 90 dolara kadar yükselmiştir (Macrotrends, 2020a). Fiyatlardaki artış, petrol ihracat hacmine göre Dünya ikincisi olan Rusya ekonomisine döviz akışını artırmıştır. Rusya aynı zamanda doğal gaz rezervlerine göre Dünya liderleri arasında yer almaktadır. 2003 yılında 7 dolar civarında değişen doğal gaz fiyatları 2005

yılında 20 dolara kadar yükselmiştir (Macrotrends, 2020b). Petrol ve doğal gaz fiyatlarının artması bu sektörde faaliyet gösteren kurumların gelirini artırmış ve dolayısıyla daha fazla vergi ödemelerine neden olmuştur. Artan vergi gelirlerinin sonucunda ise vergi yükünün yükseldiğini incelemekteyiz. Sonuç olarak bu yılda vergi yükündeki yükselmelerin olumlu gelişmelerden kaynaklandığı ve aslında bir yük artışı değil, gelir artışı söz konusu olduğu sonucuna varmaktayız.

2006-2008 yıllarını Rusya ekonomisi için istikrarlı büyüme dönemleri olarak tanımlamak mümkündür. 2006 ve 2007 yıllarında GSYİH'nın ve vergi gelirlerinin bir birine yakın %30 civarında büyüme sağlaması, vergi yükünün %17 oranında sabit kalmasına neden olmuştur. Ancak, 2006 yılında sosyal sigorta hasılasının sadece %7 artarak ekonomik büyümeden geri kalması nedeni ile, sosyal prim yükü %16'ya düşürmüştür. 2007 yılında ise sosyal ödemelerin %33 artarak ekonomik büyümeye paralel dalgalanması ile bu vergi yükü %16 oranında sabit kalmıştır. Toplam hasıla ve vergi gelirlerindeki büyümenin yine o yıllarda yükselişte olan petrol fiyatları ile yakından ilişkisinin olduğunu söyleyebiliriz. Petrol fiyatlardaki yükselişler 2008 yılının haziran ayına kadar devam ederek 164 dolara ulaşmıştır. Daha sonra, ekonomik krizin de etkileriyle 2008 yılının sonuna kadar fiyatlar 50 dolara kadar düşmüştür (Macrotrends, 2020a). Yılın ilk yarısında yükselen, ikinci yarısında düşen petrol fiyatları vergi yükünün sadece %1 oranında etkilenmesi ile sonuçlanmıştır. Ancak toplam hasıla ve vergi gelirlerindeki büyüme hızının düştüğü açık bir şekilde görülmektedir. Petrol fiyatlarındaki düşüşlerin 2009 yılında Rusya ekonomisinin GSYİH'sı, vergi gelirleri ve vergi yükü üzerindeki etkileri daha belirgin hal almıştır.

2009 yılında bir taraftan petrol fiyatlarının düşmesi, diğer taraftan ekonomik krizin olumsuz etkileri, bu dönemin Rusya ekonomisi için sancılı geçmesine neden olmuştur. Bu yılda ülkenin GSYİH'sı %26, vergi gelirleri ise %40 küçülmüştür. Vergi gelirlerinin krizden daha fazla etkilenmesi nedeniyle vergi yükü %13'e düşmüştür. Aynı zamanda, bu yıl sosyal ödemelerde %25 küçülme gerçekleşmiştir. Ancak, bu oran ekonomik küçülme oranına yakın olduğundan sosyal prim yükü sadece %1 yükselerek %17 oranına çıkmıştır. 2008 yılında %5.4 oranında olan işsizlik seviyesinin 2009 yılında %9.5'e ulaşması, sosyal ödemelerin azalma sebeplerinden bir olarak kabul edilmektedir (Trading Economics, 2020c). Çünkü kriz dönemlerinde çalışan ücretlerini düşürmek yerine istihdamı azaltmak daha fazla

tercih edilen yöntem olmaktadır. Aksi takdirde ücret kesintileri daha fazla tepkiye neden olmaktadır. Aynı zamanda yerel para biriminin değer kaybetmesi ile bireylerin satın alma gücü azalmış ve bireysel refah seviyesi olumsuz yönde etkilenmiştir. Sonuç olarak, 2009 yılında ekonomik olumsuzluklardan vergi gelirlerinin daha fazla etkilenmesi nedeniyle vergi yükünde düşüşler yaşanmıştır.

2010 yılında GSYİH'da %25, vergi gelirlerinde %26, sosyal sigorta ödemelerinde %24 oranlarında büyüme kaydedilmiştir. Bu oranların bir birine yakın olması nedeni ile toplam vergi yükü ve sosyal prim yükünde dalgalanma yaşanmamıştır.

2011 yılında toplam hasılanın %35 büyümesine karşılık vergi gelirlerinin %43 büyümesi, vergi yükünü %14'e çıkarmıştır. Vergi gelirlerinin toplam hasılaya oranla daha fazla büyümesine sebep, petrol fiyatlarının yükselerek 131-90 dolar arasında seyretmesi olabilmektedir (Macrotrends, 2020a). Petrol fiyatlarında bu seviyede bir yükselmenin 2005 yılında vergi gelirini ve vergi yükünü daha fazla arttırdığını görmüştük. 2011 yılında vergi yükünün daha az yükselmesinin sebebi, sosyal sigorta oranının %26'dan %34'e çıkarılmasıdır (Trading Economics, 2020d). Rusya'da sosyal sigorta ödemelerinin mükellefi işverenlerdir. Bu vergi oranının yükseltilmesi, üretim maliyetlerini artırmakta ve dolayısıyla kurumların vergiye tabi gelirlerini azaltmaktadır. Bu nedenle, 2011 yılında toplam vergi yükü sadece %1 oranında yükselmiştir. Diğer taraftan, sosyal ödemelerin %51 büyümesi sosyal prim yükünü %19'a çıkarmıştır. Bu noktada, vergi oranının arttırılması suretiyle, kurumların artan gelirlerinin sosyal bütçeye aktarıldığını görmekteyiz. İstihdam maliyetlerinin artmasına rağmen, bu yıl işsizlik oranında düşüş gerçekleşmiştir. Bu sebepten, büyüme döneminde sosyal vergi oranındaki artış ekonomiye zarar vermemiş, aksine sosyal harcamaların finansmanına destek olmuştur.

2012 ve 2013 yılları Rusya ekonomisi için nisbeten durgun geçmiştir. Bu yıllarda GSYİH sırasıyla %8 ve %4 oranında büyümüştür. Vergi gelirlerinde ise 2012 yılında %6 büyüme, 2013 yılında ise %2 küçülme gerçekleşmiştir. 2013 yılında vergi gelirlerindeki küçülme dolayısıyla vergi yükü %13'e düşmüştür. Sosyal ödemeler bu yıllarda sabit %6 büyüme göstermesi ile, sosyal prim yükü 2012 yılında %18'e düşmüş, 2013 yılında ise tekrar %19'a yükselmiştir. 2013 yılında sosyal sigorta kesintisi oranı %34'den %30'a düşürülmüştür (Trading Economics, 2020d).

Ancak bu oranın düşürülmesinin ekonomide gözlemlenebilir bir etkisi bulunmamaktadır. İlk olarak bu verginin düşürülmesinden kurumların istihdam maliyetini azaltması, karını artırması ve dolayısıyla ödeyeceği kurumlar vergisinin hacmini artırması beklenmektedir. Nitekim, bu yıl vergi gelirlerinin küçüldüğünü gözlemlemekteyiz. Aynı zamanda, oranın düşürülmesi ile sosyal prim ödemelerin küçülmesi gerekirken, bu yılda sosyal prim hasılasında büyüme yaşanmıştır ve hatta sosyal ödemelerin ekonomi üzerindeki yükü %1 artmıştır. Aynı zamanda işsizlik oranında da kayda değer bir dalgalanma yaşanmamıştır.

2014-2016 yıllarını Rusya ekonomisi için daralma dönemi olarak nitelendirebiliriz. Bu yıllarda GSYİH’da sırasıyla %10, %34 ve %6 küçülme gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerinde ise %8, %47, ve %19 oranlarında küçülmeler yaşanmıştır. Bu dalgalanmalar toplam vergi yükünü %9 oranına kadar düşürmüştür. Aynı zamanda sosyal ödemelerin 2014 ve 2015 yıllarında ekonomik küçülmeye eşit, sırasıyla %10 ve %34 küçülmesi sosyal prim yükünün sabit kalmasına neden olmuştur. Sosyal ödemelerin 2016 yılında %1 büyümesi ile, sosyal prim yükü %20’ye yükselmiştir.

Bu yıllardan ekonomik daralmanın sebeplerinden biri Rusya ile Ukrayna arasındaki Kırım sorunu nedeni ile Avrupa Birliği ve Amerika’nın Rusya’ya yaptırım uygulamasıdır. İlk olarak ABD Rusya’ya vereceği ihracat kredisini askıya almıştır. Daha sonra, Rusya’nın işadamları ve devlet adamlarının ABD ve AB’ne girişleri yasaklanmış ve mal varlıkları dondurulmuştur (Özel, 2015: 79). Birbirini takip eden karşılıklı yaptırımlardan Rusya ekonomisi etkilenerek küçülmüştür.

Ekonomik daralmanın diğer bir nedeni ise petrol fiyatlarına bağlıdır. 2014 yılının başlarında 110 doların üzerinde seyreden petrol fiyatları, yıl sonuna kadar 60 doların altına düşmüştür. Petrol fiyatlarında devam eden düşüşler 2016 yılının başına kadar devam ederek 36 dolara kadar inmiştir (Macrotrends, 2020a). Petrol fiyatlarındaki düşüşler nedeniyle gelir sıkıntısı çeken Rusya, 2014 yılında % 21, 2015 yılında %59 ve 2016 yılında %10 devalüasyon yapmak mecburiyetinde kalmıştır (Bank of Russia, 2020).

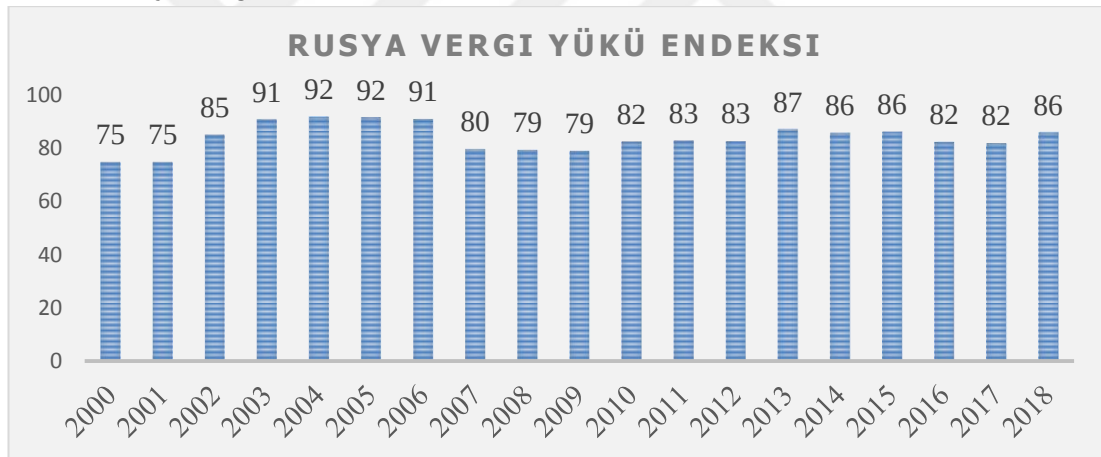
Bu dalgalanmalardan anlaşılmaktadır ki, Rusya ekonomisi petrole bağımlı ülkedir ve petrol fiyatlarının düşmesi ülke ekonomisi için kriz tehdidi oluşturmaktadır. Aynı zamanda petrol fiyatlarının düşmesi vergi gelirlerini daha fazla etkilemekte ve bu nedenle vergi yükünde düşüşler yaşanmaktadır.

2017-2018 yıllarında petrol fiyatlarının nisbeten yükselmesi ile ülke ekonomisi üzerinde olumsuz etkileri azaltmıştır. Bu yıllarda GSYİH’da %23 ve %5, vergi gelirlerinde ise %38 ve %17 büyümeye gerçekleşmiştir. Ekonomik iyileşme vergi hasılasının daha fazla artmasına neden olmuş ve vergi yükünü %11 oranına yükseltmiştir.

2. Rusya Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Sebepleri

Rusya ekonomisinin toplam vergi yükünü ve bu yükdeki dalgalanmaları ve sebeplerini incelemiş bulunmaktayız. Bu gelişmelerden vergi sisteminde adalet, güvenilirlik ve gelişimin nasıl etkilendiğini incelemek amacıyla, şekil 4 yardımı ile vergi yükü endeksini ve dalgalanmaları analiz etmemizde yarar bulunmaktadır.

Şekil 4: Rusya Vergi Yüğü Endeksi



Kaynak: Heritage Foundation, 2020. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

“Heritage Foundation” tarafından yayınlanan rapora göre, 2000-2001 yılında Rusya’da vergi yükü endeksi 75 olmuştur. 2002-2005 yıllarında bu endeks 92 seviyesine ulaşmıştır. Vergi yükü endeksinin yükselmesi piyasa ekonomisine geçişini tamamlayan Rusya’nın, plan ve programladığı reformlarla vergi sistemini güçlendirdiğini yansıtmaktadır. 2006 yılından itibaren vergi yükü endeksinde düşüşler yaşanmaya başlamıştır. Bu yıllarda vergi yükü endeksini olumsuz yönde etkileyen unsurun petrol sektörü olduğunu düşünmekteyiz. 2005 yılından itibaren

petrol fiyatlarının yükselmesi ülkenin gelirlerini artırmış, ancak vergi sistemini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu olumsuz etki devlet bütçesine petrol gelirlerinin transfer edilmesiyle, vergi gelirlerinin öneminin azalması ve vergi sistemine gereken özenin gösterilmemesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle 2007 yılının başında 74 dolar olan petrol fiyatının, yıl sonuna kadar 165 dolara kadar yükselmesi (Macrotrends, 2020a), bu yılda vergi yükü endeksinin 11 basamak gerileyerek, 80 seviyesine inmesine neden olmuştur.

Petrol fiyatlarının sert düştüğü ve ekonomik krizlerin yaşandığı 2008 ve 2009 yıllarında vergi yükü endeksi etkilenmeyerek 79 seviyesinde kalmıştır. 2010 yılından itibaren ekonomik krizin olumsuz etkilerinin azalması ekonominin ve vergi sisteminin gelişmesine katkı sağlamıştır. Bu gelişmeler vergi yükü endeksinin 2013 yılına kadar 87 seviyesine çıkmasına neden olmuştur.

2014 yılından itibaren petrol fiyatlarının terkar düşmesi bu yıllarda kamu harcamalarının finansmanını zorlaştırmıştır. Azalan gelirlerin ve bütçe açığının telafi edilmesi için vergi gelirlerinin artırılması tedbirlerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu tedbirler, ekonomik daralmanın hüküm sürdüğü dönemlerde vergi mükülleflerini daha da zor duruma düşürmüştür. Bu sebepten, vergi yükü endeksinin 2016 yılına kadar 82 seviyesine düştüğünü görmekteyiz. 2017 yılında sabit kalan vergi yükü endeksi, 2018 yılında ekonominin ve petrol fiyatlarının iyileşmesi sonucunda tekrar yükselişe geçmiştir.

Araştırma sonucunda, Rusya ekonomisinin petrol ve doğal gaz sektörüne bağlı olması dolayısıyla, bu ürünlerin fiyatındaki sert dalgalanmaların vergi yükü endeksini önemli derecede etkilediğini tespit etmekteyiz. Fiyatların yükseldiği dönemlerde artan toplam hasılanın vergi gelirlerinin de artmasına sebep olurken, fiyatların düşmesi sonucunda vergi gelirleri toplam hasıladan daha fazla zarar görmektedir. Bu nedenle vergi sisteminin dengesi bozulmakta ve gelirlerin önceden tahmin edilmesi zorlaşmaktadır. Sonuç olarak, Rusya ekonomisinde petrol, doğal gaz ve diğer doğal zenginlikler bazı dönemlerde vergi sisteminin güçlenmesine, bazı dönemlerde ise ciddi sorunların yaşanmasına neden olmaktadır.

B. Belarus Ekonomisinde Vergi Yüğü

Belarus, bağımsızlık elde ettikten sonra, ekonomik gelişme ve kalkınmayı hedef almış ve bu süreçte vergi politikalarında gerekli düzenlemeler yapmıştır. Belarus'un bugünkü ekonomik gelişmişlik ve bireysel refah seviyesine baktığımızda bu politikaların pozitif etkilerini görmekteyiz.

Ülkenin konum itibarıyla hem Avrupa hem de Asya kıtasında yerleşmesi, ticaretin gelişmesi için coğrafi avantaj sağlamaktadır. Bu avantajı ülke ekonomisinin lehine kullanmayı planlayan Belarus hükümeti, vergi kanunlarını hem Avrupa Birliği, hem de Sovyetlerden ayrılmış diğer ülkelerin vergi sistemleriyle uyumlu şekilde düzenlemiştir (Aksoy, 2017: 179). Bu sayede Belarus'un günümüzde bir tarafta Avrupa Birliği, diğer taraftan Sovyetlerden ayrılmış geçiş ekonomileri ve hatta Çine kadar uzanan karşılıklı ticaret ilişkileri bulunmaktadır (National Agency of Investmenand Privatization, 2019: 48).

Belarus ekonomisinde ticaretin geliştirilmesine yönelik çalışmalar bağımsızlığın ilk yıllarından başlamıştır. Daha 1995 yılında Belarus, Kazakistan ve Rusya arasında ekonomik rekabet eşitliğinin sağlanması ve malların serbest değişimini amaçlayan Gümrük Birliği (GB) anlaşması imzalanmıştır. Bu üç ülke arasındaki yakın ticari ilişkiler, kanunların uyumlaştırılması ve ekonomik yapıların yeniden oluşturulması yönündeki çalışmalar sayesinde, 2000 yılında Avrasya Ekonomik Birliği (AEB) olarak isimlendirilen yeni bir topluluk kurulmuştur (Yılmaz, 2017: 66-67).

Ülkenin ticaret potansiyelinin verimli kullanılması, çift taraflı yatırım anlaşmaları ve vergi mevzuatında yabancı yatırımları teşvik edecek kanunlarının yürürlüğe konulması, Belarus ekonomisinin büyüme elde etmesine destek olmuştur (Levonevsky, 2011).

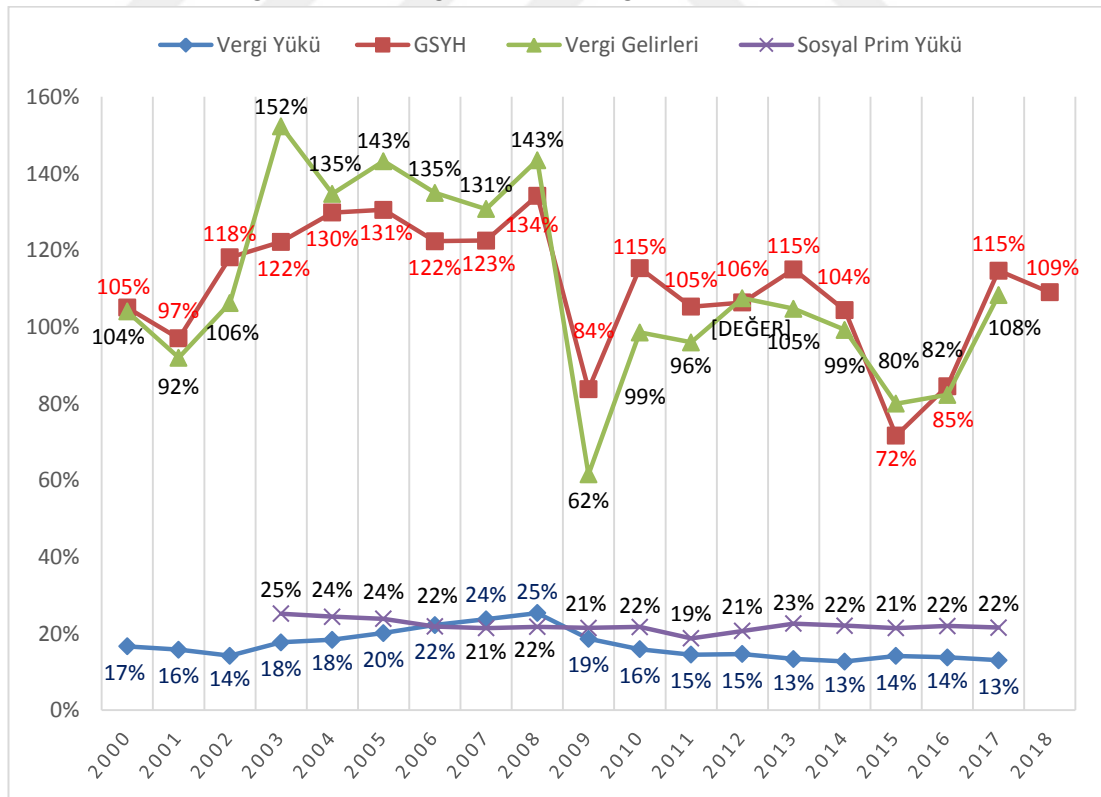
Belarus ekonomisinde bağımsızlık sonrası yapılan reformlar ülkenin büyüme ve kalkınmasında önemli rol oynamıştır. Bağımsızlığın ilk yıllarında ekonomik daralma gerçekleşmiş olsa bile, bu daralmanın şiddeti diğer ülkelere göre düşük seviyede olmuş ve kısa dönemde ekonomik krizden çıkarak büyüme ve kalkınma sağlanmıştır. Belarus ekonomisinin gelişmesinde tarım sektörünün büyük katkısı bulunmaktadır. Günümüzde Belarus tarım araçlarının en büyük üreticisi ve

ihracatçılarıdır. Belarus'un bağımsızlık sonrası doğal kaynak rezervleri olmadan sağlamış olduğu gelişme, bu ekonomiyi Azerbaycan için de örnek alınabilecek konuma getirmektedir. Bu nedenle Belarus ekonomisinde vergi yükü oranları, bu oranlardaki dalgalanmaların ve dalgalanma sebeplerinin detaylıca incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

1. Belarus Ekonomisinde Vergi Yükü Dalgalanmaları ve Sebepleri

Şekil 5'de Belarus ekonomisinin 2000-2018 yılları vergi yükü oranı yer almaktadır. Aynı zamanda toplam vergi yükündeki dalgalanmaların sebeplerini araştırmak amacıyla, ülkenin GSYİH'sı ve toplam vergi gelirlerinin bir önceki yıla oranına yer verilmiştir. Bu yöntemle toplam hasıla ve vergi gelirlerindeki dalgalanmaların ve bu dalgalanmalara sebep olan ekonomik faktörlerin vergi yükü üzerindeki etkilerini incelemek mümkündür.

Şekil 5: Belarus Vergi Yükü ve Vergi Yükünün Dalgalanma Nedenleri



Kaynak: World Bank Data, 2019b.; World Bank Data (2020f.); Our World in Data (2018b).
kaynaklarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 5’de Belarus ekonomisinde 2000 yılında vergi yükünün %17 oranında olduğunu ve buna paralel olarak GSYİH ve vergi gelirlerinde sırasıyla %5 ve %4 oranında büyümenin gerçekleşmiş olduğunu görmekteyiz. 2001 yılında vergi yükü %16 oranına düşmektedir. Bu düşüşün sebebi GSYİH’daki %3’lük daralmaya karşılık, vergi gelirlerinin %8 oranında küçülmesidir. Bu yılda ekonomik küçülmenin sebebi, yerel para biriminin %48 gibi büyük oranda değer kaybetmesidir (The National Bank of the Republic of Belarus, 2020). Nitekim, Dünya Bankası’nın verilerine göre yerel para birimi açısından 2001 yılında toplam hasıla %88, vergi gelirleri ise %78 oranında büyümüştür. Anlaşılmaktadır ki, vergi yükünün düşme sebebi aslında toplam hasılanın vergi gelirlerinden daha yüksek oranda büyümesidir. Ekonomik açıdan bu gelişme olumlu karaktere sahip olsa bile, devalüasyon bu gelişmeye engel olmuştur.

Vergi yükündeki küçülme 2002 yılında devam etmiş ve oranı %14 seviyesine çekmiştir. Bu yıldaki küçülmenin sebebi ise GSYİH’da %18’lik büyümeye karşılık, vergi gelirlerinin %6 büyüme göstermesidir. Bu yılda yine ekonomik büyümenin hızını etkileyen faktör %15 oranındaki devalüasyon olmuştur (The National Bank of the Republic of Belarus, 2020). Yerel para birimi bazında toplam hasıla %52, vergi gelirleri ise %37 büyümüştür. Ekonomik açıdan değerlendirdiğimizde 2001 yılında vergi yükündeki düşüş vergi gelirlerindeki küçülmeden, 2002 yılındaki düşüş ise GSYİH’daki büyümeden kaynaklanmaktadır. Ancak, devalüasyonu dikkate almazsak her iki yılda vergi yükünün küçülme sebebi toplam hasıladaki büyümeden kaynaklanmaktadır.

2003-2008 yıllarını Belarus ekonomisi için büyüme dönemi olarak tanımlamak mümkündür. Vergi yükü 2003-2004 yıllarında %18’e, 2005 yılında %20’ye, 2006 yılında %22’ye, 2007 yılında %24’e ve 2008 yılında %25’e yükselmiştir. Vergi yükünün yıllar itibariyle bu şekilde yükselme sebebinin GSYİH’ya nazaran vergi gelirlerinin daha yüksek oranda büyümesinden kaynaklandığı Şekil 5’te çok açık görülmektedir.

İlk olarak ülkenin GSYİH’sı bu yıllarda hızla yükselmiştir. 2002 yılından 2008 yılına kadar geçen 6 yıllık süre zarfında GSYİH %416 oranında büyüme göstermiştir. Aynı dönemde vergi gelirleri ise %644 oranında büyümüştür. Bu yıllarda ülkenin piyasa ekonomisine uyum sağlaması ile üretimini artırmasının ve

2001-2002 yıllarındaki devalüasyonların Belarus ürünlerinin yabancı piyasalarda rekabet gücünü artırmasının ekonomik büyümeye önemli katkılar sağladığını söylemek mümkündür.

Bu dönemde ülkenin vergi sisteminin gelişim sürecinde olduğunu ve ekonomik alanda kaydedilen gelişmelerin vergi sistemine de yansıdığını söyleyebiliriz. Teorik olarak ekonomik büyüme dönemlerinde kurumların vergilendirilebilir gelirleri arttığından kurumlar vergisi, bireylerin gelirleri arttığından ve gelirlerine yüksek vergi tarifesini uygulandığından gelir vergisi, bireylerin tüketimleri arttığından KDV ve benzeri vergilerin hasılası artmaktadır. Vergi yükündeki yükselmelere bu vergi türlerinden hangisinin sebep olduğuna sosyal prim yükündeki dalgalanmalar sayesinde ulaşmak mümkündür.

2003-2008 yıllarında Belarus ekonomisinde sosyal prim yükünün yıllar itibariyle düştüğünü görmekteyiz. 2003 yılında %25 oranındaki sosyal prim yükü, 2004-2005 yıllarında %24'e, 2006 yılında %22'ye, 2007 yılında %21'e inmiştir. 2008 yılında ise bir basamak yükselerek %22 oranına çıkmıştır. Açıktır ki, sosyal prim yükünün düşmesi sosyal ödemelerin toplam hasıladan yıllar itibariyle daha düşük oranda büyümesinden kaynaklanmaktadır. Ekonomik büyüme dönemlerinde vergi yükündeki yükselmeler ve sosyal prim yükündeki düşüşlerin sebebi ne olabilir sorusuna aşağıda kısaca cevap arayalım.

Sosyal prim ödemelerinin GSYH'dan daha düşük seviyede büyümesi sosyal prim oranlarındaki indirimlerden ve artan işsizlikten kaynaklanabilmektedir. Ancak bu yıllarda işsizlik seviyesi düşmüş, sosyal prim oranında ise herhangi bir dalgalanma yaşanmamıştır (Trading Economics, 2020e), (Trading Economics, 2020h). Bu durumda sosyal prim yükünün düşme sebebi, birey gelirlerinin ekonomik büyüme hızından daha düşük seviyede artması olabilmektedir. Eğer birey gelirlerinde yükselme ekonomik büyümeden daha yavaş gerçekleşmişse, KDV ve gelir vergisinin de ekonomik büyümeden daha yavaş yükselmesi ihtimali büyüktür. Bu durumda vergi yükünün yükselmesi kurum kazançlarının artmasından kaynaklanabilmektedir.

Sonuç olarak 2003-2008 yıllarında kurum faaliyetlerinin artması sayesinde ekonomik büyüme sağlanmıştır. Aynı zamanda yıllar itibariyle düşük enflasyon oranı ve ücret ödemelerinin yavaş büyümesi üretime sokulan girdi maliyetlerinin yükselmesine engel olmuştur (Trading Economics, 2020f). Bu sebepten bir taraftan

kurumların artan karı kurumlar vergisi hasılasını artırarak vergi yükünü yükseltirken, birey gelirlerinin nisbeten yavaş büyümesi sosyal prim yükünü düşürmüştür.

2009 yılında vergi yükünün %19 oranına sert düşüş yaptığını görmekteyiz. Ekonomik krizin etkilerinin gözlemlendiği bu dönemde, ekonominin toplam hasılasında %16, vergi gelirlerinde ise %38 küçülme gerçekleşmiştir. Aynı zamanda, sosyal ödemelerin toplam hasıladan daha fazla küçülmesi nedeni ile, sosyal prim yükü %21 oranına düşmüştür. Sonuç olarak 2009 yılında vergi yükündeki düşüş ekonomik olumsuzluklardan kaynaklanmaktadır. Daha önce büyüme dönemlerinde de gözlemlendiği gibi, bu dalgalanmalar, ekonomik büyüme ve küçülmelere vergi gelirlerinin daha hassas tepkiler verdiğini ispatlamaktadır.

Ekonomik kriz döneminden başlayarak vergi yükündeki düşüşlerin 2014 yılına kadar devam ettiğini görmekteyiz. Şöyle ki, 2010 yılında %16 oranına düşen vergi yükü, 2011-2012 yıllarında %15, 2013-2014 yıllarında ise %13 oranına gerilemiştir. 2010-2014 yıllarında ülke ekonomisinin krizin etkilerinden kurtularak, tekrar büyüme elde ettiğini görmekteyiz. Ancak, bu durum vergi gelirleri açısından geçerli olmamaktadır. 2009 yılında %38 küçülmenin gerçekleştiği vergi gelirlerinde 2010 yılında %1, 2011 yılında %4 oranında küçülmeler devam etmiştir. 2012 ve 2013 yıllarında sırasıyla %7 ve %5 büyümenin sağlanmış olması, vergi sisteminin ekonomik kriz döneminden daha geç çıktığından haber vermektedir. Ekonomik kriz sonrasında vergi yükünün düşmesi, ülkenin yerel para biriminin değer kaybetmesi ile yakından ilişkilidir. Dünya Bankası'nın verilerine göre 2010 yılında %6 oranında değer kaybeden Belarus para birimi, 2011 ve 2012 yıllarında ard-arda %40, 2013 yılında %6, 2014 yılında ise %13 devalüasyona uğramıştır. Bu devalüasyonlar bir taraftan üretim ve ihracat potansiyelini artırdığından, nominal olarak yerel para birimi bazında ekonomik büyümeye destek olmaktadır. Ancak, diğer taraftan ithale dayalı üretim maliyetleri de arttığından, karlar ve dolayısıyla kurumlar vergisi aynı oranda büyüyememektedir. Aynı zamanda bireylerin ücret gelirleri ve tüketimleri ekonomik büyümeden daha düşük oranda arttığından, KDV ve gelir vergisi hasılasında aynı oranda büyüme yaşanmamaktadır. Bu sebepten, yerel para birimi açısından değerlendirdiğimizde bu yıllarda yüksek oranda ekonomik büyüme sağlanmış, ancak vergi gelirlerindeki büyüme daha düşük oranda takip etmiştir. Dolar

bazında baktığımızda ise devalüasyon nedeniyle düşük seviyede büyüme gerçekleşmiş, vergi gelirlerinde ise bazı yıllarda küçülme kaydedilmiştir.

Bu yıllarda sosyal prim yükü ise vergi yükünden farklı cereyan etmiştir. 2010 yılında %22 oranındaki sosyal prim yükü, 2011 yılında %19 oranına inmiştir. Bu yükün inmesine sebep, sosyal ödemelerin %9 oranında küçülmesidir. Açıktır ki, sosyal prim ödemelerindeki küçülmenin nedeni yine devalüasyondur. Ücret gelirlerinin devalüasyon oranında yükselmediğinden, sosyal prim yükünde düşüş yaşanmıştır. 2012 ve 2013 yıllarında ise bu oran sırasıyla %21 ve %23'e yükselmiştir. 2012 yılında %40 devalüasyona rağmen sosyal prim yükünün yükselmesi yerel para birimi açısından sosyal prim ödemelerinin %96 büyümesinden kaynaklanmaktadır. Vergi oranını artırmadan devalüasyon döneminde böyle bir büyüme sağlanması Belarus'un ekonomik başarısının bir göstergesidir. Bu büyümenin kaynağı bireylerin ücret gelirlerindeki artış olduğundan gerçekleştirilmiş reformların başarılı olduğu kanaatine varmaktayız. 2013 yılında devalüasyon şiddetinin azalması ile yerel para bazında sosyal prim ödemelerinin %34 büyüterek ekonomik büyümeyi üstelemesi sonucu, sosyal prim yükünün %23 oranına yükseldiğini gözlemlemekteyiz. 2014 yılında %13 oranına çıkmış devalüasyonun reel büyüme oranlarını toplam hasıla için %4'e, sosyal prim hasılası için ise %2'e çekmesi sonucunda, sosyal prim yükü %22 oranına gerilemiştir.

2015 ve 2016 yıllarında Belarus ekonomisinde vergi yükü %14 oranına yükselmiştir. Bu yıllarda ülkenin GSYİH'sı sırasıyla %28 ve %15, vergi gelirleri ise %20 ve %18 oranında küçülmüştür. Sosyal prim ödemelerinin toplam hasıladaki dalgalanmalara paralel gelişmesi sonucu ise, sosyal prim yükü nisbeten sabit kalmıştır.

Ekonomik ve vergi gelirlerindeki küçülmenin yine Belarus yerel para biriminin 2015 yılında %56, 2016 yılında ise %25 değer kaybetmesinden kaynaklandığını savunmak mümkündür (The National Bank of the Republic of Belarus, 2020). Dolayısıyla bu yılların Belarus ekonomisi için kriz dönemi olduğunu söyleyebiliriz. Bu yıllarda bir çok ülke ekonomisinde küçülmeler gerçekleşmiş ve para birimleri değer kaybetmiştir. Ancak, bu krizin temel kaynağı petrol fiyatlarının düşmesi olduğundan, krizin etkileri yüksek hacimde petrol ve doğal gaz ihraç eden ülkelerde görülmektedir. Nitekim, 2018 yılının verilerini değerlendirirsek Belarus'un

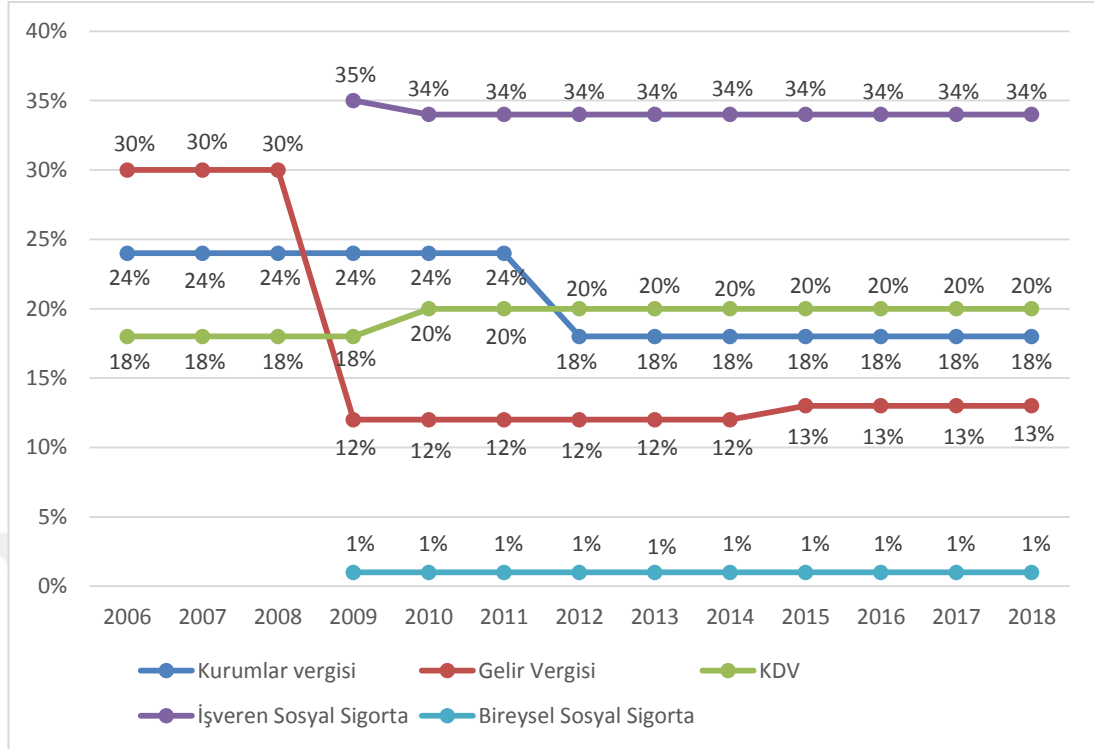
petrol ihracatı GSYİH'sının %1.36'sını, doğal gaz ihracatı ise %0.53'ü gibi küçük bir kısmını oluşturmaktadır (World's Top Exports, 2020a), (World's Top Exports, 2020b) ve (World Bank Data, 2020f). Malumdur ki, petrol ve doğal gaz sektörü ekonomide çok küçük paya sahip olduğundan, petrol fiyatlarının düşmesi ekonominin yüksek oranda küçülmesine neden olmamaktadır. Ancak, Belarus'a komşu ülkelerin bir çoğunun petrol fiyatlarının düşmesinden dolayı ekonomik zarara uğradığını ve bu sorunun Belarus ile ticaret ilişkilerine yansısıyla, ithal bir ekonomik sorun olabileceğini göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Dünya Bankası'nın verilerine göre 2013-2016 yıllarında Belarus'un ihracat hacminin sert düşüşü bu duruma isbat olarak gösterilebilir (World Bank Data, 2020g).

Belarus ekonomisinin vergi yükü üzerine yaptığımız incelemeye göre, ekonominin büyüme dönemlerinde kurumların karı ve bireylerin geliri arttığından vergi gelirleri büyümektedir. Bu durumda vergi yükü oranının yükselmesi, aslından kar marjı ve refah seviyesinin bir göstergesidir. Diğer taraftan, ekonominin küçülme dönemlerinde vergi yükü oranının düşmesi vergi sisteminin ekonomik değişikliklere karşı elastik ve hassas dizayn edilmesinden haber vermektedir. Tabiki, vergi sisteminin bu şekilde dizayn edilmesinin temelinde vergi oranları durmaktadır. Bu sebepten, Belarus ekonomisinin vergi yükü analizlerinde vergi oranlarının da incelenmesi gerekmektedir.

2. Belarus Vergi Oranlarının Vergi Yüküne Etkisi

Bir ülkede bireysel ve toplumsal vergi yükünü etkileyen en önemli faktörlerden biri vergi oranlarıdır. Vergi oranlarının çok yüksek veya çok düşük seviyede uygulanmasının olumsuzlukları beraberinde getirdiği bilinmektedir. Belarus ekonomisini incelediğimizde vergi yükünün yüksek, sosyal prim yükünün ise aşırı yüksek seviyede olduğunu görmekteyiz. Elbette vergi yükü seviyesinin yüksek olmasına sebep olan başlıca etken vergi oranlarıdır. Bu nedenle şekil 6 yardımı ile Belarus ekonomisinde uygulanan vergi oranlarını değerlendirmek, bu oranların vergi yüküne ve vergi sistemine etkilerini araştırmakta yarar görülmektedir.

Şekil 6: Belarus Vergi Oranları



Kaynak: Trading Economics, 2019a.; Trading Economics, 2019b.; Trading Economics, 2020g.; Trading Economics, 2020h. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Kurumlar vergisi: Belarus vergi sisteminde kurumlar vergisi 2011 yılına kadar %24 oranında uygulanmıştır. 2012 yılında bu oran %18'e indirilmiştir. Açıkça ki, vergi oranında indirimin yapılması ile yatırım ve üretimi teşvik ederek ekonomik büyümenin sağlanması amaçlanmaktadır. Günümüze kadar uygulanmakta olan bu oranın seviyesinin düşük olması, amaçlanan ekonomik büyüme ve kalkınma hedeflerine hizmet etmektedir.

Gelir vergisi: Belarus vergi sisteminde gelir vergisi 2008 yılına kadar %30 gibi yüksek bir oranda tahsil edilmiştir. 2009 yılında ise bu oran %12'ye sert bir şekilde düşürülmüştür. Kuşkusuz, böyle bir vergi indirimine ihtiyacın duyulması ekonomik krizden kaynaklanmaktadır. Özellikle kriz dönemlerinde artan enflasyon birey gelirlerini nominal olarak yükselttiğinden, bu bireylerin gelirleri üzerindeki reel vergi yükü artmaktadır. Bu yükün hafifletilmesi amacıyla gelir vergisi oranında indirim yapılmasının bireysel refah açısından olumlu bir adım olduğunu söyleyebiliriz.

Harcama vergisi. Belarus’da KDV 2009 yılına kadar %18 oranında uygulanmaktaydı. 2010 yılında bu oran %20’ye yükseltilmiştir. Açık ki, 2009 yılında gelir vergisi oranındaki indirim vergi gelirlerinin küçülmesine sebep olmaktadır. 2010 yılında KDV oranının yükseltilmesi hem vergi gelirlerinin artmasına, hem de tüketimin kısılmasına hizmet etmektedir. Bu yolla bir taraftan azalan vergi hasılasının telafi edilmesine, diğer taraftan tüketimin kısılmasıyla yatırımlar için sermaye birikiminin artmasına kaynak oluşturulmaktadır.

Sosyal sigorta: Belarus’da 2009 yılında toplam sosyal sigorta kesintisi % 36 oranında uygulanmıştır. 2010 yılından itibaren bu oran %35’e düşürülmüştür. Bu oranın yüksek olması, devlet tarafından yapılan sosyal hizmetlerin boyutunun artması için finansman kaynağı oluşturmaktadır.

Sosyal sigorta kesintilerinin dolaylı yollarla tekrar toplumun farklı kesimlerine aktarılması, bu vergilerin toplumsal yük oluşturmadığı düşüncesini yaygınlaştırmıştır. Bu sebepten, toplam vergi yükü hesaplamalarında sosyal sigorta kesintileri dikkate alınmamaktadır. Ancak, bu kesintilerin ekonomi üzerinde yük oluşturmadığını savunmak da doğru kabul edilmemektedir.

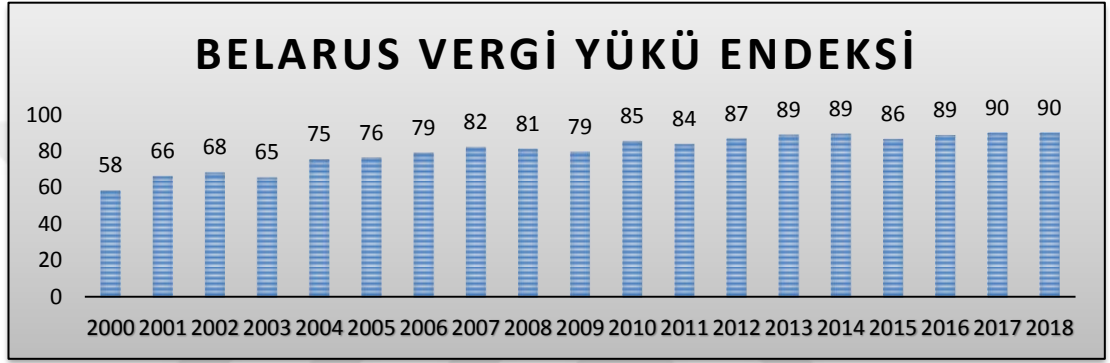
Sosyal sigorta vergisinin sadece %1’i bireylerden tahsil edilmektedir. Vergi oranının bireylerden tahsil edilen kısmı çok düşük olsa bile, sonuç itibarıyla bu verginin tamamı vergi takozu kavramına girmektedir. Bu verginin yüksek oranda tahsil edilmesi işverenlerin personel maliyetlerini artırdığından, firmaların iş gücü talebinin azalmasına ve daha az çalışanın istihdam ettirilmesine sebep olmaktadır. Bu durumda üretim maliyetlerinin artmasına sebep olan yüksek vergi oranları, bir taraftan kurumların vergi yükünün yükselmesine, diğer taraftan ekonomik büyümenin zarar görmesi ile vergi yükü açısından başka bir soruna neden olmaktadır.

Vergi takozunun yüksek olmasına rağmen günümüzde Belarus ekonomisinde işsizlik oranı düşük seviyelerdedir. Ancak, ekonomik sorunların gözlemlendiği 2015 ve 2016 yıllarında işsizlik oranının hızlı bir şekilde yükseldiğini görmekteyiz (Trading Economics, 2020i). Bu yıllarda işverenlerin istihdam maliyetlerinin ve işsizlik oranının düşürülmesi amacıyla bu verginin oranında indirim yapılabilirdi. Bu indirim aynı zamanda ekonomik büyümeyi destekleyeceğinden toplumsal vergi yükünün azalmasına katkı sağlayabilmektedir.

3. Belarus Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Sebepleri

Belarus ekonomisinde vergi yüğü ve vergi oranlarındaki dalgalanmaları incelediğimize göre, bu gelişmelerin vergi sisteminde adalet, güvenilirlik ve gelişimin bir göstergesi olan vergi yüğü endeksine etkilerini şekil 6 yardımı ile analiz edebiliriz.

Şekil 7: Belarus Vergi Yüğü Endeksi



Kaynak: Heritage Foundation, 2020. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

“Heritage Foundation” tarafından yayınlanan rapora göre, 2000 yılında Belarus ekonomisinde vergi yüğü endeksi 58 olmuştur. Bu endeks, 2001 ve 2002 yıllarında artarak 68’e ulaşmıştır. 2003 yılında ise bu endeks 3 basamak gerileyerek 65’e inmiştir. Aynı yılda şekil 5’de GSYİH’nın %22, vergi gelirlerinin ise %52 büyüdüğünü incelemiştik. Bu dalgalanmaların toplam vergi yükünü %4 oranında yükseltmesinin, vergi yüğü endeksinde de olumsuz gelişmelere sebep olduğunu görmekteyiz.

2004-2007 yıllarında vergi yüğü endeksinin yükseldiğini görmekteyiz. Daha önce bu yıllarda vergi yükünün hızla yükselmiş olduğunu ve bu yükselmelerin sebebinin ekonomik büyümeden kaynaklandığını incelemiştik. Vergi yükünün artmasının ekonomik olumsuzluklardan kaynaklanmaması, aksine, bu yıllarda ekonominin ve vergi sisteminin güçlenmesi, vergi yüğü endeksinin yükselmesine sebep olmuştur.

2009 yılında ekonomik krizin de etkileriyle vergi yüğü endeksi 2 basamak gerilemiştir. 2010 yılında 6 basamak ilerleyen vergi yüğü endeksi, 2011 yılında bir

basamak geri gitmiştir. 2011-2018 yıllarında (2015 hariç) vergi yükü endeksinin arttığını görmekteyiz. 2015 yılında ülkenin toplam hasılasında ve vergi gelirlerindeki küçülmelerin vergi yükü endeksini de etkilediği görülmektedir.

Sonuç olarak, Belarus ekonomisinin kriz veya küçülme dönemlerinde vergi yükünün olumsuz yönde hareket ettiğini gözlemlemekteyiz. Ekonomik büyümenin kaydedildiği yıllarda ise, vergi sisteminin doğru dizayn edilmiş yapısı ve tutarlı vergi politikaları ile vergi yükünde iyileşme yaşanmaktadır.

C. Ukrayna Ekonomisinde Vergi Yükü

Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından 1991 yılında kurulan Ukrayna Cumhuriyeti, yüzölçümüne göre birlikten ayrılan diğer ülkeler arasında Rusya ve Kazakistan'dan sonra üçüncü sırada yer almaktadır (İZTO, 2019b: 2). Ukrayna tarım için verimli topraklara, kömür, demir cevheri, doğal gaz, petrol ve bir çok doğal zenginliklere sahiptir. Aynı zamanda Sovyetler Birliği'nden Ukrayna'ya ağır sanayi altyapısı miras kalmıştır. Ancak, büyük potansiyelinin olmasına rağmen, bağımsızlık sonrasında piyasa ekonomisine geçiş sürecini diğer ülkelere göre daha zor geçirmiş, ekonomik reformları hızla gerçekleştirememiştir (DEİK, 2012b: 3).

Ukrayna ekonomisinde toplam hasılanın büyük bir bölümünü sanayi üretimi teşkil etmektedir. Ancak, bu sektör bir takım zorluklarla karşı karşıya kalmakta ve gelişimi planlanan seviyeye ulaşamamaktadır. Sanayi altyapısının büyük bir kısmını Sovyetler'den kalmış eski teknolojiler oluşturmakta ve dolayısıyla ithal ürünlerle rekabet edememektedir. Sorunun giderilmesi amacıyla bir çok işletme özelleştirilmiş, ancak özelleştirme sonrasında yeni yatırımlar yerine, mevcut kapasite ile devam edilmesi benimsenmiştir (TUSİB, 2018: 20).

Topraklarının tarıma elverişli olması, bir çok gıda ürünlerinin üretim ve ihracatında diğer eski Sovyet ülkelerini üstelemesine katkı sağlamıştır. Fakat, gübre ve diğer tarımsal girdilerin temininde karşılaştığı sorunlar, üretimin istenilen seviyeye ulaşmasına engel olmuştur (OKA, 2011: 4).

Ukrayna'nın zengin petrol ve doğal gaz kaynaklarına sahip olmasına rağmen, kendi kaynaklarından petrol tüketiminin sadece %20'sini, doğal gaz tüketiminin ise %30'unu sağlayabilmektedir. Enerji ihtiyacının geri kalanını ise Rusya ve

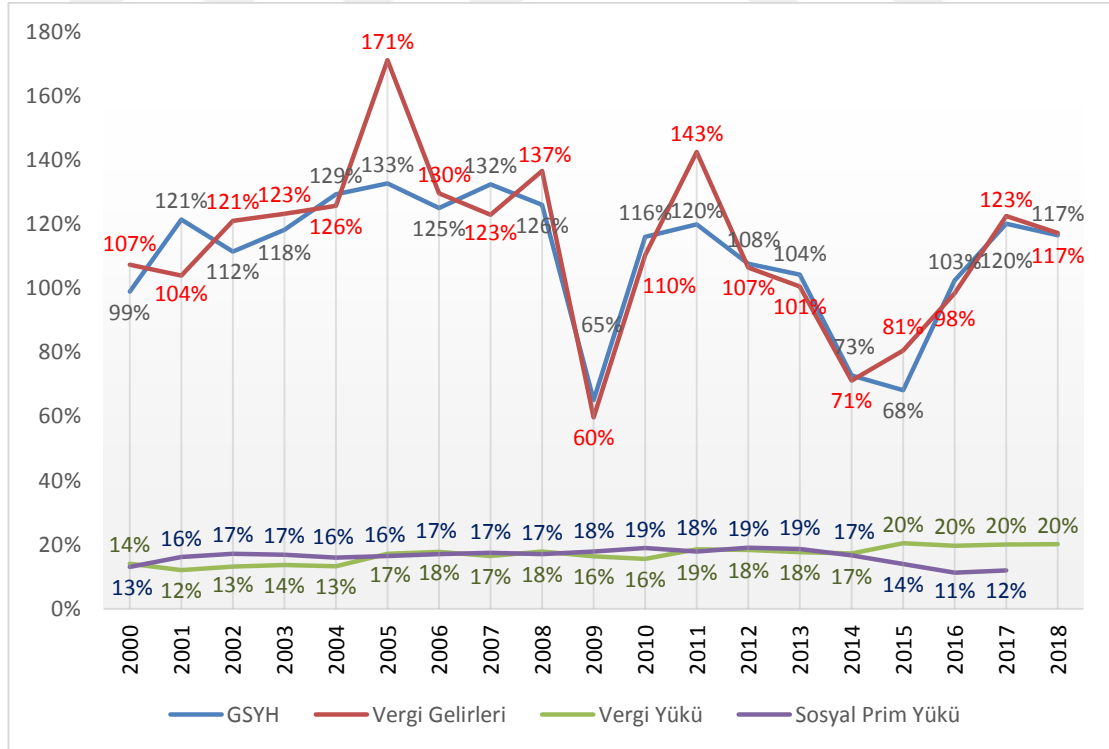
Türkmenistan'dan ithal etmektedir (TUSİB, 2018: 25). Diğer taraftan, Rusya doğal gazı Avrupa Birliği ülkelerine esas olarak Ukrayna topraklarından transfer etmektedir. Uzun yıllar iki ülke arasında doğal gaz sorunları yaşanmış ve bu durumdan Avrupa Birliği ülkeleri de etkilenmiştir (Parlar ve Kurşun, 2017: 23).

Ülke ekonomisi uzun yıllar iç ve dış siyasetin istikrarsızlığından olumsuz yönde etkilenmiştir. Diğer taraftan ise, hükümet tarafından yatırımları çekme, vergi gelirlerini artırma, özelleştirme gibi bir çok reformlar gerçekleştirmiştir.

1. Ukrayna Ekonomisinde Vergi Yükü Dalgalanmaları ve Sebepleri

Ukrayna ekonomisinde bağımsızlık yıllarından 2000 yılına kadar daralma gerçekleşmiştir. 2000 yılından itibaren büyüme trendi yakalayan Ukrayna, piyasa ekonomisine uyum sağlamayı başarmıştır. Ekonomik büyümeye paralel olarak vergi gelirlerindeki dalgalanmaların toplam vergi yüküne etkisini şekil 8 yardımıyla incelemeye çalışacağız.

Şekil 8: Ukrayna Vergi Yükü ve Vergi Yükünün Dalgalanma Nedenleri



Kaynak: World Bank Data, 2019c.; World Bank Data, 2020h.; Our World in Data, 2018c. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur

Şekil 8’de 2000 yılında Ukrayna ekonomisinde toplam vergi yükünün %14, sosyal prim yükünün ise %13 oranında olduğunu görmekteyiz. Bu yıl GSYİH’da %1 küçülme, vergi gelirlerinde ise %7 büyüme gerçekleşmiştir. Aynı yılda yerel paranın %32 değer kaybetmesi reel büyümenin önünde engel oluşturmuştur. Nominal olarak yerel para birimi açısından baktığımızda ise GSYİH %30, vergi gelirleri ise %41 büyüme göstermiştir. Şekil 8’de 2009 yılına kadar büyüme oranlarına baktığımızda bu devalüasyonun üretim ve ihracatın artmasında ve dolayısıyla ekonomik büyümenin sağlanmasında tetikleyici unsur olduğu anlaşılmaktadır.

2001 yılında toplam hasılanın %21 büyümesine karşılık, vergi gelirlerinin sadece %4 oranında büyüme sağlanması, vergi yükünü %12’ye düşürmüştür. Ancak, sosyal ödemelerin %50 büyümesi, sosyal prim yükünün %16’ya yükselmesi ile sonuçlanmıştır. Sosyal ödemelerin artma sebebini kaynak yetersizliğinden dolayı bulmak mümkün olmamıştır. Ancak, sosyal ödemelerdeki bu şekilde bir yükselmenin işverenler ve çalışanlar üzerinde aşırı yük artışına sebep olduğunu söyleyebiliriz. Aynı zamanda sosyal ödemelerin arttırılması politikası Ukrayna’nın geçiş sürecinde batılı ülkeleri örnek aldığı bir ispatıdır. Sosyal ödemeler 2005 yılına kadar vergi gelirlerini üstelemiş ve bu yolla sosyal devlet, sosyal harcama anlayışı benimsenerek AB ülkelerine ayak uydurma çabası söz konusu olmuştur.

2002-2004 yıllarında vergi gelirlerinde ve toplam hasılda bir birine yakın oranlarda büyüme gerçekleşmiştir. Sosyal ödemelerin de büyüme oranlarına ayak uydurmuş olması, bu yılları istikrarlı büyüme dönemleri olarak tanımlamamıza imkan sağlamaktadır. Bu yıllarda GSYİH sırasıyla %12, %18 ve %29 oranlarında kademeli artan büyüme trendi yakalamıştır. Vergi gelirlerinin de büyüme dönemlerinde aynı şekilde %21, %23 ve %26 büyümesi vergi yükünün %13-%14 oranlarında seyretmesi ile sonuçlanmıştır. Aynı zamanda sosyal ödemelerin ekonomik büyümeye uyum sağlaması sonucunda, sosyal prim yükünün %16-%17 oranlarında dalgalandığını görmekteyiz.

2005 yılında ekonomik büyüme oranı %33’e yükselmiştir. Ancak, vergi gelirlerindeki %71 oranında büyüme, vergi yükünün %17’ye yükselmesine neden olmuştur. Daha önce incelediğimiz doğal gaz ve petrol ihraç eden ülkelerde aynı şekilde yük artışının yaşandığını incelemiştik. Bu ülkelerde vergi yükündeki artışın sebebi, petrol fiyatlarının yükselmesinden kaynaklanmaktaydı. Ukrayna doğal gaz ve

petrol ihtiyaç etmemektedir. Ancak toplam ihracatında en büyük paya sahip olan demir cevheri ve yarı mamul demir fiyatlarının 2005-2008 döneminde ani yükselmesi vergi yükü açısından aynı etkiye neden olmuştur (OEC, 2019f.; İndex Mundi, 2020).

2006-2008 yıllarında Ukrayna ekonomisinin büyüme trendi devam etmiştir. Bu yıllarda GSYİH'da sırasıyla %25, %32 ve %26 büyüme gerçekleşmiştir. Aynı yıllarda vergi gelirlerinde ise %30, %23 ve %37 büyüme kaydedilmiştir. Ekonomik büyümeye paralel olarak vergi gelirlerinin artması, bu yıllarda vergi yükünün %17-%18 oranlarında cereyan etmesi ile sonuçlanmıştır. Sosyal prim yükü ise %17 oranında sabit kalmıştır. Bu oranın sabit kalması sosyal prim ödemelerinin ve dolayısıyla ücret gelirlerinin ekonomik büyümeye paralel geliştiğinden haber vermektedir. Sonuç olarak, 2000-2008 yılları Ukrayna ekonomisine baktığımızda vergi gelirlerinin ve toplam hasılanın istikrarlı büyüdüğünü, büyüme oranlarının bir birine nisbeten farklı gelişmesi sonucunda ise vergi yükünde dalgalanmaların gerçekleştiğini görmekteyiz.

2009 yılı diğer ülkelerde olduğu gibi, Ukrayna ekonomisi için de sıkıntılı geçmiştir. Bu yılda ülkenin toplam hasılası %35, vergi gelirleri ise %40 küçülmüştür. Aynı zamanda sosyal ödemelerde %33 küçülme gerçekleşmiştir. Bu dalgalanmalar nedeniyle vergi yükü %16'ya düşmüş, sosyal prim yükü ise %18'e yükselmiştir. Açıktır ki, bu yılda küresel kriz nedeniyle ekonomik daralma gerçekleşmiştir. Aynı zamanda Ukrayna ile Rusya arasında çıkan doğal gaz sorunları, ekonomik krizin etkilerini daha da derinleştirmiştir. Doğal gaz krizi iki ülkenin fiyat konusunda bir türlü anlaşamaması sonucu ortaya çıkmıştır. Rusya doğal gaz fiyatına zam yaparak Ukrayna'dan 1000 metreküp için 250 dolar istemiş, Ukrayna ise bu fiyatı kabul etmeyerek 210 dolar civarında anlaşmaya çalışmıştır. Ukrayna'nın fiyatı kabul etmemesi üzerine Rusya doğal gazı Avrupa Birliği'ne 500 dolardan sattığını ve bir önceki yıldan kalan borcunu hatırlatarak fiyatı 418 dolara yükseltmiştir. Anlaşmanın sağlanamaması sonucu, Rusya Ukrayna'ya giden doğal gazı durdurmuş ve neticede Avrupa Birliği'ne giden doğal gaz kesintiye uğramıştır (Parlar ve Kurşun, 2017: 23-24). Ekonomik krizin ve doğal gaz krizinin sonucunda Ukrayna ekonomisinde oluşmuş sorunlar vergi yüküne de yansımıştır. Bu yılda vergi yükünün düşmesi, ekonomik kriz dönemlerinde vergi gelirlerinin krizden daha fazla etkilendiğini göstermektedir.

Krizlerin etkilerinin azalması sonucu 2010 ve 2011 yıllarında GSYİH’da %16 ve %20, vergi gelirlerinde ise %10 ve %43 oranında büyüme gerçekleşmiştir. 2010 yılındaki büyüme oranlarının birbirine yakın olması vergi yükünün dalgalanmasını engellemiştir. 2011 yılında ise vergi gelirlerinin yüksek oranda artması sonucu vergi yükü %19’a çıkmıştır. Takip eden 2012 ve 2013 yıllarındaki minimal büyüme oranları neticesinde vergi yükü nisbeten sabit seyretmiştir. 2011-2013 yıllarına baktığımızda sosyal prim ödemeleri dahil vergi yükünün %37 oranında olduğu görmekteyiz. Bu oranlar ekonomik krizden yeni çıkmış bir ülke için olumsuz etkiler doğurmaktadır. Bu dalgalanmaların tezin ilerleyen kısımlarında inceleyeceğimiz vergi oranları ile doğrudan ilişkisi bulunmaktadır.

2014 yılından itibaren ise, Ukrayna yine ekonomik sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Bir taraftan petrol fiyatları ve ihracat hacmindeki düşüşler nedeniyle çevre ekonomilerde oluşmuş krizden olumsuz etkilenirken, diğer taraftan Rusya ile daha şiddetli doğal gaz sorunları yaşamaya başlamıştır. İki taraflı anlaşmazlıklardan doğan krizde Rusya askeri, siyasi ve ekonomik üstünlüğünü kullanarak uzun yıllardır planladığı politikaları devreye sokmaya başlamıştır. 2014 yılının mart ayında Rusya’nın politikaları hedefine ulaşmış ve Kırım Kiev yönetiminden çıkarak Rusya’ya bağlanmıştır (Özel, 2015: 78). Kırım sorununun yanısıra Ukrayna ekonomisi bir çok açıdan ağır darbelere maruz kalmıştır. Ukrayna mal ve hizmet ihracatının büyük bir kısmını Rusya ile gerçekleştirmekte idi. Kriz döneminde Rusya’nın kendi ekonomisine zarar vermeyecek tüm ticaret ilişkilerini durdurması, Ukrayna’nın ihracat hacminde gerilemeye neden olmuştur (Apak ve Kozan, 2015: 353). Bu durumdan ülkenin para birimi de zarar görmüş, 2014 yılında %50, 2015 yılında %84 , 2016 yılında ise %17 devalüasyona maruz kalmıştır (National Bank Of Ukraine, 2020).

2014 yılında Ukrayna ekonomisinde yaşanmış olumsuzluklar toplam hasılanın %27, vergi gelirlerinin ise %29 küçülmesine sebep olmuştur. Krizden vergi gelirlerinin daha fazla etkilenmesi dolayısıyla vergi yükünü %17 oranına düşmüştür. Ukrayna ekonomisinde devam eden krizin etkileriyle toplam hasılda 2015 yılında %32 küçülme, 2016 yılında ise sadece %3 büyüme gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri ise sırasıyla %19 ve %2 oranında küçülmüştür. Bu yıllarda vergi yükü %20 oranında sabit kalmıştır. 2017 yılında itibaren Ukrayna krizden çıkmayı başarmış ve 2017

yılında %20, 2018 yılında ise %17 ekonomik büyüme sağlamıştır. Aynı şekilde vergi gelirlerinde gerçekleşmiş %23 ve %17 oranındaki büyüme vergi yükünün yine %20 oranında sabitlenmesine neden olmuştur. Krizin etkilerinin gözlemlendiği 2014-2016 yıllarında sosyal prim ödemelerinin de olumsuz etkilenmesi sonucunda sosyal prim yükü %12 oranına kadar düşmüştür.

2. Ukrayna Vergi Oranlarının Vergi Yüküne Etkisi

Ukrayna vergi yükünün ve sosyal prim yükünün yüksek seviyede olmasının vergi oranları ile direkt ilişkisi bulunmaktadır. Bu sebepten Ukrayna’da uygulanan vergi oranlarının seviyesi ve oranlarda gerçekleştirilmiş değişikliklerin vergi yüküne etkilerinin incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 1: Ukrayna Vergi Oranları

Yıllar	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	KDV	Sosyal Güvenlik (Kurum)	Sosyal Güvenlik (Birey)
2006	25%	13%	20%	49.6%	
2007	25%	15%	20%	49.6%	
2008	25%	15%	20%	49.7%	
2009	25%	15%	20%	49.7%	
2010	25%	15%	20%	49.7%	
2011	25%	17%	20%	49.7%	3.60%
2012	21%	17%	20%	49.7%	3.60%
2013	19%	17%	20%	49.7%	3.60%
2014	18%	17%	20%	49.7%	3.60%
2015	18%	20%	20%	49.7%	3.60%
2016	18%	18%	20%	22%	
2017	18%	18%	20%	22%	
2018	18%	18%	20%	22%	

Kaynak: Trading Economics, 2020j.; Trading Economics, 2020k.; Trading Economics, 2020m.; Trading Economics, 2020n. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Ukrayna’da kurumlar vergisi 2011 yılına kadar %25 oranında tahsil edilmekteydi. Bu oran yatırımları engelleyecek, kurumların faaliyetini zorlaştıracak ve dolayısıyla ekonomik büyümeye zarar verecek seviyededir.

2010 yılının aralık ayında yasalaşan ekonomik reformda 2010-2014 yıllarında KDV ve kurumlar vergisi oranlarının kademeli olarak indirilmesi planlanmıştır. Aynı zamanda kurumlar vergisi kanununda düzenlemeler yapılarak, bu verginin mükellefi olan küçük işletmelerin kapsamı oldukça genişletilmiştir. Vergi sisteminde yapılan yeni düzenlemeler Kiev’de büyük sokak protestolarına neden olmuştur (Özdal ve Demydova, 2011: 14).

Ekonomik reformla kurumlar vergisi oranlarının 2012 yılında %21’e, 2013 yılında %19’a, 2014 yılında ise %18’e düşürüldüğünü görmekteyiz. Ancak, KDV oranlarında planlandığı gibi bir indirimle gidilmediğini gözlemlemekteyiz. Vergi oranlarının düşürülmesine rağmen şekil 8’de incelediğimiz 2011-2014 yıllarında vergi yükünün artmasının sebebi, küçük işletmelerin vergi mükellefiyetindeki düzenlemelerle ilişkilidir. Açıktır ki, vergi oranlarının düşürülmesi ile yabancı yatırımları ülkeye çekmek, azalan vergi gelirlerinin telafi edilmesi için ise, mükellef tabanının genişletilmesi amaçlanmıştır. Vergi oranlarının düşürülmesi ekonomik büyümeye katkı sağlayarak vergi yükünün düşürülmesinde etkili bir hamledir. Vergi tabanının genişletilmesi ise küçük işletmeler için yük olarak algılsa bile, Ukrayna gibi rüşvetin büyük hacimde olduğu ülkelerde bu işletmelerin devlet himayesine girmesi anlamına gelmektedir. Bu sebepten uzun dönemde vergi sisteminin güçlenmesine katkı sağlamaktadır.

Tablo 1’de gelir vergisi oranlarının yıllar itibarıyla arttığını gözlemlemekteyiz. 2006 yılında %13 oranında tahsil edilen gelir vergisi, 2007-2010 yıllarında %15 oranına yükseltilmiştir. Aynı zamanda sosyal güvenlik primi oranı %49.6 oranında tahsil edilmiş, 2008 yılında ise %49.7’ye yükseltilmiştir. Bu yıllarda gelir vergisi oranı yüksek olmasa bile, sosyal prim kesintisi oranı oldukça yüksektir. Bu oran, kurumların istihdam harcamalarının neredeyse yarısını sosyal güvenlik kurumlarına aktarması anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle, kurumun çalışan için hesapladığı ücretin yarısından azı bu çalışanın eline geçmektedir. Bu durum kurumlar ve ücretliler için aşırı yük anlamına gelmektedir.

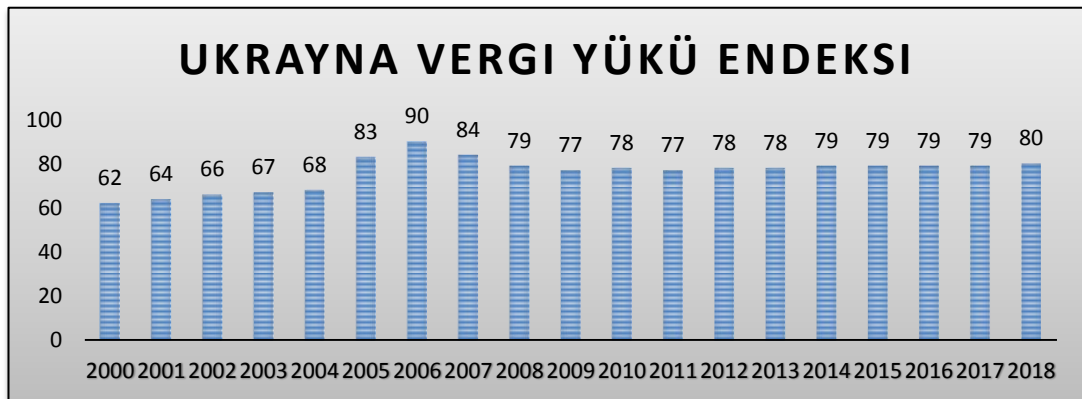
2011-2015 yıllarında gelir vergisi ve sosyal güvenlik primi oranlarının yine yükseltildiğini görmekteyiz. 2011 yılında %17 oranına çıkarılan gelir vergisi, 2015 yılında %20'ye yükseltilmiştir. Kurumların ödediği sosyal güvenlik vergisi oranında bir değişiklik yapılmasa bile, bireylerin ücret gelirlerine %3.6 oranında sosyal prim kesintisi eklenmiştir. Bu durum kurumların ve bireylerin vergi yükünün artması ile sonuçlanmıştır.

2016 yılında vergi oranlarının düşürülerek, vergi yükünün ülke ekonomisinde oluşturduğu olumsuz etkilerin minimuma indirilmesine çalışılmıştır. Gelir vergisi oranı %18'e, kurumların sosyal güvenlik vergisi %20'ye indirilerek, bireylerin ödediği sosyal güvenlik vergisi uygulamadan kaldırılmıştır. Bu reform birey gelirleri ve ülkenin toplam hasılasının artmasına destek olacak niteliktedir. Ancak, Ukrayna'nın vergi oranlarında indirimde gidilmesi konusunda geç kaldığı da bir gerçektir.

3. Ukrayna Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Sebepleri

Ukrayna ekonomisinde vergi yükü ve vergi oranlarındaki dalgalanmaları incelediğimize göre, bu gelişmelerin vergi sisteminde adalet, güvenilirlik ve gelişimin bir göstergesi olan vergi yükü endeksine etkilerini şekil 9 yardımı ile analiz edebiliriz.

Şekil 9: Ukrayna Vergi Yüğü Endeksi



Kaynak: Heritage Foundation, 2020. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

2000 yılında Ukrayna vergi yükü endeksinin 62 seviyesinde olması, bu yıllarda vergi sisteminin tam olarak gelişemediğini göstermektedir. Yıllar itibarıyla piyasa ekonomisine uyum sağlanması sayesinde bu endeks 2006 yılında yükselerek 90 seviyesine ulaşmıştır. Özellikle 2005 ve 2006 yıllarında bu endekste yükselmeler hız kazanmıştır. Aynı dönemde vergi yükünün yükseldiğini ve bu yükselmelerin canlanan ekonomide gelirlerin artmasından kaynaklandığına değinmiştik. Aynı şekilde yükselen kar marjı, gelir seviyesi ve refah düzeyi gibi olumlu gelişmeler vergi sisteminin gelişmesine katkı sağlamıştır.

2007 yılından itibaren Ukrayna vergi yükü endeksi gerilemeye başlamıştır. 2009 yılına kadar bu endeksin 77 seviyesine inmesi, vergi sisteminde yapılan reformların gelişimde etkili olmadığının bir yansımasıdır. 2009-2013 yıllarında yine kaydadeğer bir gelişme yaşanmadığı, vergi yükü endeksinin 77-78 seviyesinde dalgalandığı görülmektedir. 2014 yılında sadece bir basamak yükselerek 79 seviyesine çıkan vergi yükü endeksi 4 yıl boyunca sabit kalmış, 2018 yılında yine sadece bir basamak tırmanmıştır. Vergi yükü endeksinde yükselmelerin hızla gerçekleşmemesinin sebebi ülkenin karmaşık vergi sistemine sahip olmasıdır. Elbette bu karmaşıklık vergi gelirlerine olan ihtiyacın bir yansımasıdır. Ekonomik reformlar çerçevesinde bir taraftan kurumlar vergisi oranının indirilmesi gelişimi desteklemekte ise, diğer taraftan gelir vergisi oranının artırılması vergi sisteminin gelişmesinin önünde engel oluşturmaktadır. Dolayısıyla kamu harcamalarının finansmanı için vergi gelirlerine olan ihtiyaç nedeniyle vergi oranlarının düşürülerek, vergi sisteminin basitleştirilmesi zorlaşmaktadır.

Ukrayna'nın bağımsızlık sonrası ekonomisini istediği noktaya kadar geliştirememesi yatırım eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Ülkede üretim ve ihracatın artırılmasına yönelik tutarlı politikalar ekonomik büyüme ve kalkınma için tedavi niteliğindedir. Bu gelişimin sağlanması için ise sermaye birikimi ve yabancı yatırımlara ihtiyaç duyulmaktadır. İlk olarak yabancı yatırımları ülkeye çekmek için vergi oranlarında düzenleme yapılması gerekmektedir. Sadece kurumlar vergisi oranında indirimle gidilmesi mobil üretim faktörlerini çekebilmek için yeterli değildir. Yabancı yatırımcıların kararlarını etkileyen tüm vergilerde (sosyal sigorta primleri, gelir vergisi, KDV, gümrük vergileri vd.) indirimle gidilmesi gerekmektedir. Bu yolla Ukrayna kısa sürede Avrupa Birliği ile komşuluk avantajını hem yatırımların, hem de

ihracatın lehine kullanarak gelişim sağlayabilecektir. Ancak, yapılacak tutarlı reformlarla bir kaç yıl içinde Ukrayna vergi sisteminin geliştirilmesi mümkündür.

D. Moldova Ekonomisinde Vergi Yüğü

Moldova toprakları İkinci Dünya Savaşı'na kadar Romanya'nın bir parçası olmuştur. Savaş bitiminde Sovyetler birliğine katılmış, birliğin dağılmasıyla 1991 yılında bağımsızlığını ilan etmiştir (DEİK, 2011: 2).

Moldova, Avrupa Birliğinin'nin sınırında Romanya ile Ukrayna arasında yerleşmektedir. Moldova, uzun yıllar bir taraftan Avrupa Birliği'ne ayak uydurma çabası içinde olmuş, diğer taraftan Rusya ile yakın siyasi ilişkilerini sürdürmeye çalışmıştır. Ancak, kişi başına GSYİH ve gelir seviyesinin düşük olması, Moldova'yı Avrupa'nın en fakir ülkesi konumuna düşürmektedir.

Ülkenin yumuşak iklimi ve verimli topraklara sahip olması nedeni ile, toplam hasılanın büyük bir kısmını tarım sektörü oluşturmaktadır (İZTO, 2019a: 3). Ağır sanayi üretimi ise ülkede yok denecek kadar düşüğü seviyededir. Sanayi üretimi genel itibariyle şarap, hazır giyim, tarım ve tarım gereksinimleri üzerine yoğunlaşmıştır (DEİK, 2012a: 5). Bu sebepten, ihracatta esas olarak tekstil, gıda ürünleri ve alkollü içecekler ağırlık teşkil etmektedir (ITC, 2014: 13). Yurt dışında çalışan Moldova vatandaşlarının ekonomiye kattıkları döviz ülkenin önemli gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır (DEİK ve Türkiye-Moldova İş Konseyi, 2018: 3). Ülke içindeki düşük gelir seviyesi nedeniyle başta Ukrayna ve Rusya olmak üzere yurtdışına çalışmak için giden bireylerin ailelerine gönderdikleri nakit para ve ülkelere yaptıkları yatırımlar Moldova ekonomisinin büyümesine ve döviz ihtiyacının karşılanmasına katkı sağlamaktadır.

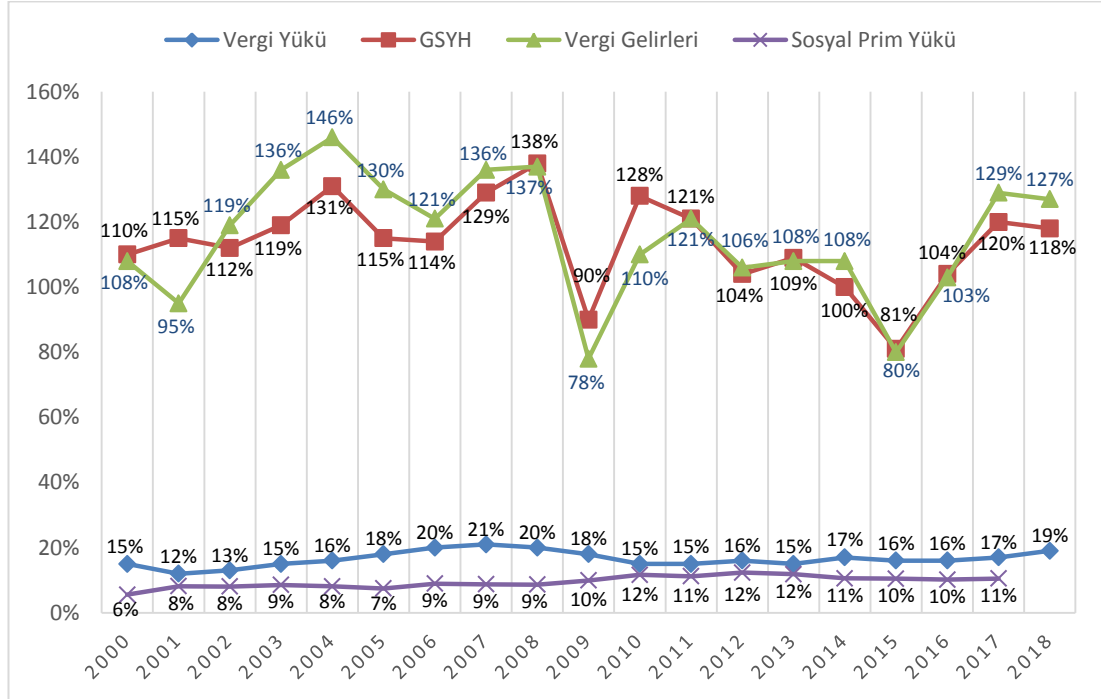
Moldova az miktarda doğal kaynak rezervlerine sahip bir ülkedir. Bu sebepten, doğal gaz ihtiyacının %99.9'unu, petrol ve petrol ürünleri ihtiyacının ise %99.5'ini ithal etmektedir (GLG, 2020). 2018 yılının verilerine göre doğal gaz ithalinin tamamını Rusya'dan, petrol ve petrol ürünleri ithalinin ise %74.5'ini Romanya'dan, %15'ini Rusya'dan, %3.4'ünü Belarus'dan, %2.6'sını Bulgarya'dan, %4.5'ini ise 26 farklı ülkeden temin etmektedir (OEC, 2019f).

Bir taraftan enerji tüketiminde dışa bağımlılığın ithalat hacmini artırması, diğer taraftan düşük üretim seviyesi nedeniyle ihracat hacminin yeterli düzeye ulaşamaması sonucunda, kuruluş yıllarından itibaren ülke ekonomisinde dış ticaret açığı sorunu çözülememiştir (Trend Economy, 2020.; United States Census Bureau, 2020).

1. Moldova Ekonomisinde Vergi Yükü Dalgalanmaları ve Sebepleri

Bağımsızlık sonrası Moldova ekonomisi sosyalist sistemin ülkesine kattığı faydadan mahrum kalmış ve diğer Sovyetler Birliği'nden ayrılan ülkelerde olduğu gibi ekonomik kriz hüküm sürmüştür. Şöyle ki, 1999 yılında Moldova ekonomisi 1990 yılındaki hasılasının sadece %33'ünü üretebilmiştir. Aynı zamanda vergi gelirlerinde de daralma gerçekleşmiştir. 2000 yılından itibaren piyasa ekonomisine uyum sağlanması ile istikrarlı ekonomik büyüme elde edilmiştir. Bu yıldan itibaren Moldova ekonomisinde vergi yükü oranı ve bu orandaki dalgalanmaları Şekil 10 yardımı ile incelemeye çalışacağız.

Şekil 10: Moldova Vergi Yükü ve Vergi Yükünün Dalgalanma Nedenleri



Kaynak: World Bank Data, 2019d.; World Bank Data, 2020i.; Our World in Data 2018d.

kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur

2000 yılında piyasa ekonomisine uyum sağlamayı başaran Moldova ekonomisinde %10, vergi gelirlerinde ise %8 büyüme elde edilmiştir. Bu yılda vergi yükü %15, sosyal prim yükü ise %6 oranında olmuştur. 2001 yılına gelindiğinde ise toplam hasılanın %15 büyümesine rağmen vergi gelirlerinin %5 küçülmesi vergi yükünü %12 oranına çekmiştir. Ancak, sosyal ödemelerin toplam hasıladan daha fazla büyümesi sosyal prim yükünü %8'e çıkarmıştır. Anlaşılmaktadır ki, bu yılda batılı sistemin örnek alınmasıyla sosyal ödemelerin arttırılması amaçlanmıştır.

2002 yılından 2008 yılına kadar Moldova ekonomisinde gerçekleştirilmiş reformlar sayesinde istikrarlı büyüme elde edilmiştir. Elbette Moldova ekonomisinin aşırı dışa bağımlılığı global ölçekte kaydedilen büyümeden kendi ekonomisinin de yararlanmasını sağlamaktadır. Ancak, büyüme dönemleri olarak kabul ettiğimiz 2002-2008 yıllarında vergi gelirlerinin toplam hasıladan daha fazla büyümesi nedeniyle 2001 yılında %12 oranında olan vergi yükünün 2007 yılına kadar yükselerek %21 oranına ulaştığını görmekteyiz. Sosyal ödemelerin ekonomik büyümeye nisbeten paralel hareket etmesi ile sosyal prim yükü bu yıllarda %7-%9 oranlarında dalgalanmıştır. Vergi yükünün bu yıllarda yükselmesi ekonomik büyümeden ve gelirlerin artmasından kaynaklandığından, bu dalgalanmaları bireyler, kamu harcamaları ve vergi sistemi için olumlu gelişme olarak kabul edebiliriz.

2009 yılında global ekonomik krizden Moldova ekonomisi de kendi nasibini almıştır. Bu yılda ülkenin toplam hasılası %10, vergi gelirleri ise %22 küçülmüştür. Krizden vergi gelirlerinin daha fazla etkilenmesi dolayısıyla toplam vergi yükü %18 oranına düşmüştür. Sosyal prim yükünün ise %10 oranına yükselmesi bu krizden ücret gelirlerinin çok daha az etkilenmesi anlamına gelmektedir. Diğer ekonomilerde ağır hasarlar oluşturan büyük bir krizin, Moldova ekonomisine etkilerinin nisbeten düşük olduğunu savunmak mümkündür. Bunun en önemli nedeni petrol ve doğal gaz fiyatlarındaki düşüşün, enerji tüketiminde dışa bağımlı olan Moldova'nın lehine cereyan etmesidir. Bu etki dış ticaret dengesinde açık bir şekilde görülmektedir. Şöyle ki, 2009 yılında bir önceki yıla göre ithal %34 azalırken, ihracat sadece %27 gerilemiştir. Böylece, 2008 yılında 3.37 milyar dolar olan dış ticaret açığı, 2009 yılında 2.06 milyar dolara inmiştir (OEC, 2019g). Sonuç olarak, bu krizden Moldova ekonomisi çok az etkilenmiş ve kısa sürede çıkmayı başarmıştır.

2010 yılından itibaren krizin olumsuz etkilerinin azalmasıyla tekrar ekonomik büyüme elde edilmiştir. Bu yılda toplam hasılda %28, vergi gelirlerinde ise %10 büyüme sağlanmıştır. Toplam hasılanın daha fazla büyümesi nedeniyle ise vergi yükü %15 oranına düşmüştür. Sosyal prim yükünün %12 oranına yükselmesi ise bu yılda bireylerin ücret artışlarından kaynaklanmaktadır. Ekonomik büyüme ve ücret gelirlerindeki artış 2010 yılının ocak ayında İMF'nin Moldova'ya 574 milyon dolar değerinde kredi anlaşmasını onaylamasından kaynaklanmaktadır. Bu kredi, ülke ekonomisinde mali ve dış sürdürülebilirliğin geliştirilmesi, finansal istikrarın korunması, büyümenin artırılması ve yoksulluğun azaltılmasını kapsayan ekonomik reformun desteklenmesi amacı ile verilmiştir (IMF, 2010: 83).

Kredinin amaçlarında biri olan ekonomik büyümenin sağlanması programının başarılı olduğu görülmektedir. Aynı zamanda 2009 yılında %26.3 oranındaki yoksulluk seviyesinin 2011 yılında %17.5'e düşmesi, yoksulluğun azaltılması amacının da başarılı olduğunu göstermektedir (World Bank Data, 2016). Yoksulluğun azalması birey gelirlerini artırmış, sosyal ödemelerin hacmini büyütmüş ve dolayısıyla sosyal prim yükünün yükselmesi ile sonuçlanmıştır.

2011 yılında toplam hasılda ve vergi gelirlerinde %21 oranında gerçekleşmiş büyüme nedeniyle vergi yükü sabit kalmıştır. Sosyal ödemelerdeki büyüme oranının ise nispeten azalması sosyal prim yükünü %11'e düşürmüştür. 2012 ve 2013 yıllarındaki büyüme oranı ise %10'u geçmediğinden bu yılların ekonomik açıdan durgun geçtiğini söyleyebiliriz.

2014 yılında ise GSYİH sabit kalmış, vergi gelirleri ise %8 oranında büyümüştür. Bu nedenle vergi yükü %17 oranına yükselmiştir. Sosyal ödemelerde gerçekleşen daralma nedeni ile sosyal prim yükü %11 oranına inmiştir. 2014 yılında Moldova ile Avrupa Birliği arasında derin ve kapsamlı serbest ticaret anlaşması imzalanmıştır (Morari, 2016: 417). Anlaşma gereğince Moldova ürünlerinin Avrupa pazarına gümrüksüz çıkışının sağlanması sayesinde artan dış talebin toplam hasılayı yükseltmesi beklenmektedir. Artan ticaret potansiyelinin toplam hasılaya yansımamasının sebebi, aynı yılda Rusya ile olan ticaret ilişkilerinin kötüye gitmesinden kaynaklanmaktadır. 2013 yılında Moldova toplam ihracatının %26'sını Rusya'ya yapmakta idi (OEC, 2019f). Özellikle, Moldova'da üretilen şarabın %30'unu Rusya almakta idi. Eylül 2013'te Rusya, Moldova'nın alkollü içeceklerinin

ithalatını yasakladığını açıkladı. 2014 yılında ise sırasıyla işlenmiş domuz eti, meyve, konserve sebzeleri ve et ithaline benzer ambargo uyguladı. Ayrıca, Rusya 1 Eylül 2014 itibarıyla Moldova'dan ithal edilen 19 ürüne tek taraflı olarak ithal vergisi uygulamaya başlamıştır (Calus, 2014: 2). Böylece, Moldova bir taraftan Avrupa pazarına açılırken, diğer taraftan Rusya ile olan ticaret ilişkilerinin bozulması ekonomik büyümeye engel olmuştur.

2015 yılında Moldova'nın toplam hasılası %19, vergi gelirleri ise %20 küçülmüştür. Küçülme oranları arasındaki az farktan dolayı vergi yükü %16 'ya düşmüştür. Küçülme sebebinin 2015 yılının başında Moldova para biriminin %25 değer kaybetmesinden kaynaklandığını söyleyebiliriz (National Bank Of Moldova, 2020). Nitekim, nominal olarak yerel para birimi bazında toplam hasıla %9, vergi gelirleri ise %8 büyümüştür. Moldova para biriminin değer kaybetme sebebi ise aynı yılda Rusya ve Ukrayna'daki ekonomik sorunlardan kaynaklanmaktadır. Aynı şekilde iki ülkenin de para biriminin değer kaybetmesi yakın ekonomik, sosyal ve siyasi ilişkileri bulunan Moldova 'nın da para birimini etkilemiştir.

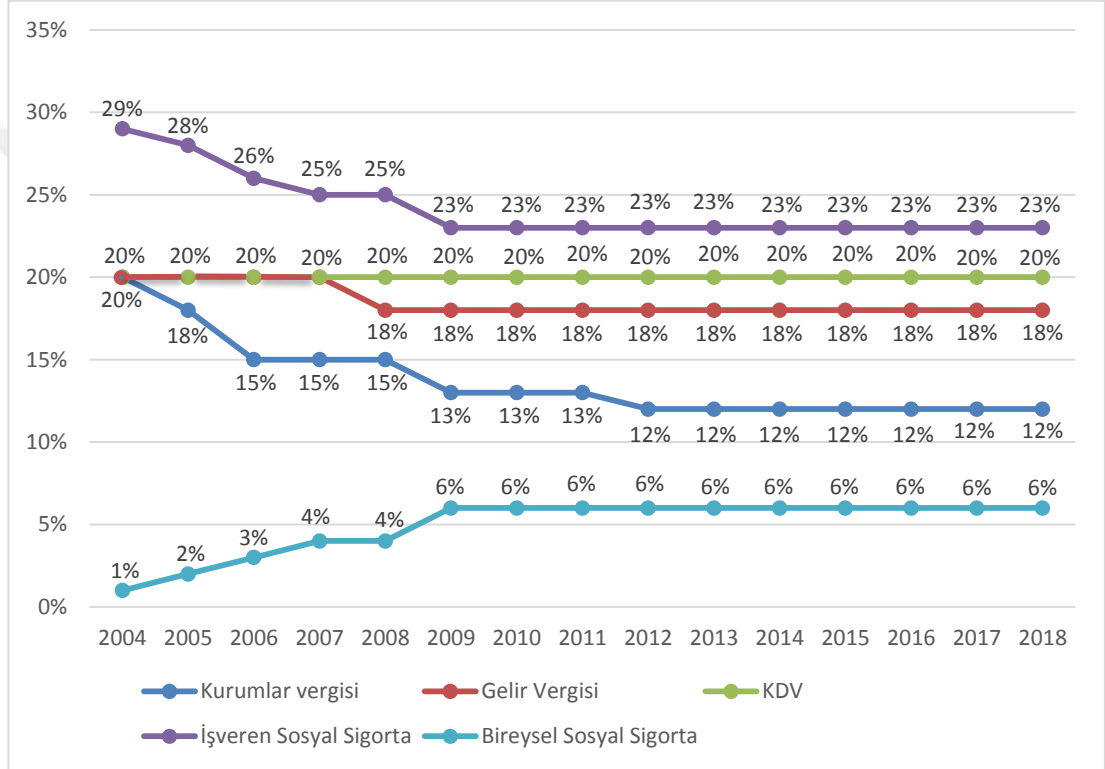
2016 yılında düşük seviyedeki büyüme oranlarının bir birine yakın olması nedeniyle vergi yükü sabit kalmıştır. 2017 ve 2018 yıllarında ise ekonomik büyüme hızı yükselerek sırasıyla %20 ve %18 oranlarına çıkmıştır. Vergi gelirlerindeki büyüme ise %29 ve %27 oranlarına yükselerek ekonomik büyümeyi desteklemiştir. Bu nedenle vergi yükü 2017 yılında %17, 2018 yılında ise %19 oranına yükselmiştir.

Moldova ekonomisinde vergi yükü üzerine yaptığımız analizlerden ekonomik büyüme dönemlerinde vergi gelirlerinin daha fazla artarak vergi yükünü yükselttiği görülmektedir. Daralma dönemlerinde ise vergi gelirleri daha fazla gerilemekte ve bu sebepten vergi yükü oranı düşmektedir. Moldova ekonomik açıdan dışa bağımlı ülke olduğundan global krizlerden daha fazla etkilenmektedir. Benzer şekilde Moldova ile yakın ticari ilişkileri bulunan ülkelerde gerçekleşen ekonomik krizler Moldova'nın ihracatını engelleyerek dış ticaret açığının büyümesi, ekonomik küçülme, refah kaybı, vergi yükünün olumsuz etkilenmesi gibi sorunlara neden olmaktadır. Bu ekonomik sorunların çözülmesi ve önleyici tedbirlerin alınması için otomatik stabilizatör özelliği sağlayacak esnek vergi sisteminin kurulması gerekmektedir.

2. Moldova Vergi Oranlarının Vergi Yüküne Etkisi

Açıktır ki, vergi yükü ve sosyal prim yükündeki dalgalanmaların başlıca sebeplerinden biri de vergi oranlarıdır. Bu sebepten, Moldova vergi sisteminde uygulanan vergi oranlarının vergi yüküne etkisini şekil 11 yardımıyla incelemekte yarar bulunmaktadır.

Şekil 11: Moldova Vergi Oranları



Kaynak: Trading Economics, 2019c.; Trading Economics, 2019d.; Trading Economics, 2020ö.; Trading Economics, 2019e. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur

Moldova’da 2004 yılında kurumlar vergisi %20 oranında tahsil edilmiştir. Bu oran 2005 yılında %18, 2006 yılında ise %15 oranına düşürülmüştür. Vergi oranlarının düşürülmesine rağmen, bu yıllarda vergi yükünün tam tersi arttığını incelemiştik. Teorik olarak vergi oranlarındaki indirimlerin vergi gelirlerini arttırdığı savunulmasa bile, bu büyüme yatırım, üretim ve sonuç olarak toplam hasılanın büyümesinden kaynaklanmaktadır. Nitekim, vergi oranlarının indirilmesiyle vergi gelirleri toplam hasıladan daha fazla büyüyemez. Bu sebepten, vergi yükünün

artmasının iki sebebi olabilmektedir. Birinci sebep, büyüme dönemlerinde firmaların artan karları nedeniyle vergiye tabi gelirlerinin artmasıdır. Diğer sebep ise, vergi oranlarındaki indirimlere paralel olarak vergi tabanının genişletilmesi politikalarıdır. Bu politikaların vergi gelirlerinden vazgeçmeden ülkeye sermaye akışını sağlamakta başarılı olduğunu söyleyebiliriz.

2009 yılında kurumlar vergisi oranı %13'e, 2012 yılında ise %12'ye düşürülmüştür. 2009 yılında ekonomik krizin etkileri baskın olduğundan vergi oranındaki indirimin etkisini gözlemlemek mümkün olmamaktadır. 2012 yılında ise ekonomi durgunluk dönemini yaşadığından vergi oranındaki indirimin vergi yükü üzerinde gözlemlenebilir etkisi görülmemektedir. Kurumlar vergisinin %12 gibi düşük bir oranda tahsil edilmesi ekonomik büyüme ve gelişme için tutarlı bir adım olmuştur. Bu oran yabancı yatırımları çekmekte başarı sağlamak ve kurumların faaliyetine destek olmaktadır.

Gelir vergisi 2004 yılında %20 oranında tahsil edilmiştir. 2008 yılından itibaren, bu oran %18'e indirilmiştir. Ancak, gelir seviyesinin düşük, yoksulluk seviyesinin yüksek olduğu Moldova ekonomisinde bu oran yine yüksek düzeydedir. Bu oranda indirim yapmak bir taraftan kamu harcamalarının finansmanını zorlaştırmaktadır. Diğer taraftan ise yüksek gelir vergisi oranı ücretliler üzerinde aşırı yükü sebep olmakta ve kayıt dışı istihdama yönlendirmektedir. Bu sebepten, harcamaların kısılması veya başka bir finansman aracının devreye sokularak gelir vergisi oranının indirilmesi yoluyla, bireyler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi gerekmektedir.

KDV vergisi inceleme yaptığımız dönemlerde sabit %20 oranında uygulanmıştır. Bu oranın yükseltilmesi genel fiyat düzeyini artıracığından, ülkede yoksulluk seviyesi yükselecektir. Oranın indirilmesi ise vergi gelirlerini önemli derecede etkileyecektir. Bu sebeptendir ki, KDV oranlarında yapılacak herhangi bir değişimin ekonomiye zarar vermemesi için bu oran sabit tutulmuştur.

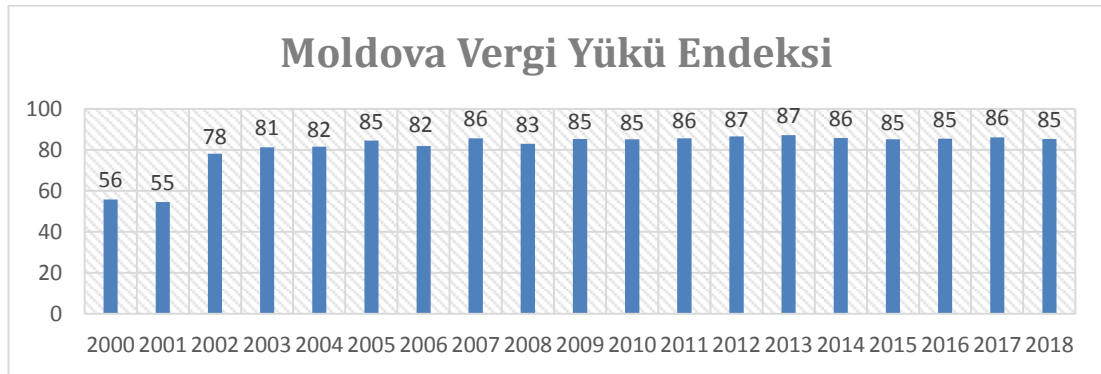
Sosyal güvenlik primi 2004 yılında kurumlardan %29, bireylerden ise %1 oranında tahsil edilmiştir. 2009 yılına kadar vergi oranlarında dalgalanma görülse bile, gerçekte kurumların mükellef oldukları sosyal vergi oranları düşürülmüş, bireylerin ödedikleri ise artırılmış. Sadece 2006 yılında kurumların sosyal güvenlik vergisi oranı %2 düşürülmüş, bireylerinki ise %1 artırılmıştır. Bu sebepten, toplam sosyal prim oranı 2005 yılına kadar %30, 2006 yılından itibaren ise %29 oranında

tahsil edilmiştir. Sosyal prim ödemelerinin yıllar itibariyle kurumlardan bireylere transfer edilmesinin bazı sebepleri bulunmaktadır. Kurumların mükellef oldukları oranın düşürülmesi ile işverenlerin vergi yükünü hafifletmek, yabancı ve yerli yatırımları çekmek, üretimi desteklemek ve dolayısıyla toplam hasılanın artırılması amaçlanmaktadır. Diğer taraftan ise bu gelirlerden vazgeçilememesi nedeni ile bireylerin mükellef oldukları sosyal prim oranları artırılmıştır. Gerçekte ise bu verginin kimden kesilmesinin hiç bir önemi olmamaktadır. Bu sebepten, sosyal prim oranlarında önemli bir adım atılamamıştır. Ayrıca, %29-%30 seviyesinde sosyal prim oranları, Moldova gibi düşük gelir düzeyindeki bir ekonomi için çok yüksektir. Sosyal prim ödemelerinin gerçek mükellefi ücretliler olduğundan, bu verginin yüksek oranda tahsil edilmesinden bireylerin refah seviyesi ciddi şekilde etkilemektedir.

3. Moldova Vergi Yüğü Endeksindeki Dalgalanmalar ve Nedenleri

Moldova ekonomisinde vergi yüğü ve vergi oranlarını incelediğimize göre, bu gelişmelerin vergi sisteminde adalet, güvenilirlik ve gelişimi nasıl etkilediğini vergi yüğü endeksi yardımı ile analiz etmemizde yarar görülmektedir.

Şekil 12: Moldova Vergi Yüğü Endeksi



Kaynak: Heritage Foundation, 2020. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

2000 yılında Moldova ekonomisinde vergi yüğü endeksi 56 seviyesinde olmuş, 2001 yılında ise 55'e düşmüştür. Bu yıllarda ülkenin piyasa ekonomisine yeni uyum sağlaması ve vergi sisteminin tam olarak yerleşememesi bu endeksin düşük olma sebebini açıklamaktadır.

2002 yılında ani yükselerek 78 seviyesine çıkan vergi yükü endeksi 2005 yılına kadar 85'e ulaşmıştır. Bu yıllarda vergi gelirlerindeki büyüme oranlarının ekonomik büyümeyi üstelemesi neticesinde vergi yükünün arttığını incelemiştik. Daha önce belirttiğimiz gibi, bu büyümenin gelişen ekonomi ve artan gelirlerden kaynaklandığını, vergi yükü endeksinin yükselmesi de isbatlamaktadır.

2006 yılında vergi yükü 82 seviyesine inmiş, 2007 yılında ise 86'ya yükselmiştir. 2006 yılında ekonomik büyüme, vergi oranları ve vergi gelirlerine baktığımızda aslında bu endeksin yükselmesi gerekmekteydi. Ancak, 2005 yılının sonlarında %6.4'ü geçmeyen işsizlik oranı, 2006 yılının ilk çeyreğinde %13 oranına yükselmiştir (Trading Economics, 2020p). İşsizlik oranının yükselmesine rağmen, vergi gelirlerinin artması, ekonomik büyümenin sağlanması ve hatta sosyal ödemelerin artması, aslında artan yükün daha az kişinin üzerinde toplanması anlamına gelmektedir. Daha önceki incelemelerimizde fark edemediğimiz sorun vergi yükü endeksindeki dalgalanma sayesinde açığa çıkmaktadır.

2007 yılında işsizlik oranındaki iyileşme ile ekonominin tekrar düzene girmesi vergi yükü endeksini 86 seviyesine çıkarmıştır. 2008 yılında ise ekonomik krizin vergi yükü endeksine etkisini gelir vergisi oranındaki indirimin hafifletmesi sayesinde bu endeks 83'e gerilemiştir.

2009 yılında bir taraftan krizin etkilerinin derinleşmesi ekonomiyi olumsuz etkilerken, diğer taraftan Moldova'nın dışa bağımlı olduğu enerji fiyatlarındaki düşüş, ekonominin karlı çıkmasına vesile olmuştur. Böylece, bu krizin Moldova ekonomisini yüksek oranda etkileyememesi nedeni ile vergi yükü endeksi 85 seviyesine çıkmıştır.

2010-2013 yıllarında Moldova'nın İMF'den aldığı kredinin de katkılarıyla ekonomisini geliştirmesi sayesinde vergi yükü endeksi 87 seviyesine tırmanmıştır. 2014 ve 2015 yıllarında ise bu endeks tekrar gerileme sergilemiştir. Daha önce bu yıllarda yerel para biriminin değer kaybetmesini, Rusya'nın ambargo uygulamasını ve vergi yükünün ani yükselmesini incelemiştik. Açıktır ki, bu yıllarda vergi yükü endeksinin gerilemesi benzer ekonomik olumsuzluklardan kaynaklanmaktadır. 2015 yılından 2018 yılına kadar vergi yükü endeksi nisbeten sabit kalarak sadece 2017 yılında 1 basamak yükselmiştir.

Yaptığımız incelemeden Moldova vergi yükü endeksindeki dalgalanmaların, ülkenin ekonomik durumu ile yakından ilişkisinin bulunduğu sonucuna varmaktayız. Diğer taraftan, vergi oranlarının yüksek olması refahın yükselmesinin önünde engel oluşturmaktadır. Bu sebepten, vergi yükü endeksi 90 seviyesine ulaşamamış ve global ölçekte çok geride kalmıştır. Kamu harcamalarının finansmanına olan ihtiyaç bu oranların düşürülmesini engellemektedir. Bu sebepten, vergi yükünün hafifletilmesi yoluyla vergi sisteminin geliştirilmesinde yüksek seviyede başarı elde edilememiştir. Genel olarak vergi yükü oranları diğer ülkelerle kıyasla çok yüksek olmasa bile, ülkede gelir seviyesi düşük olduğundan bu yük bireylerin ekonomik durumunu, alım gücünü ve dolayısıyla refah seviyesini önemli ölçüde etkilemektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

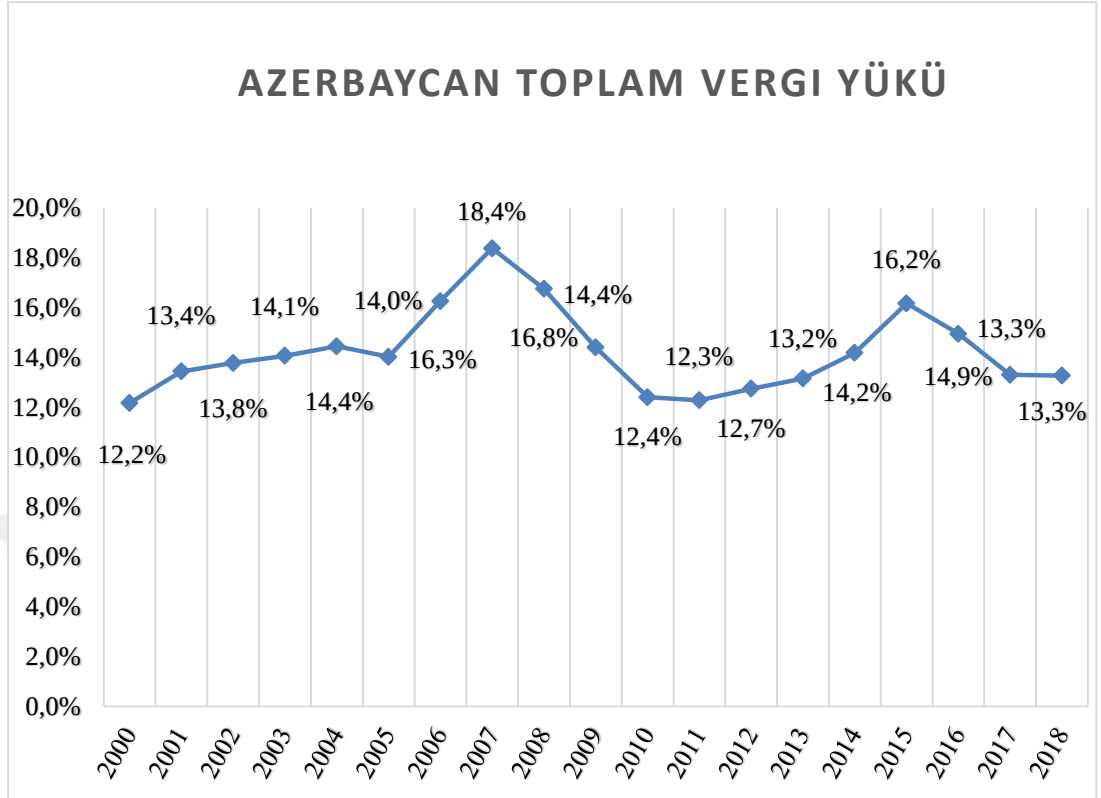
AZERBAYCAN EKONOMİSİNDE TOPLUMSAL VE BİREYSEL VERGİ YÜKÜ İNCELEMESİ

I. AZERBAYCANDA TOPLAM VERGİ YÜKÜ VE DALGALANMA SEBEPLERİ

Ülkelerin en önemli ekonomik göstergelerinden birinin toplam vergi yükü olduğu kabul edilmektedir. Azerbaycan geliştirmekte olan ülke statüsünde olduğundan, toplam vergi yükünün incelenmesi ve düzenlenmesi ekonomik gelişme açısından önem arz etmektedir. Vergi yükündeki dalgalanmalar ülke ekonomisinde hem bireysel, hem de toplumsal bir çok ekonomik faktörü etkilemektedir. Aynı zamanda, vergi yükünün dalgalanma sebepleri bazı ekonomik faktörlerdeki konjonktürel değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle toplam vergi yükü hem bireysel refah hem de ekonomik gelişme açısından önemli bir kavramdır.

Anlaşılmaktadır ki, toplam vergi yükünün incelenmesi sadece vergi yükü oranını tespit etmekle kalmayıp, aynı zamanda ülke ekonomisinin genel durumu için de bilgi vermektedir. Vergi yükünün incelenerek, bu yükün zararlı yönde dalgalanmasına sebep olan ekonomik sorunların çözülmesi, ülke ekonomisinde hem bireysel hem de toplumsal refahın sağlanmasına hizmet etmektedir. Bu sebepten, ilk önce Azerbaycan ekonomisinde toplam vergi yükünün konjonktürel dalgalanmaları, daha sonra bu dalgalanmalara sebep olan ekonomik faktörlerin detaylıca incelenmesi gerekmektedir. Bu araştırma ülke ekonomisinde vergi yükünün hangi ekonomik dalgalanmalar karşısında hassas tepkiler verdiğini açıklamaktadır. Böylece vergi yükü analizleri bir taraftan ülke ekonomisinin gelişmesi diğer taraftan vergi sisteminin güçlenmesi için alınacak tedbirlere kaynak oluşturmaktadır. Bu sebeple, ilk olarak vergi ve benzeri gelirleri GSYİH'ya oranlamak suretiyle, Azerbaycan ekonomisinde yıllar itibarıyla toplam vergi yükünü incelemeye çalışalım.

Şekil 13: Azerbaycan Toplam Vergi Yüğü (2000-2018)



Kaynak: ARDSK, 2020a.; ARDSK, 2019a.; Vergiler Nazirliyi, 2020a.; Maliyye Nazirliyi, 2020. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Şekil 13'te 2000 yılında toplam vergi yükünün %12.2 oranında olduğu görülmektedir. 2001-2004 yıllarında vergi yükü yükselerek %14.4 oranına kadar çıkmıştır. Daha sonra toplam vergi yükü 2005 yılında %14 oranına düşmüş ve tekrar yükselişe geçmiştir. 2007 yılına kadar hızla yükselen vergi yükü %18.4 oranına kadar yükselmiştir. Bu oran inceleme yaptığımız dönemde gerçekleşmiş en yüksek vergi yükü oranı olmaktadır. 2007 yılından sonra vergi yükü sert inişe geçerek 2010 yılında %12.4 oranına kadar düşmüştür. Daha sonraki yıllarda vergi yükünün tekrar yükselişe geçtiğini görmekteyiz. Şöyle ki, 2011 yılından 2015 yılına kadar süren yükselişler, vergi yükünü %16.2 oranına kadar çekmiştir. Bu oran vergi yükünün en üst seviyelere çıktığı ikinci nokta olmaktadır. 2016 yılından başlayarak 2017 yılına kadar vergi yükü tekrar düşüşe geçmiş ve 2018 yılında sabit kalmıştır.

Şekil 13'te en yüksek dalgalanmaların 2005-2010 yılları arasında gerçekleştiği görülmektedir. İkinci yüksek dalgalanmalar ise 2014-2017 yıllarında

gerçekleşmiştir. Bu dalgalanmaların sebeplerinin araştırılması amacıyla vergi yükünü oluşturan etkenlerin daha detaylıca incelenmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, toplam vergi yükü toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranlanması şeklinde hesaplanmaktadır. Dolayısıyla vergi gelirlerinde veya GSYİH'da gerçekleşmiş herhangi bir dalgalanma vergi yükünü etkilemektedir. Bu nedenle ilk olarak GSYİH'daki dalgalanmaların incelenerek vergi yükü üzerindeki etkilerini analiz etmeye çalışacağız..

A. Azerbaycan GSYİH'sının Konjonktürel Dalgalanmaları, Sebepleri ve Vergi Yüküne Etkileri

GSYİH vergi yükü hesaplamalarında kullanılan en önemli veri olduğu kabul edilmektedir. Bu sebepten GSYİH'da gerçekleşen konjonktürel dalgalanmaların ülkenin vergi yükünü de etkilemesi kaçınılmazdır. Bu sebepten Azerbaycan vergi yükü araştırmalarında ilk önce ülkenin GSYİH'sındaki dalgalanmaların incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 2: Azerbaycanın 2000-2018 Yılları GSYİH'sı

	Milyon Manat	Milyon Dolar		Milyon Manat	Milyon Dolar
2000	4718.1	5273	2010	42465.0	52903
2001	5315.6	5708	2011	52082.0	65952
2002	6062.5	6236	2012	54743.7	69684
2003	7146.5	7278	2013	58182.0	74164
2004	8530.2	8680	2014	59014.1	75244
2005	12522.5	13246	2015	54380.0	53074
2006	18746.2	20983	2016	60425.2	37868
2007	28360.5	33050	2017	70337.8	40866
2008	40137.2	48852	2018	80092.0	47112.9
2009	35601.5	44291	2019	81681.0	48047.6

Kaynak: ARDSK, 2019a. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Yerel para birimi açısından baktığımızda ülkenin GSYİH'sında 2009 ve 2015 yıllarında küçülme, geri kalan yıllarında ise büyüme gerçekleştiğini görmekteyiz. Dolar bazında ise GSYİH'da küçülme 2009, 2015 ve 2016 yıllarında gerçekleşmiştir.

Daha önce incelediğimiz toplam vergi yükünde 2009 yılında sert düşüşün, 2015 yılında ani yükselmenin ve 2016 yılında yine sert düşüşün gerçekleşmiş olduğunu dikkate alırsak, bu yıllarda vergi yükündeki dalgalanmaların GSYİH ile bağlantılı olduğunu söylemek mümkündür.

Ülkenin GSYİH'sı ile vergi yükünün ters orantılı olduğu tezimizin önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Bu bağlamda ülkenin GSYİH'sındaki dalgalanmaların 2009, 2015 ve 2016 yıllarında vergi yükünü artıracak, geri kalan yıllarda ise vergi yükünü düşürecek şekilde etkilerinin bulunduğunu söyleyebiliriz.

Bilindiği üzere GSYİH bir çok ekonomik faktörlerin etkileriyle konjonktürel olarak dalgalanmaktadır. Ekonomik faktörlerin yıl içinde kısa dönemli küçük dalgalanmaları GSYİH'yı etkilemekte ve sonuç olarak bu dalgalanmalar toplam hasıla düzeyini değiştirmektedir. Ülkenin GSYİH'sını etkileyen ekonomik faktörler, dolayısıyla vergi yükü oranını da etkilemektedir. Bu sebepten GSYİH'yı etkileyen ekonomik faktörlerin konjonktürel dalgalanmalarını inceleyerek, toplam hasılaya ve dolaylı olarak vergi yüküne etkilerini araştıracağız. Bu araştırmaları yapabilmek amacıyla ilk olarak GSYİH'yı sektörel olarak ayırıp incelemek gerekmektedir. Çünkü, Azerbaycan ekonomisinde petrol sektörü toplam hasıla içinde büyük paya sahiptir. Bu sebepten, GSYİH incelemelerinde petrol sektörü ve diğer sektörler şeklinde ayırma ihtiyaç duyulmaktadır.

1. Petrol ve Diğer Sektörlerin Toplam Hasılasının Vergi Yüküne Etkisi

Azerbaycan, başta petrol ve doğal gaz olmak üzere zengin yer altı servetlere sahip bir ülkedir. Ülke ekonomisinin büyük bir kısmını petrol ve doğal gaz sektörü oluşturmakta ve bu sektörün diğer sektörler üzerinde de etkileri bulunmaktadır. Bu sebepten, petrol sektörünün GSYİH'sında gerçekleşmiş herhangi bir dalgalanma toplam hasılayı ve dolayısıyla vergi yükünü etkilemektedir. Bu etkileri araştırmak amacıyla, petrol ve diğer sektörlerin hasılasındaki dalgalanmaları karşılıklı incelemek gerekmektedir.

Tablo 3: Petrol ve Diğer Sektörlerin Toplam Hasılası ve GSYİH İçindeki Payı

yıllar	Petrol Sektörü Toplam Hasıla (milyon)			Diğer Sektörler Toplam Hasıla (milyon)		
	Manat	Dolar	Oran	Manat	Dolar	Oran
2000	1,371.0	1532.2	29%	3,055.9	3415.2	65%
2001	1,668.2	1791.3	31%	3,229.0	3467.2	61%
2002	1,882.3	1936.1	31%	3,693.9	3799.5	61%
2003	2,149.1	2188.0	30%	4,447.6	4528.2	62%
2004	2,672.0	2719.0	31%	5,242.5	5334.8	61%
2005	5,520.9	5836.7	44%	6,055.1	6401.4	48%
2006	10,091.8	11295.9	54%	7,630.0	8540.4	41%
2007	15,914.2	18545.9	56%	10,576.1	12325.0	37%
2008	22,251.3	27082.9	55%	15,197.3	18497.2	38%
2009	16,065.5	19989.4	45%	16,726.0	20811.2	47%
2010	20,409.5	25429.2	48%	19,179.0	23896.1	45%
2011	25,829.9	32708.5	50%	23,196.1	29373.3	45%
2012	24,487.3	31170.2	45%	26,864.4	34196.0	49%
2013	23,778.1	30309.9	41%	30,525.9	38911.3	52%
2014	21,405.2	27288.6	36%	33,195.9	42320.1	56%
2015	15,382.2	14990.9	28%	34,138.8	33270.4	63%
2016	19,552.6	12251.8	32%	35,951.1	22527.2	59%
2017	25,005.4	14528.7	36%	40,328.0	23431.5	57%
2018	31,758.6	18681.5	40%	41,810.5	24594.4	52%

Kaynak: ARDSK, 2019a.; ARDSK, 2019b. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

İlk olarak ülkenin petrol dışı sektörlerini kapsayan hasılasını incelediğimizde Manat birimine göre yıllar itibariyle istikrarlı bir büyüme gerçekleştiğini görmekteyiz. Bu durumda petrol dışı sektörlerin hasılasındaki artışlardan dolayı, vergi yükünü düşürme yönünde etkileri bulunmaktadır. Bu sektörün hasılasındaki dalgalanmaları Dolar bazında değerlendirdiğimizde, yine 2015 ve 2016 yılları haricinde istikrarlı bir büyümenin gerçekleştiğini görmekteyiz. 2015 ve 2016 yıllarında bu sektörlerin Manat bazında büyüme, Dolar bazında küçülme göstermesinin sebebi, yerel para biriminin yabancı döviz karşısında değer kaybetmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak, böyle bir durumda vergi gelirleri de yerel para biriminin değer kaybetmesinden aynı oranda etkilenmektedir. Dolayısıyla

bu dönemlerde, petrol dışı sektörlerin hasılasının dolar bazında küçülmesinin vergi yüküne direkt bir etkisi bulunmamaktadır. Sonuç olarak, petrol dışı sektörlerin hasılasının sürekli olarak büyümesi, vergi yükünün azalmasına katkı sağlamaktadır.

Petrol sektörünün toplam hasılasında Manat ve Dolar kuru üzerinden 2009 yılına kadar büyüme gerçekleştiği görülmektedir. 2009 yılında ise küçülme yaşanmıştır. Toplam GSYİH'da 2009 yılında gerçekleşmiş küçülmenin, petrol sektörünün hasılasındaki küçülmeden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bu sebepten, 2009 yılında petrol sektöründeki küçülmenin, vergi yükünü artırma yönünde etkisinin bulunduğunu söyleyebiliriz.

Daha sonra, 2010 ve 2011 yıllarında petrol sektörünün hasılasında Manat ve Dolar kuru üzerinden büyüme gerçekleşmiştir. 2012 yılından itibaren Manat kuru üzerinden 2015, dolar kuru üzerinden ise 2016 yılına kadar petrol sektöründe ekonomik küçülmenin gerçekleştiği görülmektedir. Bu küçülmeler toplam GSYİH üzerinde de negatif etkiler doğurmuştur. Şöyle ki, 2015 yılına kadar süren petrol sektöründeki küçülmeler toplam hasılaya yansımamıştır. Çünkü, diğer sektörlerin büyümesi, petrol sektöründeki küçülmelerin etkisinin yansımaya engel olmuştur. Yalnız bu durum 2015 yılında petrol sektörünün sert küçülmesine ve 2016 yılında yerel paranın değer kaybetmesine kadar geçerli olmuştur. Bu yıllardaki sert dalgalanmalar GSYİH'yı küçültmüş ve dolayısıyla vergi yükünü olumsuz yönde etkilemiştir.

Bu açıklamalardan anlaşılmaktadır ki, ülkenin GSYİH'sında 2000-2018 yılları arasında gerçekleşmiş küçülmelerin sebebinin arkasında petrol sektöründeki dalgalanmalar durmaktadır. Bu dalgalanmalar GSYİH'yı küçülttüğünden vergi yükünün artmasına neden olacak etkiler doğurmaktadır.

Petrol sektörünün toplam hasıla ve vergi yüküne etkisinin şiddeti, bu sektörün büyüklüğüne bağlı olarak değişmektedir. Ülke ekonomisinin petrol ve diğer sektörlerle bağımlılığını değerlendirmek amacıyla tablo 3'de bu sektörlerin toplam GSYİH içerisindeki payı oransal olarak gösterilmektedir. Petrol sektörünün GSYİH içerisindeki payı 2000 yılında %25 olmuş ve 2008 yılına kadar yükselerek %55'e ulaşmıştır. 2009 yılında ise %45'e düşmüştür. 2010 ve 2011 yıllarında tekrar yükselerek %50 oranını çıkmıştır. 2012 yılından 2016 yılına kadar ise GSYİH içerisinde petrol sektörünün payı azalmaktadır. Bu etkileri aynı zamanda petrol

sektörünün hasılasında görmekteyiz. Petrol sektörünün hasılası azaldıkça toplam hasıla içindeki payı da azalmaktadır.

Genel olarak değerlendirdiğimizde petrol sektörü toplam ekonomide büyük bir paya sahip olmaktadır. Ülke ekonomisinin petrol sektörüne bağımlılığı arttıkça, bu sektörde gerçekleşen dalgalanmaların GSYİH ve vergi yüküne etkisi artmaktadır. Petrol sektörünü etkileyen en önemli etken, global ölçekte petrol fiyatlarıdır. Ülke ekonomisinin petrol sektörüne bağımlılığını kabul edersek, petrol fiyatlarının GSYİH'ı ve dolayısıyla vergi yükünü etkilediğini söyleyebiliriz. Bu düşüncenin geçerliliğinin ispatlanması amacıyla, petrol fiyatlarında gerçekleşmiş dalgalanmaların petrol sektörünün hasılası ve toplam GSYİH ile karşılaştırılması gerekmektedir.

2. Petrol Fiyatlarının Etkisi

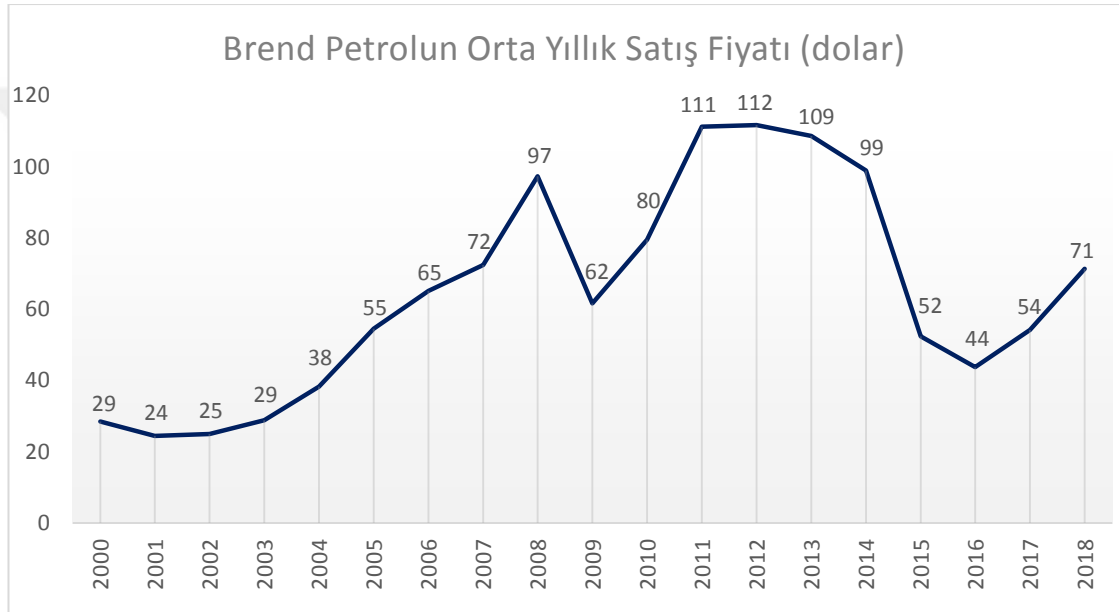
Azerbaycan ekonomisi büyük hacimde yeraltı zenginliklerine sahip bir ülkedir. Bu zenginlik ülke ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturmakta, diğer sektörler üzerinde ise etkileyici unsur olmaktadır. Yeraltı zenginliğinin ülkeye kattığı faydaların yanısıra bir takım olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Azerbaycan ve ekonomisi benzer şekilde doğal kaynak rezervlerine bağlı olan ülkeler için ihrac ettikleri doğal kaynakların fiyatının yükselmesi zenginliği beraberinde getirirken, bu kaynakların fiyatındaki düşüşler ülke ekonomisi için kriz tehdidi oluşturmaktadır. Fiyatların düşmesi nedeniyle hasılasında daralma meydana gelen ülke ekonomilerinin vergi yükü de kuşkusuz aynı şekilde olumsuz etkilenmektedir.

Diğer taraftan petrol fiyatlarının sert yükselmesi “Hollanda Sendromu” olarak isimlendirilen ekonomik sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sorun, doğal kaynakları zengin olan ülkelerde, doğal kaynaklara bağlı olan sektörlerin gelişmesi, diğer sektörlerin ise geri kalması durumudur (Efeoğlu ve Pehlivan, 2018: 198). Böyle bir durumda farklı sektörlerde faaliyet gösteren yatırımcılar, sermayelerini geri çekerek doğal kaynak sektörlerine yöneltmekte ve bu sebeple diğer sektörlerde küçülme gerçekleşmektedir. Bu durum, toplam hasılanın azalması ile de sonuçlanabilmektedir. “Hollanda Sendromu”nun etkileri yeni kaynakların keşfi, doğrudan yabancı yatırımların artması sebebiyle de ortaya çıkabilir. Sonuç

olarak, bu sendromun oluşmasının kaynağı ülkeye aşırı döviz girişidir (Mercan ve Göçer, 2014: 253). Azerbaycan ve doğal kaynaklar açısından benzer özelliklere sahip ülkelerin döviz ihtiyacının neredeyse tamamını doğal kaynak ihracatı karşıladığından, bu kaynakların fiyatındaki ani yükselmeler diğer sektörlerin küçülmesine neden olarak ekonomik krizlere zemin oluşturmaktadır.

Bu etkilerin araştırılması amacıyla doğal kaynak fiyatlarındaki dalgalanmalar ile ülkenin toplam hasılasındaki dalgalanmaların karşılıklı incelenmesi gerekmektedir.

Şekil 14: Amerikan Markalı Brend Petrolun Orta Yıllık Satış Fiyatı



Kaynak: Dudley, 2019: 24. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Şekil 14’de petrol fiyatlarının 2008 yılına kadar yükseldiğini ve 2009 yılında düştüğünü görmekteyiz. Petrol ve toplam GSYİH’da konjonktürel dalgalanmaların aynı şekilde cereyan ettiğini incelemiştik. Burada anlaşılmaktadır ki, 2008 yılına kadar yükselen petrol fiyatları GSYİH’yı artırarak vergi yükünün düşmesine katkı sağlamıştır. 2009 yılında ekonomik krizin de etkileriyle petrol fiyatlarının düşmesi, toplam hasılanın küçülmesine sebep olarak, vergi yükünün artmasına yol açmıştır. 2010 ve 2011 yıllarında yükselen fiyatların etkisi aynı şekilde petrol ve toplam hasılanın artmasıyla sonuçlanmış ve vergi yükünü düşürmüştür. 2011-2014 yılları arasında ise petrol fiyatları düşük seviyelerde azalma göstermiştir. Bu şekilde fiyat düşmelerinin etkisi petrol GSYİH’sında görülmektedir. Ancak fiyatların düşme

seviyesinin az miktarda gerçekleşmesi toplam GSYİH'yı etkileyememiştir. Çünkü diğer sektörlerin hasılatının artması bu etkilerin toplam hasılaya ve vergi yüküne yansımalarının önünde engel oluşturmuştur. 2014-2016 yılları arasında petrol fiyatlarında devam eden düşüşler yüksek seviyelere ulaşmıştır. Sadece 2015 yılında “Brend Marka Petrol”ün fiyatı 99 dolar’dan 52 dolar’a düşerek %47 oranında azalma gerçekleşmiştir. 2016 yılında fiyatlarda devam eden düşüş petrol fiyatlarını 44 dolar’a çekmiştir. Bu yıllardaki fiyat düşüşlerinin Azerbaycan ekonomisine ağır zararları dokunmuştur.

Bu yıllardaki petrol fiyatlarındaki sert düşüşlerin etkisini ilk olarak petrol sektörünün GSYİH’sında görmekteyiz. Düşen fiyatların etkisiyle manat ve dolar üzerinden küçülen petrol sektörü, toplam GSYİH’yı da etkilemiştir. Bu etkiler nedeniyle GSYİH 2015 yılında manat, 2015 ve 2016 yıllarında dolar kuru üzerinden yüksek oranda küçülmüştür. Aynı etki petrol dışı sektörlerin GSYİH’sını 2015 ve 2016 yıllarında dolar kuru üzerinden küçülmesine sebep olmuştur. Buradan anlaşılmaktadır ki, petrol fiyatlarının düşmesi ekonominin sadece petrol sektörünü değil, petrol dışı sektörlerini de etkileyerek, bütün ekonomi üzerinde zararlı sonuçlar doğurmaktadır. Bu dalgalanmalar sonucunda GSYİH’nın küçülmesi vergi yükünün artmasına sebep olmuştur.

Bu yıllardaki petrol fiyatlarında gerçekleşen düşüşlerin GSYİH’yı yerel para birimine oranla dolar kuru üzerinden daha fazla etkilediği görülmektedir. Ayrıca bu düşüşler petrol dışı sektörlerin hasılasını sadece dolar kuru üzerinden düşürmüş, yerel para birimi açısından ise etkileri bulunmamıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki petrol fiyatlarının düşmesi aynı zamanda yerel para biriminin değer kaybetmesine sebep olarak, vergi yükü açısından diğer bir sorunu meydana getirmektedir. Bu sebepten petrol fiyatlarındaki düşüşlerin döviz kuruna etkisi ve dalgalanan döviz kuru karşısında vergi yükünün durumunu incelemek gerekmektedir.

3. Döviz Kurunun Etkisi

Ülkenin yerel para biriminin değerini cari açık, faiz oranları, dış ticaret açığı, para arzı, enflasyon ve Merkez Bankası’nın döviz rezervleri vb. makro-ekonomik faktörler etkilemektedir (Şit ve Karadağ, 2019: 152). Azerbaycan para birimi olan

manatın 2015 ve 2016 yılları arasında değer kaybetme sebebinin arkasında ise petrol fiyatlarındaki yüksek oranda düşüşler durmaktadır. 2014 yılının sonlarına doğru petrol gelirlerinin azalması yerel para birimi olan manata tazyiki artırmıştır. Bir taraftan ülkeye giren dövizin keskin şekilde azalması, diğer taraftan ülkeden çıkan dövizin artması Amerikan Dolarına olan talebi artırmıştır (Aliyev, 2017: 5). Böyle bir durumda Merkez Bankası döviz rezervlerini kullanarak yerel para biriminin değerini sabitlemeye çalışmaktadır (Yüksel ve Özşarı, 2017: 47). Bu sebepten 2015 ve 2016 yıllarında Merkez Bankası'nın döviz rezervleri hızla tükenmeye başlamış ve dövize olan talebi artmıştır. 2015 yılının başında 12690 milyon dolar olan döviz rezervi, 2016 yılının sonlarında 3974 milyon dolara kadar düşerek iki yıl içinde %69 oranında küçülmüştür (ARMB, 2016). Bu noktada Merkez Bankası azalan döviz stoku karşısında yerel para biriminin değerini sabit tutamayıp, devalüasyon yapmak mecburiyetinde kalmıştır. Merkez Bankası tarafından ilk devalüasyon 21.02.2015 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Devalüasyon öncesi 1 dolar karşılığı olan 0.78 manat, 1.05 manata yükselerek %26 oranında değer kaybetmiştir. Petrol fiyatlarında ve Merkez bankasının döviz rezervlerinde devam eden düşüşler ikinci devalüasyon ihtiyacının doğmasına sebep olmuştur. 21.12.2015 tarihinde gerçekleştirilen ikinci devalüasyon sonucunda ise 1 doların değeri 1.55 manata yükselmiş ve manat %32 oranında tekrar değer kaybetmiştir. 2017 yılına kadar devam eden petrol fiyatlarındaki düşüş 1 doları 1.70 manata kadar yükseltmiştir. Sonuç olarak iki yıl içinde 1 dolar karşılığı olan 0.78 manat 1.70 manata çıkarak % 54 oranında değer kaybetmiştir (ARMB, 2020).

Bir ülkenin yerel para biriminin değer kaybetmesi, ülkede üretilen ürünlerin fiyatını yabancı ülkelere göre ucuzlaştırarak, ihracatın artmasına katkı sağlamaktadır. Diğer taraftan, piyasada yabancı ürünlerin fiyatının yükselmesi ithalatı azaltmaktadır. Ancak, Azerbaycanda yapılan araştırmalar sonucunda devalüasyonun ihracatı artırıcı yönde etkilerinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Bunun sebebi ülkede üretilen ürünlerin maliyetinin büyük bir kısmının dövize bağlı olma durumudur (Memmedov, 2016: 22). Azerbaycan ekonomisinde devalüasyonların yaşandığı 2015-2017 yıllarında yabancı ürün fiyatlarının nisbeten daha fazla yükselmesinin yanısıra, yerli ürünlerin de fiyatlarında ciddi artışlar yaşanmamıştır (ARDSK, 2020b).

Yerel para biriminin değer kaybetmesi ülkede yabancı ürünlerin ve ithalata dayalı yerli ürünlerin fiyatını artırdığından enflasyon oranını da etkilemektedir. Bu nedenle Azerbaycan ekonomisinde yerel paranın değer kaybettiği 2015-2017 yıllarında enflasyon oranının yükseldiği gözlemlenmektedir. 2015 yılının başında %0.21 oranındaki enflasyon seviyesi 2016 yılının başına kadar %13.6 oranına kadar yükselmiş ve 2018 yılına kadar %10'un altına düşmemiştir (Trading Economics, 2020r).

Enflasyonist dönemlerde bireylerin nominal olarak artan gelirleri gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısı nedeniyle st vergi dilimlerine sürüklenmekte ve dolayısıyla mükelleflerin vergi yükü artmaktadır (Şanver ve Saygı, 2019: 1066). Diğer taraftan enflasyon nedeniyle fiyatların genel seviyesindeki yükselmeler, fiyat mekanizması aracılığıyla daha fazla dolaylı verginin tüketicilere aktarılmasına ve sonuç olarak bireylerin vergi yükünün artmasına sebep olmaktadır.

Petrol fiyatlarındaki düşüşler nedeniyle Azerbaycan ekonomisinde gerçekleştirilmiş devalüasyonların hem bireysel hem de ekonomik refah kayıplarına yol atığı ve vergi yükünü yükselttiği sonucuna varmaktayız.

B. Vergi Gelirlerindeki Dalgalanmaların Sebepleri ve Vergi Yüküne Etkisi

Azerbaycan Demokratik Cumhuriyeti 28 Mayıs 1918'de kurulmuştur. 17 Haziran 1919'da parlamento tarafından kabul edilmiş kararla Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Müfettişliği kurularak faaliyete başlamıştır. (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2019a). 1920-1991 yılları arası Azerbaycan SSCB'ye bağlı olduğu için, bu dönemlerde Sovyet İttifakı'nın kanunları ile idare edilmiştir (Nağiyeva, 2008: 24)

Cumhuriyetin yeniden kurulmasıyla birlikte faaliyete geçen Vergi Müfettişliği, Ekim 1991'de Maliye Bakanlığı'ndan bağımsızlaştırılarak "Azerbaycan Cumhuriyeti Baş Devlet Vergi Müfettişliği" adıyla faaliyete başlamıştır (Allahverdi ve Kuzucu, 2017: 86). 2000 yılında ise vergi boşluklarından dolayı ortaya çıkmış bir takım sorunların giderilmesi amacıyla Müfettişliğin faaliyeti durdurulmuş ve

“Vergiler Bakanlığı” kurularak tüm vergileme yetkilerini devralmıştır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2019a).

Azərbaycan vergi sistemi günü olması ile birlikte daha g  li  me sürecindedir. Bu sebepten vergi sisteminde bir takım boşluklar ve diğer problemlerin olması muhtemeldir. Sorunların giderilmesi amacıyla Vergiler Bakanlığı tarafından incelemeler yapılarak, yeni kanunlar ve düzenlemeler y  r  rl  l  ge koyulmaktadır. Bahis konusu g  li  im süreci olarak tanımladığımız zaman diliminde, vergi gelirlerinde gerçekleşmiş dalgalanmaların vergi yüküne de etkileri bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi yüküne etki eden faktörlerin araştırılması amacıyla vergi gelirlerindeki dalgalanmaların ve sebeplerinin incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 4: Toplam Vergi Gelirleri, Manat, Dolar ve Bir   nceki Yıla Göre Artışı

yıllar	Milyon Manat	Milyon Dolar	Oran	yıllar	Milyon Manat	Milyon Dolar	Oran
2000	574.4	641.9	123%	2010	5266.8	6562.2	103%
2001	714.0	766.7	124%	2011	6395.3	8098.4	121%
2002	835.5	859.4	117%	2012	6975.0	8878.6	109%
2003	1005.5	1023.7	120%	2013	7654.2	9756.8	110%
2004	1232.2	1253.9	123%	2014	8370.2	10670.8	109%
2005	1756.2	1856.6	143%	2015	8791.3	8567.7	105%
2006	3047.8	3411.4	174%	2016	9031.0	5658.9	103%
2007	5212.7	6074.7	171%	2017	9356.2	5436.2	104%
2008	6725.0	8185.2	129%	2018	10587.3	6227.8	113%
2009	5128.2	6380.8	76%				

Kaynak: ARDSK, 2020a.; ARMB, 2020. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 4’de 2000-2018 yılları arası Azerbaycan vergi gelirleri manat ve dolar kuru olarak yer almaktadır. Tablonun oran kısmında ise manat üzerinden vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre oranı gösterilmektedir. 2000-2009 yılları arasına baktığımızda vergi gelirlerinin yıllar itibariyle arttığını görmekteyiz. 2005-2007 yıllarını kapsayan üç yıl içinde ise bu artış yüksek oranda gerçekleşmiştir. 2005 yılında % 47, 2006 yılında %74, 2007 yılında % 71 oranında gerçekleşmiş hızlı yükselmelerin, vergi yükünü de yüksek oranda etkilemesi kaçınılmazdır. Vergi

gelirlerinde gerçekleşmiş hızlı yükselişlere paralel olarak GSYİH'nın aynı yıllarda hızla büyümesi, toplam vergi yükünün aşırı yükselmesinin önünde engel oluşturmuştur.

2009 yılında vergi gelirlerinin % 24 azaldığını görmekteyiz. Bu durum vergi yükünün düşmesine neden olmaktadır. Tablo 2'de aynı yıl GSYİH'nın % 11 oranında küçülmesi, vergi gelirlerindeki küçülmeden dolayı, vergi yükünün azalma oranını düşürmüştür.

2009 yılından 2018 yılına kadar geçen süre zarfında, vergi gelirlerinin manat birimi üzerinden istikrarlı bir şekilde arttığını görmekteyiz. Dolar birimi üzerinden 2015-2017 yılları arasında gerçekleşmiş küçülme döviz kuruna bağlı değişmiştir. Döviz kurunun etkilerini daha önce incelediğimizden dolayı tezimizin bu kısmında açıklamaya gerek görmemekteyiz. 2009-2018 yılları arasında vergi gelirlerindeki artışın, vergi yükünü yükselttiği kanaatine varmak doğru bir seçim olmamaktadır. Çünkü, gelirlerin artış oranı düşük düzeydedir. Ancak, tablo 2'de incelediğimiz GSYİH'nın 2015 yılında % 8 oranında küçülmesi ve tablo 4'de vergi gelirlerinin % 5 oranında büyümesinin vergi yükünü artırdığı doğru kabul edilmektedir. Bu etki, şekil 13'de vergi yükünün 2015 yılında %16.2 oranına yükselme sebebini açıklamaktadır.

Vergi gelirlerindeki dalgalanmaların sebeplerini analiz etmek amacıyla ilk olarak vergi gelirlerinin dağılımını incelemek gerekmektedir. Daha sonra türlerine göre yüksek dalgalanmalar görülen vergilerin sebeplerinin analiz edilerek, vergi gelirleri vasıtasıyla vergi yüküne etki eden faktörlerin araştırılması gerekmektedir.

II. VERGİLERİN DAĞILIMI

Azerbaycan vergi sisteminde başlıca on çeşit vergi uygulanmaktadır. Bunlar; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, aksiz vergisi, emlak vergisi, toprak vergisi, yol vergisi, maden vergisi, sadeleştirilmiş vergi, yabancı ekonomik faaliyetlerle bağlı vergilerdir (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015: 37). Bu vergi çeşitlerinden birçoğu neredeyse tüm ölkelerde uygulandığından herkes tarafından bilinmektedir. Azerbaycan vergi sisteminde uygulanan aksiz ve sadeleştirilmiş vergi çeşidinin ise kapsamı, uygulanma biçimi ve mükellefi gibi özelliklerinin açıklanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Aksiz vergisi; Azerbaycan vergi kanunlarında belirlenmiş bazı ürünlerin üretim ve ithalatını vergilendiren dolaylı vergi türüdür. Bu ürünler; alkollü içecekler, enerji içecekleri, tütün ürünleri, elektronik sigaralar, petrol ürünleri, binik otomobilleri, otobüsler, tatil ve spor için kullanılan deniz araçları, ithal edilen altın, platin, elmas ve kürkdür. Bu ürünlere vergi kanunlarında belirlenmiş litre, hacim, adet veya fiyat üzerinden dolaylı vergi uygulanmaktadır (BKZ: Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, 2019: 273-287).

Sedeleştirilmiş vergi mükellefleri “Azerbaycan Vergi Kanunu”nun 218. maddesinde belirlenmiş faaliyetleri sürdüren kişilerdir. Bunlara; bina inşası, ülke sınırları dahilinde yolcu ve yük taşımaları, ustalık, berberlik, terzilik vd. faaliyetleri örnek göstermek mümkündür. Bu kişiler faaliyet türlerine bağlı olarak kanunda belirlenmiş sabit miktar veya faaliyet hacmi üzerinden oransan vergi ödemektedirler (BKZ: Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı, 2019: 308-339).

Azerbaycan vergi sisteminde hangi vergi türlerinin daha büyük öneme sahip olduğunu araştırmak amacıyla bu vergilerin devlet bütçesi ve toplam vergi gelirleri içindeki payını incelemek gerekmektedir.

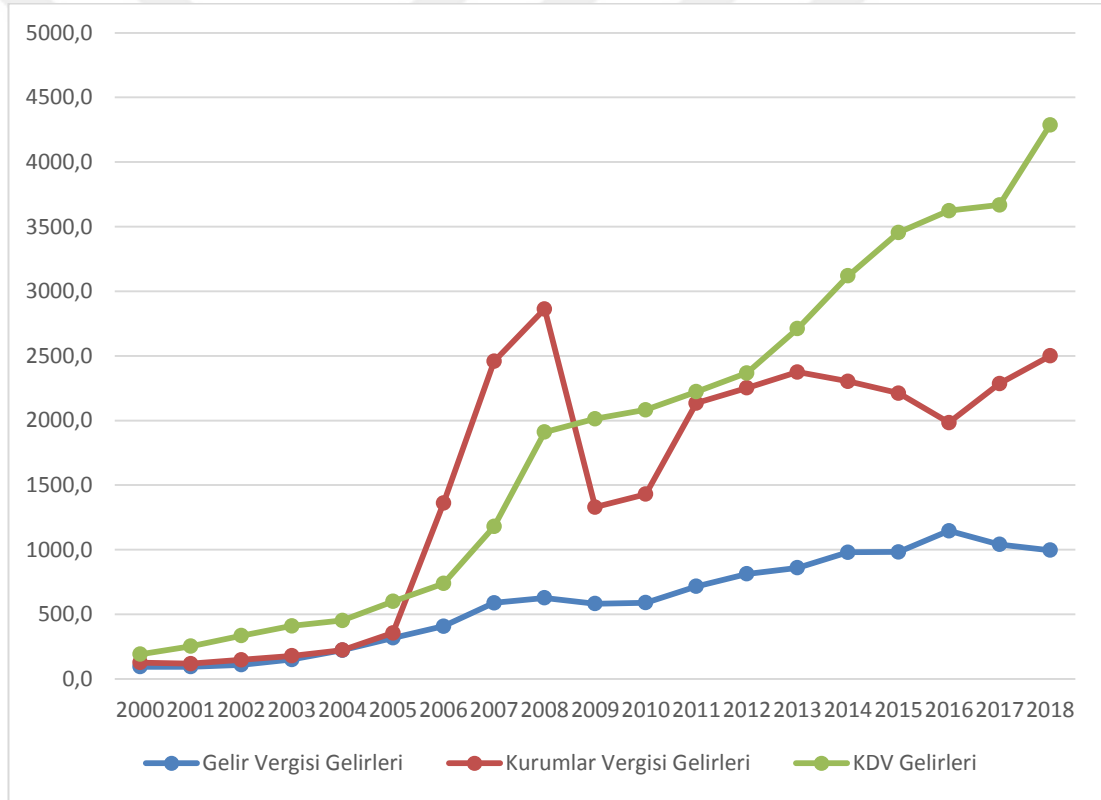
Tablo 5: Çeşitlerine Göre Vergilerin Devlet Bütçesi ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	Bütçedeki Payı			Vergi Hasılası		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Gelir Vergisi	6.5%	6%	4.4%	13%	11%	9%
Kurumlar Vergisi	11.3%	14%	11.1%	22%	24%	24%
Toprak Vergisi	0.3%	0%	0.2%	1%	1%	0%
Emlak Vergisi	1.0%	1%	0.8%	2%	2%	2%
KDV	20.7%	22%	19.0%	40%	39%	40%
Aksiz Vergisi	3.6%	4%	3.2%	7%	7%	7%
Maden Vergisi	0.6%	1%	0.6%	1%	1%	1%
Yabancı Ekonomik Faaliyet Vergileri	4.9%	5%	5.1%	10%	10%	11%
Yol Vergisi	1%	1%	1%	2%	1%	1%
Sadeleştirilmiş Vergi	2%	2%	2%	3%	4%	4%

Kaynak: ARDSK. (2020a).; Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası, 2017: 29.; Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası, 2018: 28.; Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası, 2019: 35. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 5’de çeşitlerine göre vergi gelirlerine baktığımızda KDV’nin devlet bütçesi ve toplam vergi hasılası içinde en büyük paya sahip olduğunu görmekteyiz. Devlet bütçesi ve toplam vergi hasılası içindeki payına göre kurumlar vergisi ikinci, gelir vergisi ise üçüncü sırada yer almaktadır. Sadece bu üç vergi türünün hasılası toplam vergi gelirlerinin 2016 yılın %75’ini, 2017 yılında %74’ünü, 2018 yılında %73’ünü oluşturmuştur. Son 18 yılın ortalamasına baktığımızda bu oranın %75 olduğunu görmekteyiz. Diğer vergi çeşitlerinin hasılası ise devlet bütçesi ve vergi gelirleri içinde nisbeten düşük paya sahiptir. Bu sebepten vergi yükü dağılımını KDV, gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden incelemeye çalışacağız.

Şekil 15: Gelir, Kurumlar ve KDV Gelirlerinin Konjonktürel Dalgalanmaları (manat).



Kaynak: ARDSK, 2020a.; Vergiler Nazirliyi, 2020a. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Şekil 15’de 2000 yılında gelir, kurumlar ve KDV gelirlerinin birbirine eşit düzeyde olduğunu görmekteyiz. 2000 yılından 2005 yılına kadar gelir ve kurumlar vergisi hasılasının eşit düzeyde yükseldiğini, KDV’de ise yükselmelerin daha fazla gerçekleşmiş olduğunu görmekteyiz.

Gelir vergisi hasılasına genel olarak baktığımızda, sert dalgalanmaların gerçekleşmediğini görmekteyiz. KDV gelirlerinin ise 2000-2019 yılları arasında istikrarlı bir şekilde arttığını gözlemlenmektedir. İnceleme yaptığımız üç vergi türü içerisinde en fazla dalgalanma görülen vergi türü ise kurumlar vergisidir. 2000-2005 yıllarında gelir vergisi hasılasıyla eşit düzeyde seyreden kurumlar vergisi gelirleri 2005-2008 yılları arasında sert yükselişe geçmiştir. Bu yıllarda kurumlar vergisi gelirlerinin artması bu vergi türünün hasılasını vergi sistemi içinde birinci sıraya taşımıştır. 2009 yılında gerçekleşmiş ani düşüş sonrasında kurumlar vergisi gelirleri 2013 yılına kadar yükselişe geçmiştir. 2013 yılından 2016 yılına kadar düşen kurumlar vergisi gelirleri 2016 yılından sonra yine büyümeye devam etmiştir.

Kurumlar vergisi gelirlerinin konjonktürel dalgalanmalarının arkasında bir çok ekonomik neden durmaktadır. Ayrıca kurum kazançlarını vergilemeyi hedef alan kurumlar vergisi yansıtıldığında, bireylerin vergi yükünü etkilemektedir. Aynı zamanda, kurumlar vergisi oranının artması genel fiyat düzeyini yükseltmekte ve talebin değişmediği taktirde KDV yükünü artırmaktadır. Sonuç olarak bireylerin tükettikleri ürünlerin fiyatının içinde daha fazla vergi toplanmış bulunmakta ve nihayetinde bireylerin vergi yükü artmaktadır.

Şekil 15’de KDV gelirlerinin istikrarlı bir şekilde yükseldiğini görmekteyiz. KDV dolaylı vergi türü olduğundan fiyat mekanizması aracılığıyla kolaylıkla tüketicilere yansıtılmaktadır. Sonuç olarak KDV’nin oluşturduğu yük bireyler üzerinde kalmaktadır. Ancak, KDV gelirlerinin artması KDV yükünün artması anlamına gelmemektedir. Bu yükü nüfus artışı, talep düzeyi, GSYİH, bireylerin gelirleri, fiyatların genel seviyesi gibi bir çok ekonomik faktörlerin etkileriyle şekillenmektedir. Bu sebepten, KDV yükünün ve bu yükü etkileyen faktörlerin detaylıca incelenmesi gerekmektedir.

Gelir vergisi hasılasının, diğer iki vergi türünün altında cereyan ettiğini görmekteyiz. Elbette, bu vergi yükünün düşük olması bireylerin gelirleri açısından olumlu bir durumdur. Ancak, diğer taraftan gelir vergisi hasılasının düşük olması bireylerin düşük gelire sahip olması, vergi kaçırmanın yaygın olması, ücretlilerin kayıt dışı ekonomide çalışması gibi birçok olumsuz ekonomik etkilerden kaynaklanabilir. Ayrıca, gelir vergisinde uygulanan istisna ve muafiyetler, işsizlik, en az geçim indirimi ve bir çok etken gelir vergisi yükünü şekillendirmektedir. Bu

sebeplerden dolayı, vergi yükünün kimin üzerinde ne kadar kaldığını belirlemek amacıyla vergi gelirlerindeki dalgalanmaların detaylıca incelenmesi gerekmektedir.

A. Kurumlar Vergisi Yüğü

Azerbaycan’da kurumlar vergisi toplam vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Kurumlar vergisi hasılasının Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı tarafından yürütölen vergi politikalarıyla sürekli olarak büyütölmesi amaçlanmaktadır. Aynı zamanda, kurumlar üzerindeki vergi yükünün aşırı yükselmesi durumunda üretim, yatırım, GSYİH ve diğör ekonomik değışkenlerin zarar görmemesi amacıyla, vergi yükü dağılımı dengelenmekte ve bir takım istisna ve muafiyetler uygulanmaktadır.

Kurumlar vergisi kurum kazançlarını vergilendirmeyi hedef aldığından kurumların faaliyeti, sektörlerin büyüklüğü, ekonomik büyüme gibi kavramlarla yakın bağlantılı vergi türüdür. Ayrıca kurumlar vergisi devletin ekonomiye müdahalesinde kullandığı en önemli araçlardandır. Çünkü kurumlar vergisi neredeyse ekonominin her alanında etkileyeci bir unsurdur.

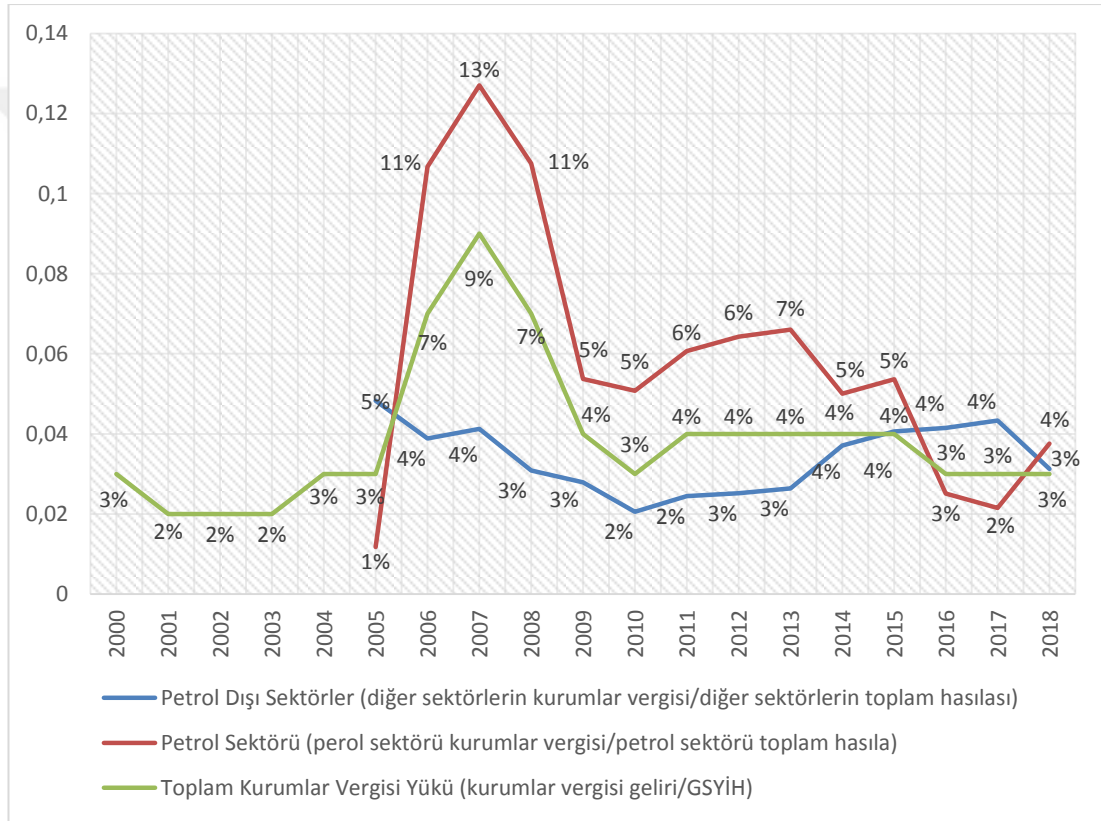
Açıktır ki, kurumların artan iktisadi faaliyeti bir taraftan GSYİH’yi büyütürken, diğör taraftan kurumlar vergisi hasılasını da artmaktadır. Ekonomik küçölme dönemlerinde ise kurumların daralan faaliyetleri kurumlar vergisi hasılasını da küçöltmektedir. Kurumlar vergisi yükü ölke ekonomisinin büyüklüğüyle direkt bağlantılı olduğundan, bu yükün detaylıca incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

“Kurumlar vergisi hasılası / GSYİH” yöntemiyle hesaplanan kurumlar vergisi yükü hem kurumların faaliyetine hem de ölke ekonomisine etki eden bir çok ekonomik faktörlerin etkisiyle dalgalanmaktadır. Diğör taraftan kurumlar vergisi yükündeki dalgalanmalar kurum karlarındaki olumlu veya olumsuz gelişmeleri yansıtmaktadır. Bu durumda kurumların kar marjına etki eden ekonomik faktörlerin belirlenmesinde kurumlar vergisi yükü aktif rol üstlenebilmektedir. Vergi oranlarının sabit tutulduğu belirli bir devre içinde kurumlar vergisi yükündeki düşüşler kurum faaliyetlerinin küçölmesi, üretim maliyetlerinin yükselmesi, düşük rekabet gücü ve diğör kurum faaliyetlerini olumsuz etkileyerek kar marjının düşmesine neden olan gelişmelerden kaynaklanabilmektedir. Kurumlar vergisi yükünde yükselmelerin

yaşandığı dönemlerde ise bir çok farklı ekonomik nedenlerden dolayı kurumların artan karı bu yükselmelerin nedeni olabilmektedir.

Azerbaycan ekonomisinde toplam hasıla petrol ve petrol dışı sektörler olarak ikiye ayrıldığından, her bir sektörde gerçekleşmiş dalgalanmaların kurumlar vergisi yüküne etkileri bulunmaktadır. Bu sebepten Azerbaycan ekonomisinde kurumlar vergisi yükü hesaplamalarında yük artışlarının hangi sektörden kaynaklandığını karşılaştırma yaparak tespit etmek mümkündür.

Şekil 16: Kurumlar Vergisi Yüğü



Kaynak: ARDSK, 2019a.; ARDSK, 2019b.; ARDSK, 2020a.; ASİS, 2020.; Azərbaycan Respublikasının Hesablama Palatası, 2019: 95-96.; Azərbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı, 2015: 45.; Aliyev, 2018: 6.; Vergiler Bakanlığı, 2020a. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

2000 yılında %3 oranındaki kurumlar vergisi yükü 2001-2003 yıllarında %2 oranına düşmüş, 2004-2005 yıllarında ise tekrar %3 seviyesine yükselmiştir. 2003 yılından Azerbaycan petrolünün dünya piyasasına çıkması ülke ekonomisi için yeni

bir çağı başlatmıştır. Petrol sektörünün karlarından 2005 yılından itibaren kurumlar vergisi ödendiği görülmektedir.

2005 yılında petrol sektörünün kurumlar vergisi yükünün %1 gibi küçük bir oranda olmuştur. 2006-2009 yıllarında ise kurumlar vergisi yükü en büyük dalgalanmasını yaşamıştır. 2006 ve 2007 yıllarında sırasıyla %7 ve %9 oranlarına sıçramış kurumlar vergisi yükü, 2008-2009 yıllarında sırasıyla %7 ve %4 oranlarına gerilemiştir. Petrol dışı sektörlerin kurumlar vergisi yükünün 2006-2007 yıllarında %4, 2008-2009 yıllarında %3 oranına düşmesinden, bu yıllarda toplam kurumlar vergisi yükündeki dalgalanmalarda aktif rol oynamadığı anlaşılmaktadır. Ancak petrol sektörünün kurumlar vergisi yükü 2006 ve 2007 yıllarında sırasıyla %11 ve %13 oranlarına yükselmiş, 2008 ve 2009 yıllarında ise %11 ve %5 oranlarına gerilemiştir. Anlaşılmaktadır ki 2006-2009 yılları kurumlar vergisi yükündeki dalgalanmalar esas itibariyle petrol sektörüne bağlı gelişmiştir.

Petrol sektörünün kurumlar vergisi yükünü etkileyen en önemli faktör elbette petrol fiyatlarıdır. Petrol fiyatları 2001-2008 yıllarında artmış, 2009 yılında ise düşmüştür (Dudley, 2019: 24). Petrol fiyatları uluslararası platformlarda belirlenmektedir. Petrol sektörünün üretim maliyetleri enflasyon gibi ekonomik faktörlerden etkilense bile, satış fiyatına bağlı bir değişiklik göstermez. Bu sektörde maliyetin sabit kaldığı bir dönemde artan karlar kurumlar vergisi hasılasını artırmış, neticede vergi yükü yükselmiştir.

Kurumlar vergisi yükü esas itibariyle kar marjı ve vergi oranlarına bağlı olarak dalgalanmaktadır. Azerbaycan'da 2004 yılına kadar %25 oranında uygulanan kurumlar vergisi, 2005-2006 yıllarında %24, 2007-2009 yıllarında %22, 2010 yılından itibaren ise %20 oranına düşürülmüştür (Trading Economics, 2020s). Petrol dışı sektörlerde vergi yükünün düşmesi vergi oranlarındaki indirimlerden kaynaklanabilmektedir. Kurumlar vergisi yükünün diğer belirleyicisi olan kar marjını “($\%100 \times \text{kurumlar vergisi yükü}$) / vergi oranı” yöntemiyle hesaplamak mümkündür. Hesaplama sonucunda sektörün toplam hasılasının oransal olarak ne kadarının vergiye tabi gelir ve üretim maliyeti olduğunu belirlemek mümkündür. Hesaplamalarımızı petrol ve petrol dışı sektörlerle göre 2005-2009 yılları için ayrı ayrı yapalım.

2005-2009 yılları petrol sektörünün toplam hasılasının kurumlar vergisine tabi geliri sırasıyla %4, %46, %59, %50, %23 oranlarında olmuştur. Petrol dışı sektörlerde toplam hasılanın kurumlar vergisine tabi geliri ise %24, %17, %18, %14, %14 oranlarına tesadüf etmiştir. Bu oranlardan açık bir şekilde anlaşılmaktadır ki, 2006-2008 yıllarında petrol sektörün toplam hasılasının büyük bir kısmı kurum karı olmuştur. Toplam hasıla içinde kurum karlarının artması ise vergi yükünün yükselmesine neden olmuştur. Diğer sektörlerde satış fiyatları genellikle tam rekabet piyasalarında belirlendiğinden, firmaların kar marjını çok yüksek tutması satışlarını zorlaştırmaktadır. Bu sebepten petrol dışı sektörlerde kar marjı petrol sektörüne göre daha düşük olmaktadır.

2008 ekonomik krizinin etkileri Azerbaycan ekonomisinde 2010 yılına kadar devam etmiştir. 2010 yılında kurumlar vergisi yükü petrol sektörü için %5, diğer sektörler için %2, toplam ekonomi için %3 seviyesinde olmuştur. 2011 yılından itibaren ise ekonomik iyileşme görülmeye başlanmıştır.

2011 yılında toplam ekonomi için kurumlar vergisi yükü %4 oranına çıkmış ve 2016 yılına kadar sabit kalmıştır. Petrol sektöründe kurumlar vergisi yükü petrol fiyatlarına da bağlı olarak 2011-2012 yılında %6, 2013 yılında %7 oranına yükselmiş, 2014-2015 yıllarında ise %5 seviyesine inmiştir. Petrol dışı sektörlerde 2011 yılında %2 oranındaki kurumlar vergisi yükü 2014 yılında %4 seviyesine çıkmıştır. Petrol dışı sektörlerin bu yıllarda karının artması ile vergi yükünün yükselmesi, petrol sektöründe 2014-2015 yıllarındaki küçülmelerin toplam vergi yüküne yansımaya engel olmuştur.

2016 ve 2017 yıllarında petrol fiyatlarındaki sert düşüşler nedeniyle bu durumdan tüm ekonomi olumsuz yönde etkilenmiştir. İlk olarak bu yıllarda petrol sektörünün kurumlar vergisi yükü sırasıyla %3 ve %2 oranlarına düşmüştür. Petrol fiyatlarındaki düşüşler ülkenin para biriminin değer kaybetmesine neden olsa bile, petrol dışı sektörlerin kurumlar vergisi yükünde bir dalgalanma yaşanmamıştır. Ancak petrol sektöründe azalan kar marjı toplam ekonominin kurumlar vergisi yükünü %3 seviyesine indirmiştir.

2018 yılında toplam kurumlar vergisi yükünde herhangi bir dalgalanma yaşanmasa bile, petrol sektöründe vergi yükü artarken diğer sektörlerin vergi yükünde düşüşler yaşanmıştır. 2018 yılında petrol sektöründe vergi yükünün artması

petrol fiyatlarının yükselmesi ile direkt ilişkilidir. Diğer sektörlerde kurumlar vergisi yükünün düşmesi ise enflasyonun %14 oranına çıkarak son 10 yılın en yüksek seviyesine ulaşmasından kaynaklanabilmektedir (Trading Economics, 2020t). Yüksek enflasyon nedeniyle artan üretim maliyetlerinin fiyatlara yansıtılması hasılayı görece olarak yükseltmektedir. Ancak artan hasıla karşısında kurum karları yükselmediğinden vergi yükünün düşmesini gözlemlemekteyiz.

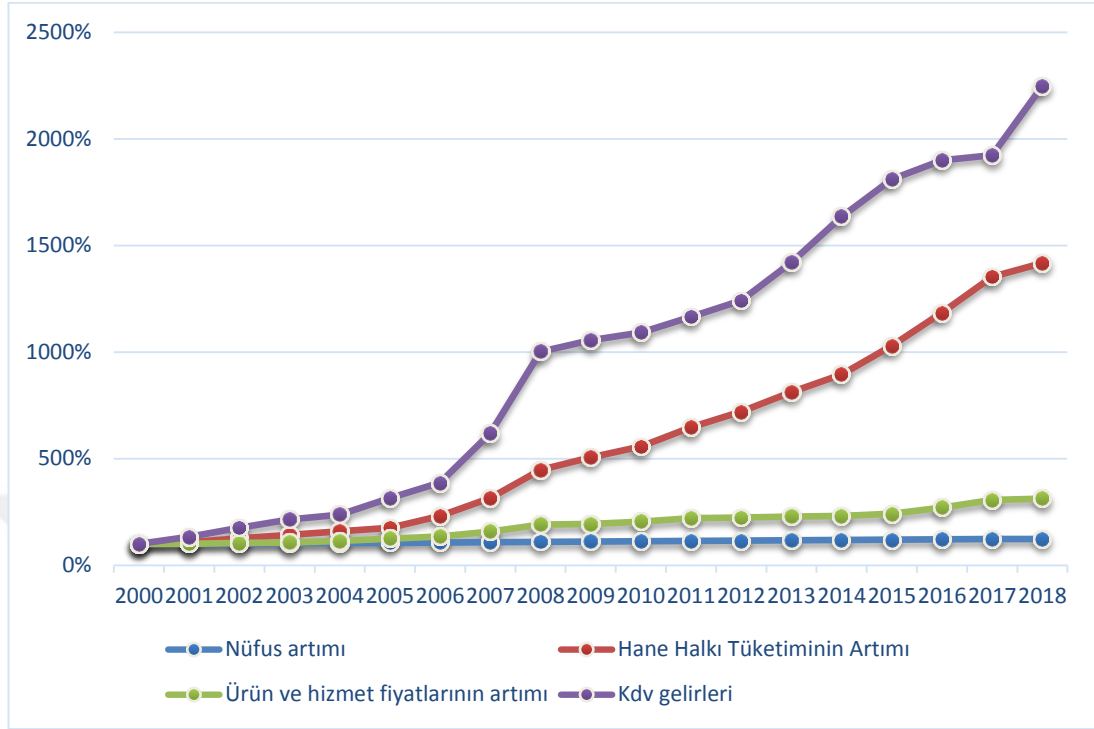
Kurumlar vergisi ülke ekonomisinde büyüme, kalkınma, yatırım, üretim, istihdam ve bireysel refah gibi kavramları etkilediğinden, daha kapsamlı analizlere ve kanunlarla gerekli düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

B. Katma Değer Vergisi Yüğü

Günümüzde ülkelerin vergi sistemlerinde hangi vergi türünün daha büyük paya sahip olması ekonomik gelişmişlik seviyesi ile yakından ilişkilidir. Genel olarak gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergiler vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Şekil 15’de Azerbaycan vergi sisteminde başlıca vergi gelirlerinin karşılaştırmasını yapmış bulunmaktayız. İnceleme sonucunda, petrol fiyatlarında ani yükselmelerin yaşandığı dönemler hariç, KDV’nin vergi gelirleri içinde en büyük paya sahip olduğu saptanmıştır. Ayrıca KDV gelirlerinin sürekli olarak yükseldiği görülmektedir. Buradan anlaşılmaktadır ki, gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde dolaylı vergilerin ağırlık göstermesi özelliği, Azerbaycan vergi sistemi için de geçerlidir. Dolayısıyla KDV toplam vergi yükünü en fazla etkileyen vergi türü olmaktadır. Bu sebepten, Azerbaycan vergi sisteminde KDV’nin yeri ve sebep olduğu yükün detaylıca incelenmesi gerekmektedir.

Teorik olarak GSYİH’yı sabit kabul edersek, vergi gelirinin artması vergi yükünü yükseltmektedir. KDV gelirlerinin artmasının ise bazı temel sebepleri vardır. Bu sebeplere vergi oranları, genel fiyat düzeyi, nüfus artımı, tüketim talebindeki değişiklik gibi faktörleri örnek olarak gösterebiliriz. Dolayısıyla KDV gelirlerinin incelenmesi amacıyla, bu faktörlerin konjonktürel dalgalanmalarını karşılıklı incelemek gerekmektedir.

Şekil 17: KDV Gelirleri ve Ona Etki Eden Faktörlerin Konjonktürel Dalgalanmaları (2000 yılı baz alınmaktadır)



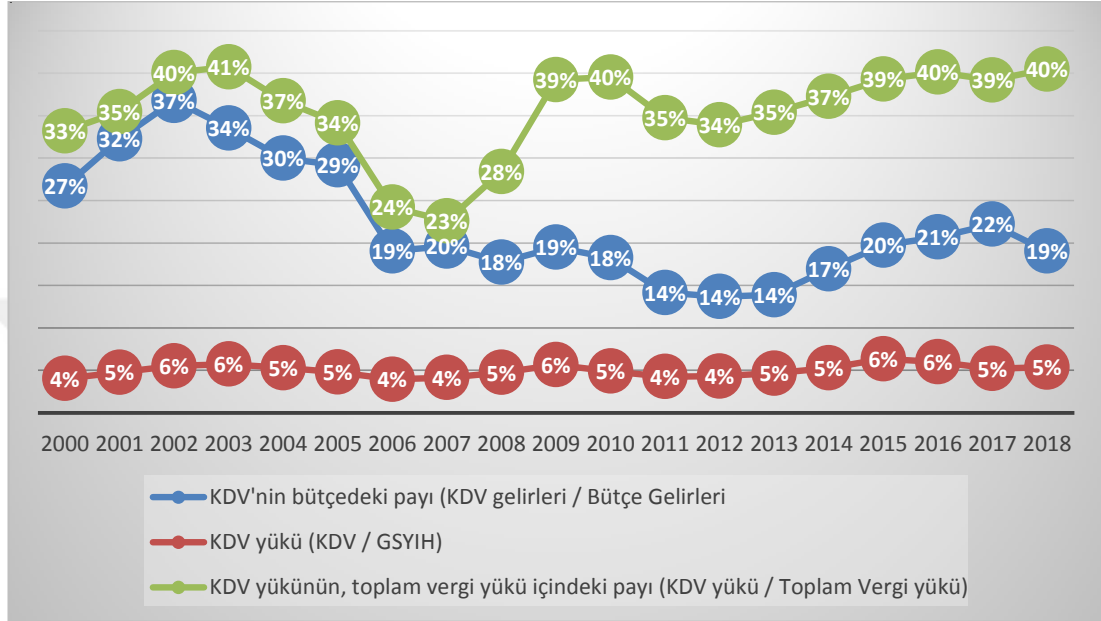
Kaynak: ARDSK, 2020c.; ARDSK, 2020d.; ARDSK, 2020e.; ARDSK, 2020a.; Azərbaycan Respublikası Dövlət Gömrük Komitəsi, 2020b. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

İlk olarak nüfus artışı tüketim ihtiyacını tetikleyen bir faktördür. 2018 yılında Azerbaycan nüfusu 2000 yılına oranla %23 büyümeye sağlamıştır. KDV gelirlerini etkileyen ikinci faktör ise, ürün ve hizmet fiyatlarındaki yükselmelerdir. Çünkü, bir ürünün fiyatının yükselmesi durumunda, fiyatların içindeki KDV miktarı da artmaktadır. Azerbaycan ekonomisinde 2018 yılında ürün ve hizmet fiyatları 2000 yılına oranla % 213 yükselmiştir. Üçüncü ve en önemli faktör ise, hane halkının tüketim harcamalarındaki değişikliklerdir. 2018 yılında hane halkı tüketimi 2000 yılındaki tüketimin 14 katına çıkmıştır. Doğal olarak tüketimin artması vergi gelirlerini artırmaktadır. Bu ve diğer ekonomik faktörlerin etkileriyle 2018 yılında KDV geliri, 2000 yılına göre 22 kat artmıştır.

Bu yükselişler, Azerbaycan vergi sisteminde dolaylı vergi olan KDV'nin önemini artırmıştır. KDV gelirlerindeki artışlarla birlikte, GSYİH'daki dalgalanmalar KDV yükünü şekillendirmektedir. KDV yükünü incelemek amacıyla, şekil 21'de

KDV yükü, KDV'nin bütçedeki payı ve KDV yükünün toplam vergi yükü içindeki payını dikkate aldık.

Şekil 18: KDV Yükü, KDV Gelirlerinin Bütçedeki Payı, KDV Yükünün Toplam Vergi Yükü İçindeki Payı % (2000-2018)



Kaynak: ARDSK, 2020a.; Vergiler Nazirliyi, 2020a.; Azərbaycan Respublikası Dövlət Gömrük Komitesi, 2020b.; ARDSK, 2019a.; Maliyyə Nazirliyi, 2020. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Şekil 18'de KDV yükünün % 4-%6 oranlarında cerayan ettiği görülmektedir. Bu sebepten KDV yükünde yüksek dalgalanmaların gerçekleşmediğini söyleyebiliriz. Ancak, bu küçük dalgalanmaların sebebinin arkasında başka ekonomik faktörlerin büyük dalgalanmaları durmaktadır. Şekildeki mavi çizgi KDV'nin bütçe içindeki payını, yeşil çizgi ise KDV yükünün toplam vergi yükü içindeki payını göstermektedir. 2000-2002 yıllarında KDV'nin bütçe içindeki payı ve KDV yükünün toplam vergi yükü içindeki payı yükselmiş, 2003-2007 yıllarında ise düşmüştür. 2000-2002 yıllarındaki yükselmelerin sebebi, KDV'nin diğer vergi türlerinden daha fazla artmış olmasıdır. 2003-2007 yıllarındaki düşüşlerin sebebi ise, daha önce incelediğimiz gibi, petrol fiyatlarındaki hızlı yükselmelerin etkisiyle petrol sektörünün kurumlar vergisi hasılasının hızla artarak, KDV gelirlerini üstelemiş olmasıdır. Petrol fiyatlarının düştüğü ve 2008 ekonomik krizinin etkilerinin

gözlemlendiği 2007-2009 yıllarında ise KDV gelirleri artmış ve vergi yükü ile birlikte KDV'nin bütçe ve toplam vergi yükü içindeki payı yükselmiştir. Daha önce 2009-2012 yılında petrol fiyatlarının yükseldiğini, 2013-2016 yıllarında ise düştüğünü incelemiştik. Bu dalgalanmaların etkisiyle 2009-2012 yıllarında KDV yükü, KDV'nin bütçe ve toplam vergi yükü içindeki payının düştüğünü, 2013-2016 yıllarında ise yükseldiğini görmekteyiz. Anlaşılmaktadır ki, Azerbaycan ekonomisinin petrol sektörüne bağlı olmasından dolayı, petrol fiyatlarındaki dalgalanmalar KDV yükünü etkilemektedir.

Şekil 18'de dikkat çeken diğer bir nokta, KDV yükünün toplam vergi yükü içindeki payının, KDV'nin bütçedeki payından daha fazla yükselmesidir. Bunun sebebini ARDNF'dan (Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Petrol Fonu) devlet bütçesine yapılan transferlerin artması ile ilişkilendirmek mümkündür (ARDNF, 2020).

Hükümet tarafından yapılan bu gibi transfer politikaları, petrol sektöründeki gelirlerin diğer sektörlerle aktarılması yoluyla bütün sektörler açısından gelişme ve büyüme sağlanması amacına hizmet etmektedir. Ancak, KDV yükünün son yıllarda toplam vergi yükünün % 40'ını oluşturduğunu görmekteyiz. Bu oranın, toplam vergi yükü ve bu verginin fiili mükellefleri açısından yüksek bir orandır. Sonuç olarak, Azerbaycan ekonomisinde toplam vergi yükünün önemli bir kısmını KDV yükü oluşturduğundan, bu yükün fiili mükelleflerine etkisi incelenmeli ve hükümet tarafından desteklenen politikalarla düzenlenmesi gerekmektedir.

C. Gelir Vergisi Yükü

Gelir vergisi, Azerbaycan vergi gelirleri içinde kurumlar vergisi ve KDV'den sonra hasılasına göre üçüncü önemli vergi türü olmaktadır. Şekil 15'de gelir vergisinin yıllar itibariyle sürekli olarak yükseldiğini incelemiştik. Ancak, bu yükselmelerin oranları çok düşük seviyede gerçekleşmiştir. Gelir vergisi hasılasının artmasını etkileyen bir takım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerden en önemlileri bireylerin gelirleri ve vergi oranlarıdır. Gelir vergisi dolaysız vergi türü olduğundan, vergi oranlarının yükseltilmesi, dolaylı vergilere nazaran daha fazla tepkiye sebep olmaktadır. Böyle bir durumda bireyler yasal ve yasadışı yöntemlerle vergi kaçırma,

kayıt dışı ekonomiye yönelme gibi tutum ve davranışlar sergileyebilirler. Ücretlilerin gelirlerinin artması ise gelir vergisi hasılasını yükseltmektedir. Ancak gelişmekte olan ülkelerin ekonomik açıdan en büyük problemlerinin başında, gelir seviyesinin düşük olması durumu gelmektedir. Aynı durum Azerbaycan ekonomisi için de geçerlidir.

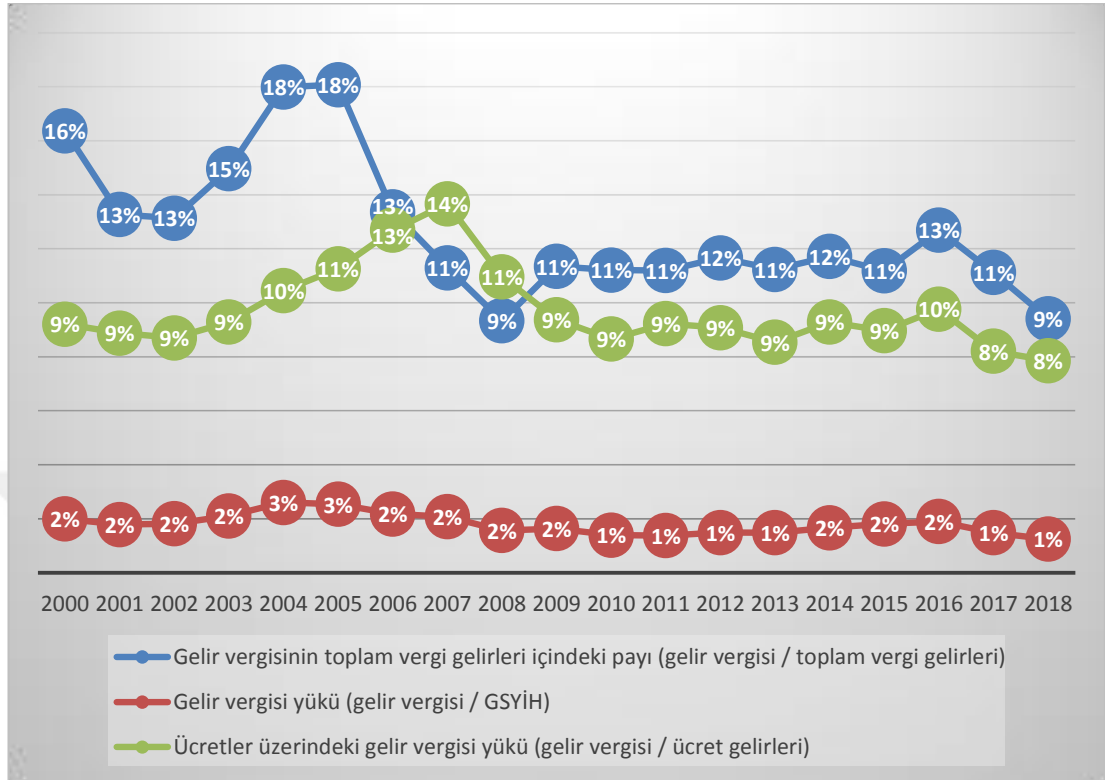
Açıktır ki, gelişmiş ülkelere nazaran Azerbaycan ve diğer gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi yükü daha düşük seviyededir. Ancak, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gelir seviyesinin düşük olması reel olarak bireylerin vergilerden dolayı daha fazla refah kaybı yaşamasına neden olmaktadır. Böylece görece olarak düşük vergi yükü bireysel rehaf açısından büyük sorunları ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsamda ülkede genel fiyat düzeyi, ücret seviyesi, vergileme sonrası harcanabilir gelir, gelir dağılımı ve bireylerin gelirlerine etki eden diğer kavramlar vergi yüküne karşı tepkilerin belirleyicisi konumunda olmaktadır. Kuşkusuz gelir vergisi yükünü etkileyen en önemli faktör ise vergi oranlarıdır.

Azerbaycan vergi sisteminde gelir vergisi oranlarına baktığımızda yıllar itibariyle vergi oranlarının düşürüldüğü, istisna ve muafiyetlerin kapsamının giderek büyütüldüğü görülmektedir. Şöyle ki, Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanununun 102.1 ve 102.2 maddelerinde gelir vergisinden istisna ve muafiyet halleri geniş bir kitle ve gelir gruplarını kapsamaktadır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2019c: 190-200).

Gelir vergisi oranı ise, 2001 yılında 5 basamaklı (%12, %20, %25, %30, %35), 2002-2003 yıllarında 3 basamaklı (%12, %25, %35) artan oranlı sistemle tahsil edilmekteydi. 2004 yılından itibaren ise bu oran iki basamaklı artan oranlı gelir vergisi şeklinde uygulanmaya başlanmıştır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2015: 52).

2004 yılından günümüze kadar iki basamaklı artan oranlı tarifeye uygulanan gelir vergisi oranları sabit kalsa bile, yıllara göre farklı hesaplama yöntemlerine tabi tutulmuştur. Elbette hesaplama yöntemlerindeki farklılıklar vergi yükü oranını de etkilemektedir. Hesaplama yöntemlerindeki farklılıkların bireylerin gelir vergisi yüküne etkisini tezimizin ilerleyen kısımlarında inceleyeceğimizden şekil 19 yardımıyla toplam gelir vergisi yükünü analiz edelim.

Şekil 19: Gelir Vergisi Yüğü, Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı ve Gelir Vergisinin Toplam Ücret Gelirleri İçindeki Payı.



Kaynak: ARDSK, 2020a.; Vergilər Nazirliyi, 2020a.; ARDSK, 2019a.; ARDSK, 2020d.; ARDSK, 2020f. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Gelir vergisi yükünün yıllar itibarıyla %1-%3 oranında seyrettiği görülmektedir. 2000-2003 yıllarında % 2 oranında sabitliğini sürdüren gelir vergisi yükü, 2004-2005 yıllarında %3 oranına yükselmiştir. Yükselmenin gerçekleştiği yıllarda gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artarak, % 18 oranına çıktığı gözlemlenmektedir. Bu yıllarda ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünün %10 - %11 oranlarına çıkması, gelir vergisi hasılasının ücret gelirlerinden daha fazla yükseldiği anlamına gelmektedir.

Ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünde artışlar 2007 yılına kadar yükselerek % 14 oranına çıkmıştır. Bu yük artışının sebeplerinden birincisi, 2005 ve 2006 yıllarında Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Kanunun 102.1 maddesinde gelir vergisinden istisna ve muafiyetleri kapsayan kanunlardan bir kısmının kanun hükmünden çıkarılması olabilmektedir (Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi, 2019b).

İkinci bir sebep ise, 2005-2007 yıllarının ekonomik büyüme dönemleri kabul edildiğinden, bu büyümenin etkileriyle bireylerin ücret gelirlerinin artmasıdır. Bu gelişmenin ücretler üzerindeki vergi yükünü artırması iki şekilde gerçekleşebilir. Birincisi, ücretlerin artması sonucu, gelirlerin üst vergi dilimine tabi tutulması, ikincisi ise, bireylerin gelirlerinin artmasıyla, kayıtlı ekonomiye yönelmeleridir. Her iki etkinin bireylerin gelirlerinin artmasından kaynaklandığını dikkate alırsak, bu yıllardaki ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünün artmasının ekonomik açıdan olumlu olduğu söylenebilir.

Büyüme dönemleri olarak isimlendirdiğimiz 2005-2007 yıllarında, gelir vergisi yükü ve gelir vergisinin diğer vergi gelirleri içindeki payında düşüşler gerçekleşmiştir. Gelir vergisi yükünün azalması, o yıllarda petrol fiyatlarındaki sert yükselişlerin GSYİH'yı hızla büyütmesidir. Bu yıllarda yine petrol fiyatlarından kaynaklanan kurumlar vergisi hasılasındaki yükselişler, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payını düşürmüştür.

2008-2009 daralma dönemleri sonrasında gelir vergisi yükünde küçülmeler gerçekleşmiştir. Şöyle ki, 2010-2013 yıllarında gelir vergisi yükü % 1 oranına düşmüştür. Aynı zamanda ücretler üzerindeki gelir vergisi yükü % 9 oranında sabit kalmıştır. Yine, 2015 yılına kadar gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %11-%12 oranında sabit cereyan etmiştir. Daha önce bu yıllarda vergi gelirlerinde, gelir vergisi hasılasında ve GSYİH'da büyüme gerçekleştiğini incelemiştik. Buradan anlaşılmaktadır ki, bu yıllardaki büyüme, incelediğimiz ekonomik faktörleri aynı oranda etkilemiştir. Diğer taraftan ise, ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünün ve gelir vergisinin diğer vergi gelirleri içindeki payının sabit seyretmesi, bu yıllarda ücret gelirlerinde önemli yükselmelerin yaşanmamasından kaynaklanmaktadır.

2014-2016 yıllarında petrol fiyatlarındaki düşüşler gelir vergisi yükünün % 2 oranına yükselmesine sebep olmuştur. Tabiki bu durum, gelir vergisi hasılasının isitikrarlı bir şekilde yükseldiği dönemde, GSYİH'nın büyüme hızının yavaşlamasından ortaya çıkmaktadır. Petrol fiyatlarındaki düşüşlerin derinleştiği 2016 yılında, ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünde ve gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payında yükselişler görülmektedir. Gelir vergisinin diğer vergi gelirleri içindeki payının artmasının sebebi, petrol fiyatlarının etkisiyle diğer vergi gelirlerinin azalması olmaktadır. Ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünün artması

ise, diğer vergi gelirlerindeki azalmanın telafi edilmesi amacıyla, gelir vergisi kaçırma faaliyetlerine karşı önlem ve denetimlerin artırılmasından kaynaklanmaktadır.

2016 yılı sonrasında petrol fiyatlarının yükselmesi sonucunda gelir vergisi yükü, ücretler üzerindeki gelir vergisi yükü ve gelir vergisinin diğer vergi gelirleri içindeki payında düşüşler gerçekleşmiştir.

Yaptığımız analizlerden anlaşılmaktadır ki, Azerbaycan ekonomisinde petrol fiyatlarının, gelir vergisi yükü üzerinde etkileri bulunmaktadır. Ancak bu analizler, toplumsal bazda gelir vergisi yükünü ve ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünü kapsamaktadır. Aynı zamanda bu hesaplarda istisna ve muafiyetler dikkate alınmadığından, gelir vergisi yükü bireysel açıdan farklı sonuçlar verebilmektedir. Bunların yanı sıra, dolaylı vergilerin fiili mükellefi genel olarak ücretliler olmaktadır. Bu vergiler de ücretli kesim üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu sebeple ücretlilerin üzerinde toplanan vergi yükünün bireysel bazda incelenmesinde fayda vardır.

III. DÜŞÜK GELİRLİ BİREYLER ÜZERİNDE GELİR, KDV VE DİĞER KESİNTİLERİN YÜKÜ

A. Sektörlere Göre Ücret Gelirleri

Gelişmekte olan ülkelerin temel ekonomik sorunlarının başında gelen düşük gelir seviyesi problemi, Azerbaycan ekonomisi için de geçerlidir. Bu ilişkiye Azerbaycan ekonomisinde petrol sektörlerinin gelirinin yüksek, diğer sektörlerin gelirinin düşük olduğunu eklersek, gelir dağılımı açısından adaletsizlik daha da derinleşmektedir. Gelir dağılımını düzenlemek ve düşük gelirli bireylerin refah seviyesini yükseltmek amacıyla hükümet vergi ve harcama politikalarını kullanmaktadır. Bu politikaların ne kadar etkili olduğunu ve ücretlilerin refah seviyesine katkısının araştırılması amacıyla, ilk önce sektörlere göre ortalama aylık ücretin incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 6: Seçilmiş Sektör ve Meslek Gruplarına Göre Orta Aylık Ücret Geliri

Sektör Ve Meslekler	Manat			Dolar		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Toplam Ekonomi İçin	499.8	528.5	544.6	294	311	320
Maden Sanayisi	2807.2	3071.9	2964.2	1651	1807	1744
Maliye, Sigorta	1229.2	1387.7	1459.3	723	816	858
Mesleki, Bilimsel Ve Teknik	886.5	1032.7	1054.7	521	607	620
Haberleşme, İletişim	782.0	870.6	881.3	460	512	518
Taşımacılık Ve Depolama	649.3	733.9	806.9	382	432	475
İnşaat	812.9	783.3	698.7	478	461	411
İşleme Endüstrisi	542.9	554.0	554.1	319	326	326
Ticaret	382.3	385.6	390.3	225	227	230
Eğitim	307.0	322.2	365.3	181	190	215
Tarım, Ormancılık Ve Balıkçılık	253.8	261.5	281.1	149	154	165
Sağlık Ve Sosyal Hizmetler	214.8	222.5	239.4	126	131	141
Diğer	473.4	662.6	631.8	278	390	372

Kaynak: ARDSK, 2019c. kaynağından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 6’da en yüksek ücret gelirinin maden, yani petrol ve doğal gaz sektöründe olduğu görülmektedir. Bu sektörde çalışanların ortalama aylık ücreti 2018 yılında 1744 dolara gerilese bile, yine de gelişmekte olan ülkelerdeki ücret düzeyinin çok üstünde seyretmektedir. Ücret gelirlerine göre ikinci sırada maliye ve sigorta sektöründe çalışanlar, üçüncü sırada ise mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetde bulunan bireylerin ücretleri yer almaktadır. Bu mesleklerde çalışanlar genel olarak nitelikli elemanlar olduğundan, ücret gelirlerinin yüksek olması doğal bir durum olmaktadır. Haberleşme, iletişim, taşımacılık, depolama gibi sektör ve meslek gruplarının da gelirlerinin, ülke ekonomisinin ortalama aylık ücret seviyesinden yüksek olduğu görülmektedir. İnşaat sektörünün ortalama aylık ücret seviyesine baktığımızda, yıllar itibariyle azaldığını görmekteyiz. Ücret gelirlerinin düşmesi, yıllar itibariyle inşaat sektöründe küçülmelerin gerçekleştiğinden haber vermektedir. İşletme endüstrilerinde çalışan bireylerin ortalama aylık ücreti ülke ekonomisinin ortalama aylık ücretinin üstünde kalmaktadır. Tabiki bu durum, işletmeciler açısından maliyet unsuru gibi görülse bile, bu sektörde çalışanların refah seviyesi açısından olumlu bir durumdur.

Ülke için ortalama aylık ücret sınırının altında bir çok sektör ve meslek grupları bulunmaktadır. Ancak, oluşturduğumuz tablo 6'da karşılaştırma yapmak amacıyla düşük gelirli sektör ve meslek gruplarından 4 tanesine yer vermiş bulunmaktayız. Bu sektörlerde çalışan bireylerin gelirleri ülke ekonomisinin ortalama ücret seviyesinin altında kalmaktadır. Tablo 6'da yer alan düşük ücret gelirli sektörlerden biri tarım, ormancılık, balıkçılık gibi faaliyetleri kapsamaktadır. Bu sektörde ücret gelirlerinin düşük olması doğal bir durumdur. Çünkü, dünya ekonomisine genel olarak baktığımızda, bu sektörlerde faaliyette bulunan bireylerin ücret gelirleri düşük seviyelerde seyretmektedir.

Tablo 6'da eğitim ve sağlık sektöründe çalışan bireylerin ortalama ücret gelirinin düşük olması daha fazla dikkat çeken bir durum olmaktadır. Bu iki meslek grubundan her ikisi ekonomik gelişme ve kalkınma açısından önemli bir yere sahiptir. İlk olarak, her iki sektörde ücret gelirlerinin düşük olması, nitelikli eleman ihracına sebep olmaktadır. Diğer taraftan, bu mesleklerde çalışan bireylerin refah seviyelerini yükseltmek amacıyla ek işlerde çalışması, sundukları hizmetin kalitesinin düşmesi ile sonuçlanmaktadır.

Tablo 6'da hükümet tarafından uygulanan politikalar sayesinde bu meslek grubunda çalışan bireylerin ücretlerinin yıllar itibariyle yükseldiği görülmektedir. Bu konuda bizim araştırmak istediğimiz nokta ise, ücret gelirlerindeki artışın, ücretliler üzerindeki vergi yükünü nasıl etkileyeceği durumudur.

Yukarıdaki tablo 6'da ortalama aylık ücret gelirleri için devlet ve özel sektör ayırımı yapılmamıştır. 2019 yılından itibaren devlet ve özel sektörde çalışan mükelleflerin gelir vergisi farklı hesaplandığından, ücret gelirlerinde bu denli bir ayırmaya ihtiyaç duyulmaktadır. 2004 yılından itibaren Azerbaycan ekonomisinde sabit oranda uygulanan gelir vergisi, yıllar itibariyle farklı hesaplama yöntemlerine tabii tutulmuştur. Vergi oranlar sabit tutulsa bile hesaplama yöntemindeki değişiklikler bireylerin vergi yükünü yüksek oranda etkilemektedir. Ancak en büyük değişiklik 2019 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır.

2018 yılında gelir vergisi %14 ve %25 oranlarında tahsil edilmekteydi. Hesaplanma yöntemi ise Gelir Vergisi Kanunun 101.1 maddesinde şu şekilde belirlenmiştir.

- Brüt gelir 2500 manata (1470 dolar) kadar ise:

(brüt gelir – ülke için en az geçim sınırı) *14%

- Brüt gelir 2500 manatdan (1470 dolar) fazla ise:

350 manat + (brüt gelir -2500 manat) *25%

Aynı yöntem 2017 yılında da uygulanmıştır. Tek farklılık ülke için en az geçim sınırının 2017 yılında 155 manat (91 dolar), 2018 yılında ise 173 manat (102 dolar) olmasıdır.

2019 yılından itibaren gelir grupları açısından farklı gelir vergisi hesaplama yöntemi uygulanmaya başlamıştır. Gelir Vergisi Kanununun 101.1 maddesine istinaden devlet ve petrol-doğal gaz sektörlerinde çalışan bireylerin gelir vergisi 2018 yılında uygulanmış hesaplama yöntemine tabi tutulmuştur. Tek farklılık 2019 yılında ülke için en az geçim sınırının 200 manata (118 dolar) yükselmesidir.

2019 yılının ocak ayının 1'inden itibaren, Gelir Vergisi Kanununun 101.1.1 maddesi yürürlüğe koyulmuştur. Bu kanuna göre petrol- doğal gaz sektörü dışında özel sektörde çalışan bireylerin aylık gelirlerinin 8000 manata (4706 dolar) kadar olan kısmı gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Gelirin bu miktarı aşan kısmı ise %14 oranında gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2019c: 187-188).

Bu kanunun, petrol dışı sektörlerde çalışan düşük gelirli bireyleri gelir vergisinden muaf tuttuğunu söyleyebiliriz. Aynı zamanda bu kanun, özel sektörün vergi yükünü hafifletmekte ve bireylerin gelirlerinin artmasına olanak sağlamaktadır.

2019 yılında sektör ve meslek gruplarına göre orta aylık ücret geliri açıklanmamıştır. Bu sebepten, 2018 yılı baz alınarak, 2019 yılında yapılmış ücret artışı kararlarını kullanarak, eğitim ve sağlık sektöründe orta aylık ücret gelirlerine ulaşmaya çalışacağız.

Örnek hesaplamalarımızda anne, baba ve bir çocuktan oluşan üç kişilik aile baz alınmaktadır. Ailenin çalışan fertlerinin gelirlerinden yapılan kesintiler onlar üzerinde bir vergi yüküne sebep olmaktadır. Vergi kesintileri sonrasında ailenin harcanabilir net geliri ortaya çıkmaktadır. Daha sonra bu aile, gelirlerinden asgari geçimlerini sağlamaları için belli bir miktar harcama yapmak mecburiyetindedirler. “Azərbaycan Respublikası Ədliyyə Nazirliyinin Qanunvericilik Baş İdarəsi” (Azerbaycan Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Ana Mevzuat Dairesi) yıllar itibariyle çocuklar, çalışan bireyler, emekliler ve ülke için asgari geçim sınırını açıklamaktadır

(Azərbaycan Qanunu, 2018). Bu verilerden yararlanarak ücret gelirlerindeki artışlarla birlikte asgari geçim sınırındaki yükselmelerin bireyler üzerindeki vergi yükünü nasıl etkilediğini inceleyeceğiz.

B. Devlet Sektöründe Çalışan Bireylerin Vergi Yüğü

Örnek ailemizden yola çıkarak devlet sektöründe 2018 ve 2019 yılında gelir vergisi, KDV ve diğer kesintilerin bireylerin gelirleri üzerinde yol açtığı yükü incelemeye çalışalım.

Tablo 7: 2018 ve 2019 Yılları Devlet Sektöründe Çalışan Örnek Ailenin Vergi Yüğü

Devlet Sektörü (Manat)				
	Öğretmen		Doktor	
Yıllar	2018	2019	2018	2019
Orta Aylık Ücret Geliri	361.3	433.6	232.9	279.1
Gelir Vergisi	26.4	32.7	8.4	11.1
Sosyal Sigorta	10.8	13	7	8.4
İşsizlik Sigorta Ödemesi	1.8	2.2	1.2	1.4
Net Ücret	322.3	385.7	216.4	258.3
Toplam Ödenilen Vergi	39.0	47.9	16.5	20.9
Vergi Yüğü	11%	11%	7%	7%
KDV Dahil Aile Bütçesi Üzerindeki Vergi Yüğü				
Yıllar	2018		2019	
Ailenin Nominal Ücret Geliri	594.2		712.7	
Ailenin Vergi Sonrası Net Geliri	538.7		644	
Ailenin Asgari Geçim Düzeyi	520		542	
Kalan Harcanabilir Gelir	18.7		102	
KDV	79.3		82.7	
KDV dahil Toplam Ödenilen Vergi	118.3		151.4	
Ailenin Toplam Vergi Yüğü	20 %		21%	

Kaynak: ARDSK, 2019d.; Azərbaycan Qanunu, 2018.; Azərbaycan Qanunu, 2018.; Vergi Məcəlləsi, 2019: 187.; Mühəsibat.az. 2020.; Hüquq Blogu, 2018.; Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2019d. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

2018 yılında devlet sektöründe çalışan öğretmenlerin ortalama aylık ücret geliri 361.3 manat (212.5 dolar) olmuştur. Bu bireylerin gayri safi ücret gelirlerine gelir vergisi, sosyal sigorta, işsizlik sigorta primi gibi kesintiler uygulandıktan sonra safi gelirleri 322.3 manat (189.6 dolar) kalmaktadır. Bu kesintiler bireyin ücretinde % 11’lik vergi yüküne sebep olmuştur. 2019 yılında ise bu sektörde çalışan bireylerin ortalama aylık ücret geliri 433.6 manata (255 dolar) yükselmiştir. Doğal olarak ücret geliri yükseldiğinden, gelir vergisi ve diğer kesintilerin miktarı da artmaktadır. Ancak, bu kesintilerin ücret geliri üzerinde oluşturduğu yükün değişmeyerek, % 11 oranında kaldığını tespit etmekteyiz.

2018 yılında devlet sektöründe doktor olarak çalışan bireyin ortalama aylık geliri 323.9 manat (190.5 dolar) olmuştur. Gelir vergisi ve diğer kesintiler uygulandıktan sonra bireyin harcanabilir geliri 216.4 manata (127.3 dolar) düşmüştür. Bu kesintiler bireyin gelirinde %7 oranında yüke sebep olmuştur. 2019 yılında devlet sektöründe doktor olarak çalışan bireyin ortalama aylık geliri 279.1 manata (164.2 dolar) yükselmiş, ancak gelir vergisi ve diğer kesintilerin yükü değişmemiştir.

Şimdi ise bir doktor, bir öğretmen ve bir çocuktan oluşan aile örneğimizin üzerindeki vergi yükünü incelemeye çalışalım. 2018 yılında anne ve babanın devlet sektöründe ortalama aylık ücret gelirine sahip olduğunu kabul edersek, ailenin brüt geliri 594.2 manat (349.5 dolar) olmaktadır. Gelir vergisi ve diğer kesintiler uygulandıktan sonra ailenin harcanabilir geliri 538.7 manat (316.9 manat) kalmaktadır. 2018 yılında ailenin asgari geçim sınırı 520 manat (305.9 dolar) olmuştur. Bu harcama miktarının içinde brüt değere eklenmiş %18 oranında KDV bulunmaktadır. Tüketim harcamasının içinde ne kadar KDV bulunduğunu tespit etmek amacıyla “tüketim-(tüketim/1.18)= ödenilmiş KDV” şeklinde oluşturduğumuz formülü kullanmaktayız. Hesaplamalarımız sonucunda bu ailenin 2018 yılında toplam 118.3 manat (69.6 dolar) vergi ödediği ve bu vergilerin gelirinde %23’lün yüke sebep olduğunu tespit etmekteyiz.

2019 yılında ise ücret artışları sonrasında ailenin gayri safi ücret geliri 712.7 manata (419.2 dolar) yükselmiştir. Gelir vergisi ve diğer kesintiler indirildikten sonra ailenin harcanabilir geliri 644 manat (378.8 manat) kalmaktadır. Bu aile 2019 yılında asgari geçimini sağlaması için 542 manat (318.8 dolar) harcama yaptığı zaman 82.7

manat (48.6 dolar) KDV ödemektedir. Sonuç olarak, 2019 yılında bu ailenin ödediği vergilerin toplamı, gelirleri üzerinde % 21 oranında yüke sebep olmaktadır.

C. Özel Sektörde Çalışan Bireylerin Vergi Yüğü

Aynı örnek aileden yola çıkarak, bireylerin özel sektörde ortalama aylık ücret gelirine sahip oldukları durumunda, üzerlerindeki vergi yükünü inceleyelim.

Tablo 8: 2018 ve 2019 Yılları Özel Sektörde Çalışan Örnek Aile Üzerindeki Vergi Yüğü

Özel Sektör (manat)				
	Öğretmen		Doktor	
Yıllar	2018	2019	2018	2019
Orta Aylık Gelir	508.8	610.6	300.7	375.9
Gelir Vergisi	47	0	17.9	0
Sosyal Sigorta	15.3	47.1	9	23.6
İşsizlik Sigorta Ödemesi	2.5	3.05	1.5	1.9
Net Ücret	444	560.5	272.3	350.4
Toplam Ödenilen Vergi	64.8	50.1	28.4	25.5
Vergi Yüğü	13%	8%	9%	7%
KDV Dahil Aile Bütçesi Üzerindeki Vergi Yüğü				
Yıllar	2018		2019	
Ailenin Nominal Ücret Geliri	809.5		986.5	
Ailenin Vergi Sonrası Net Geliri	716.3		910.9	
Ailenin Asgari Geçim Düzeyi	520		542	
Kalan Harcanabilir Gelir	196.3		368.9	
KDV	79.3		82.7	
KDV dahil Toplam Ödenilen Vergi	144.1		158.3	
Ailenin Toplam Vergi Yüğü	18%		16%	

Kaynak: ARDSK, 2019d.; Azərbaycan Qanunu, 2018.; Azərbaycan Qanunu, 2018.; Vergi Məcəlləsi, 2019: 187.; Mühəsibat.az. 2020.; Hüquq Blogu, 2018.; Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, 2019d. kaynaklarından yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

2018 yılında ortalama aylık ücret gelirine sahip özel sektörde öğretmen olarak çalışan bireyin geliri 508.8 manat (299.3 dolar) olmuştur. Gelir vergisi ve

diğer kesintiler uygulandıktan sonra bu bireyin harcanabilir geliri 444 manat (261.2 dolar) kalmaktadır. Bu vergiler, bireyin geliri üzerinde %13 oranında yüke sebep olmaktadır. 2019 yılında ise bu bireyin aylık ücreti 610.6 manata (359.2 dolar) yükselmektedir. Bu bireyin aylık ücreti 8000 manatın (4705.9 dolar) altındadır ve özel sektörde çalışmaktadır. Bu sebepten 2019 yılında bireyin ücreti gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Ancak, bireyin gelirinin artmasına paralel olarak ödediği sosyal sigorta primi de artarak, bir önceki yıla göre %208 yükselmiştir. Aynı zamanda, işsizlik sigorta ödemesi de artmıştır. Sonuç olarak, bu gelişmelerin etkisiyle bireyin toplam ödediği vergi, bir önceki yıla göre %23 azalmıştır. 2019 yılında bu bireyin vergi yükünün ise % 8 oranına düştüğü görülmektedir.

2018 yılında ortalama aylık ücret gelirin sahip özel sektörde doktorluk yapan bireyin geliri 300.7 manat (176.9 dolar) olmuştur. Vergi ve benzeri kesintiler sonrasında bireyin 272.3 manat (160.2 dolar) harcanabilir geliri kalmaktadır. Vergi ve benzeri kesintiler bireyin gelirinde % 9'luk yüke sebep olmaktadır. 2019 yılında ise bu bireyin geliri 375.9 manata (221.1 dolar) yükselmiştir. Bu birey, 2019 yılında gelir vergisinden muaf olmuştur. Ancak, sosyal sigorta primi ödemesi bir önceki yıla göre %162, işsizlik sigorta ödemesi ise %27 artmıştır. Bu gelişmeler sonucunda birey, bir önceki yıla göre %10 daha az vergi ödemiş ve harcanabilir geliri %29 oranında artmıştır. Sonuç olarak, 2019 yılında bu bireyin geliri üzerindeki vergi yükü %7'ye düşmüştür.

Şimdi ise, bir öğretmen, bir doktor ve bir çocuktan ibaret üç kişilik ailenin asgari geçim tüketimi sonrasında ödedikleri vergilerin, gelirleri üzerindeki yükü incelemeye çalışalım. 2018 yılında ailenin gayri safi geliri 809.5 manat (476.2 dolar) olmaktadır. Gelir vergisi ve diğer kesintiler sonrasında ailenin 716.3 manat (421.4 dolar) harcanabilir geliri kalmaktadır. Aile, asgari geçimini sağlamak amacıyla 520 manat (305.9 dolar) tüketim harcaması yapmakta ve bu harcama zamanı 79.3 manat (46.6 dolar) KDV ödemektedir. Sonuç olarak, 2018 yılında KDV, gelir vergisi ve diğer kesintiler ailenin bütçesi üzerinde %18 oranında yüke sebep olmaktadır.

2019 yılında ise ailenin brüt geliri 986.5 manata (580.3 dolar) yükselmiştir. Aynı yıl ailenin asgari geçim sınırı 542 manata (318.8 dolar), asgari tüketimin içindeki KDV ise 82.7 manata (48.6 dolar) yükselmiştir. Sonuç olarak KDV, gelir vergisi ve diğer kesintilerin aile bütçesi üzerindeki yükü % 16'ya düşmüştür.

Yaptığımız inceleme sonucunda, 2019 yılında özel sektördeki ücret artışlarının ve gelir vergisini kapsayan muafiyet kanununun uygulamaya konulmasının, bireylerin vergi yükünü düşürdüğü sonucuna varmaktayız.

D. Özel ve Devlet Sektöründe Vergi Yüğü Karşılaştırması

İncelediğimiz örnek hesaplamalardan anlaşılmaktadır ki, 2019 yılında petrol dışı özel sektörde ücret gelirlerinin 8000 manata (4705.9 dolar) kadar olan kısmının gelir vergisinden muaf tutulması, bu sektörlerde çalışan bireylerin vergi yükünü hafifletmektedir. Bu durum, özel sektörün büyümesi ve gelişmesine katkı sağlamaktadır. Ancak diğer taraftan vergi yükü nisbeten daha az ücret gelirine sahip devlet sektörünün üzerinde toplanmaktadır. Daha da önemlisi, vergi yükü devlet sektöründe çalışan bireylerin refah seviyesine daha fazla etki etmektedir. Bu durumu incelemek amacıyla, örnek aile bütçelerimizin asgari geçim sınırının üzerinde kalan gelirini karşılaştırmaya çalışalım.

Devlet sektöründe çalışan ailemizin asgari geçim sınırının üzerinde kalan geliri 2018 yılında 18.7 manat (11 dolar), 2019 yılında ise 102 manat (60 dolar) olmaktadır. Özel sektörde çalışan ailemizin ise 2018 yılında 196.3 manat (115.5 dolar), 2019 yılında ise 368.9 manat (217 dolar) geliri asgari geçim sınırının üzerinde kalmaktadır. Bir çocuğun asgari geçim sınırı 2018 yılında 154 manat (90.6 dolar), 2019 yılında ise 160 manat (94.1 dolar) olduğuna göre, devlet sektöründe çalışan ailemizin geliri, ikinci çocuğun asgari geçimini sağlamaya yetmemektedir. Özel sektörde çalışan ailemizin geliri ise 2018 yılında ikinci, 2019 yılında ise üçüncü çocuğun asgari geçimini sağlamaya yeterli olmaktadır.

Sonuç olarak, özel sektörde ücret gelirlerine uygulanan istisna ve muafiyetler vergi yükü açısından adaletsizliğe sebep olmaktadır. Bu sorunun kaynağında devlet sektöründe çalışan nüfusun ağırlık teşkil etmesi ve ücretlerinin bütçeden ödenmesidir. Bilindiği üzere, devlet bütçesinin artırılmasının önünde bir çok engel durmaktadır. Bu sebepten, ücret gelirleri bütçeden karşılanan bireylerin gelirlerini artırmak özel sektöre göre daha zordur. Böyle bir durumda haksız vergi yüküne yol açmamak amacıyla, hükümet tarafından vergi yükü ve gelir dağılımının sağlanmasına hizmet eden politikalar gerçekleştirilmelidir.

SONUÇ

Vergi yükü kavramı günümüzde ülkelerin en önemli ekonomik göstergelerinden biri haline gelmiştir. Bu kavram, uluslararası karşılaştırmalarda ülke ekonomilerinin gelişmesi, kalkınması, rekabet gücü, vergi adaleti gibi bir çok ekonomik durum analizlerinde kullanılmaktadır. Aynı zamanda bu kavrama ulus devletlerinde ekonomik ve sosyal politikaların düzenlenmesinde ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi yükünün her bir ülke ekonomisi için detaylıca incelenerek, mevcut ve gelecekte yaşanacak ekonomik sorunların önlenmesi amacıyla politikaların uygulanması gerekmektedir. Çünkü, aşırı vergi yükü yatırım, üretim, büyüme, kalkınma, tasarruf gibi ekonomik dengelere zarar vererek, gelişmenin önünde engel oluşturmaktadır. Aynı zamanda, bireylerin vergilere karşı tepkilerinin artmasıyla, vergi toplama faaliyeti giderek zorlaşmaktadır. Sonuçta bu durumdan, hem devlet hem de özel sektörün zarar görmesi, ülke ekonomisini etkileri uzun yıllar sürecek, telafisi zor krize doğru sürüklemektedir.

Yaptığımız araştırmalara göre vergi kapasitesi açısından eksi SSCB ülkeleri arasında Azerbaycan'a en yakın ekonomiler Doğu Avrupa ülkeleri olan Rusya, Belarus, Ukrayna ve Moldova'dır. Kuşkusuz bu ülkeler arasında nüfus, yüzölçümü, toplam hasıla, vergi gelirleri, vergi kapasitesi ve diğer ekonomik faktörler açısından Rusya ilk sırada yer almaktadır. Rusya para biriminin değer kaybetmesi, 1998 krizi, 2005-2007 petrol ve doğal gaz fiyatlarındaki yükselme, 2008 krizi, 2009 yüksek işsizlik oranı, Kırım sorunu, 2014-2016 petrol ve doğal gaz fiyatlarındaki düşüşler ve diğer ekonomik nedenlerden dolayı ülkenin toplam hasılası ve vergi gelirlerinin yüksek oranda dalgalanması vergi yükünü de etkilemiştir. Aynı zamanda Rusya'da sosyal prim yükünün toplam vergi yükünden daha yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Sosyal prim yükünün yüksek olma sebebi %34 oranda tahsil edilmesinden kaynaklanmaktadır. Yüksek oranda sosyal prim kesintileri sosyal harcamaların finansmanına katkı sağlasada, diğer taraftan kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdamın büyümesi, yatırım ve üretimin azalması, ekonomik küçülme, yabancı yatırımların azalması gibi sorunlara sebep olabilmektedir. Bu nedenle sosyal prim

kesintisi oranında indirimle gidilmesi hem refah seviyesi hem de ekonomik büyüme açısından yararlı olabilmektedir.

Belarus bağımsızlık sonrası “Gümrük Birliği” ve “Avrasya Ekonomik Birliği” anlaşmaları ile üretim ve ticaretin artmasına yönelik politikalar gerçekleştirmiş, böylece toplam hasılanın ve vergi gelirlerinin paralel büyümesi konusunda başarı elde etmiştir. Belarus para biriminin sürekli değer kaybetmesi bir taraftan Belarus ürünlerinin yabancı piyasalarda rekabet gücünü artırmakta, diğer taraftan devalüasyonlar nedeniyle artan enflasyon bireylerin vergi yükünü olumsuz etkilemektedir. Ancak Belarus ekonomisinde enflasyonlara paralel olarak yükselen ücret gelirleri bireysel refah kayıplarını hafifletmekte etkili olmuştur. Belarus vergi sisteminde nispeten düşük oranda uygulanan gelir ve kurumlar vergisine karşılık, sosyal prim kesintilerinin yüksek oranda tahsil edilmesi sosyal prim yükünün toplam vergi yükünden daha yüksek olmasına sebep olmuştur. Sosyal prim kesintilerinin yüksek seviyede olması sosyal harcamaların kapsamı büyümektedir. Ancak diğer taraftan kayıt dışı istihdam, bireysel refah, üretim maliyetleri, yatırım kararları, sermaye birikimi ve diğer ekonomik faktörler üzerinde olumsuz etkilere sebep olabilmektedir. Bu nedenle Belarus ekonomisinde özellikle kriz dönemlerinde refah kayıplarını engellemek amacıyla sosyal prim oranında indirimle gidilmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ukrayna toplam hasılasının, vergi gelirlerinin ve vergi yükünün devalüasyonlardan, demir cevheri fiyatlarından, 2008 krizinden, Rusya ile yaşadığı doğal gaz ve Kırım sorunlarından, siyasi karmaşıklıktan, işsizlik, enflasyon ve diğer ekonomik sorunlardan yüksek oranda etkilendiğini araştırmalarımız sonucunda tespit ettik. Bağımsızlık sonrası ekonomik büyümeni, vergi gelirlerinin artması, vergi yükünün indirilmesi, yoksulluğun azaltılması ve diğer hedefler çerçevesinde reformlar gerçekleştirilse de her zaman etkili sonuçlara ulaşmak mümkün olmamıştır. Kurumlar ve gelir vergisinin kademeli olarak indirilmesinin amaçlandığı 2010-2014 reformunda kurumlar vergisi oranında indirimle gidildiği, kurumlar vergisi tabanının kanunlarla genişletildiği ve gelir vergisinin sabit tutulduğu görülmektedir. Ayrıca sosyal prim kesintilerinin çok yüksek oranda uygulanması nedeni ile 2016 yılına kadar toplam vergi yükü ile sosyal prim yükü eşit seviyede olmuştur. 2016 yılında sosyal prim oranında indirimle gidilmesi ile bu yükün azaldığı görülmektedir. Açıktır

ki, Ukrayna vergi oranlarının yüksek olmasının sebebi kamu harcamalarının finansman yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Vergi oranlarında indirimle gidilmesi kısa dönemde vergi gelirlerini küçültebilir, ancak uzun dönemde Ukrayna'nın yatırım, üretim ve ihracat kapasitesinin artmasına kaynak sağlayacaktır.

Avrupa'nın en fakir ülkesi olan Moldova son yıllarda gerçekleştirdiği reform ve politikalarla ekonomik gelişme sağlayabilmiştir. Moldova ile Avrupa Birliği arasında imzalanmış geniş ve kapsamlı serbest ticaret anlaşması ekonomik gelişmelerin en önemli kaynağıdır.

Moldova ekonomisinin büyüme dönemlerinde kurumların artan karı, bireylerin yükselen gelirleri vergi gelirlerini daha fazla artırmış ve vergi yükünün yükselmesine sebep olmuştur. Moldova'da gelir seviyesinin düşük olması nedeni ile sosyal prim oranları çok yüksek olsa bile sosyal prim yükü toplam vergi yükü oranlarının altında seyretmiştir. Moldova ekonomisinin yabancı yatırımlara olan ihtiyacı dikkate alınarak kurumlar vergisi oranı kademeli olarak %20 seviyesinden %12'ye kadar düşürülmüştür. Ancak kamu harcamalarının finansman ihtiyacı nedeni ile gelir vergisi ve KDV oranlarında indirimle gidilmesi mümkün olmamıştır. Oysaki sosyal sigorta primleri, gelir, KDV, gümrük vd. vergiler de yabancı yatırımcıların kararlarını etkilemektedir. Bu nedenle Moldova ekonomisinde bireysel ve toplumsal refah, ekonomik büyüme, ekonomik kalkınma, üretim, yatırım, sermaye birikimi ve diğer ekonomik faktörler açısından gelişme sağlanabilmesi için vergi oranlarında yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Azerbaycan ekonomisi üzerine yaptığımız incelemelerde, vergi yükünü etkileyen bir çok ekonomik faktörü tespit etmiş bulunmaktayız. Bu incelemelerin yardımıyla, ülke ekonomisinde büyüme, kalkınma ve gelir dağılımında adaletin sağlanması yönünde politikalar gerçekleştirilebilir.

Yaptığımız incelemelerden, petrol sektörünün toplam GSYİH içinde payının yüksek olması nedeniyle, petrol fiyatlarının ekonominin tüm alanlarını ve vergi yükünü etkilediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ülke ekonomisinin petrol sektörüne bağlı olduğunu ve petrol fiyatlarındaki ani bir dalgalanmanın kriz tehlikesi doğurabileceği kanaatine varmaktayız. Bu nedenle ilk olarak petrol sektörüne bağımlılığın azaltılması yönünde politikaların geliştirilmesi gerekmektedir.

Her yıl devlet bütçesinden petrol dışı sektörler'e yapılan yatırımlar bu sektörlerin büyümesine katkı sağlamaktadır. Ancak, bu büyümenin hızı yavaş ve petrol sektörüne bağımlılığın azalması için yeterli değildir. Bu sektörlerde ani ve sürdürülebilir büyümenin sağlanabilmesi için yabancı sermaye yatırımlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Yabancı sermayenin daha çok petrol sektörüne aktarılması, diğer sektörlerin bu sektör karşısında zayıflamasına ve ülke ekonomisinin petrol sektörüne bağımlılığının artmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle, petrol dışı sektörleri uluslararası yatırımlar için cazip hale getirecek politikalara ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası vergi rekabetine zarar vermeyecek şekilde yabancı yatırımcılara bir takım vergi kolaylıklarının sağlanması sadece petrol dışı sektörlerin değil, tüm ekonominin büyümesine katkı sağlayacaktır. Yabancı sermaye akışının sağlanması üretim, ihracat ve ticaret kapasitesini artırarak, ülke ekonomisinin güçlenmesine destek olacaktır. Ayrıca ülke ekonomisinde üretim ve petrol dışı ürünlerin ihracatının artması, ülkeye yabancı döviz girişini artıracaktır. Bu gelişmeyle yerel para biriminin değeri petrol fiyatlarından etkilenmeyecek ve petrol fiyatlarındaki dalgalanmaların bireylerin vergi yüküne ve refah seviyesine etkisi azalacaktır. Yabancı sermaye yatırımlarına vergi kolaylıklarının sağlanması kısa dönemde vergi gelirlerinin azalmasına, vergi yükünün bireyler ve yerel kurumlar üzerinde toplanmasına sebep olsa bile, uzun dönemde ekonomik büyüme ve kalkınmaya destek olacak ve tüm ekonomi üzerindeki vergi yükünü azaltacaktır. Bu sebepten, yabancı sermaye üzerindeki vergi yükünün mümkün olduğunca minimum seviyeye indirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar üzerindeki vergi yükü incelememizde petrol sektörünün vergi yükünde petrol fiyatlarından kaynaklanan dalgalanmaların gerçekleştiğini tespit etmekteyiz. Bu dalgalanmaların kaynağında petrol sektöründe kurum kazançlarının artması durduğundan, vergi yükündeki artışların negatif etkilerinin bulunmadığı kanaatindeyiz. Ancak, petrol dışı sektörler üzerindeki vergi yükü nispeten düşük olsa bile, daha fazla negatif etki görülmektedir. Bu oranın düşük olması kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ve petrol dışı sektörlerde kurum kazançlarının az olmasını göstermektedir.

Eğer petrol dışı sektörlerde vergi yükünün ağırlığından kaynaklanan büyük boyutta kayıt dışı ekonomi mevcutsa, bu zaman vergi yükü kayıtlı ekonomi üzerinde

kalmaktadır. Böyle bir durum söz konusu ise, kayıtlı ekonomi rekabet gücünü kaybetmekte ve faaliyetlerini kayıt dışı ekonomiye taşımaktadır. Sonuçta, oransal olarak düşük düzeyde görülen vergi yükü, büyük ekonomik sorunlara neden olmaktadır. Bu sebepten, kayıtlı ekonominin rekabet gücünün desteklenmesi amacıyla kayıt dışı ekonomiyle mücadele politikalarının genişletilmesi gerekmektedir.

Petrol dışı sektörler üzerindeki kurumlar vergisi yükünün düşük olması, kurum kazançlarındaki azalmadan kaynaklanmışsa, bu sefer başka bir ekonomik sorunla karşılaşmaktayız. Böyle bir durumun uzun süre devam etmesi üretimin azalması, şirketlerin iflas etmesi, yatırımcıların sermayelerini ülke dışına çıkarması ve nihayetinde toplam hasılasının azalması ile sonuçlanacaktır. Toplam hasılanın azalması vergi yükünün artmasına, sektörel küçülmelerin gerçekleşmesi ise vergi yükünün mevcut sektörler üzerinde toplanarak negatif etkiler doğurmasına neden olmaktadır. Bu sebepten, petrol dışı sektörlerin rekabet gücünü korumak amacıyla vergisel kolaylıklar sağlanması gerekmektedir ki, sektörel büyümeye paralel olarak vergi gelirlerinde artış gerçekleşsin.

Bireylerin vergi yükünü etkileyen en önemli faktör gelir seviyesidir. Yüksek gelirli ve düşük gelirli bireyin ödediği aynı miktarda vergi farklı oranda vergi yüküne neden olmaktadır. Diğer gelişmekte olan ülkeler gibi, Azerbaycan ekonomisinde ücret gelirlerinin gelişmiş ülkelere nazaran düşük olduğunu görmekteyiz. Ödenilen vergi miktarı düşük olsa bile, vergiler bireylerin harcanabilir gelirlerini azalttığından daha fazla tepki göstermelerine yol açmaktadır. Azerbaycan ekonomisinde gelir vergisi yükünün düşük olma sebeplerinden en önemlisi, ücret gelirlerinin düşük olması durumudur. Bu durumda, ücret gelirleri arttırıldığı zaman, artan oranlı tarife uygulandığından ücretlerin üst vergi dilimine tabi tutulması vergi hasılasını ve vergi yükünü arttıracaktır. Ancak, bireylerin harcanabilir gelirleri arttığından refah seviyeleri yükselecek ve subjektif vergi yükü azalacaktır. Aynı durumda vergi gelirlerinin artması vergi sistemini güçlendirerek, kamu harcamalarının finansmanına katkı sağlayacaktır. Ancak, Azerbaycan ekonomisinde ücretlilerin büyük bir kısmının devlet sektöründe çalışması ve ücret ödemelerinin bütçeden karşılanması ücret artışlarının önünde engel oluşturmaktadır. Bu durumun etkilerini, özel sektörde ücret seviyesinin devlet sektörüne nazaran yüksek olmasında görmekteyiz. Bu nedenle

devlet sektöründe çalışan bireyler daha yüksek vergi yüküne katlanmaktadır. 2019 yılından itibaren özel sektörde ücret gelirlerinin 8000 manata (4706 dolar) kadar olan kısmının gelir vergisinden muaf tutulması, devlet sektöründe gelir vergisi yükünün artmasına sebep olmaktadır. Vergi muafiyetinden yararlanan özel sektörde çalışanların gelirlerinin artması, refah seviyesinin yükselmesine katkı sağlamaktadır. Ancak, nisbeten düşük gelir düzeyine sahip devlet sektöründe çalışanların gelirleri muafiyet kapsamına girmediğinden, bu bireylerin vergi yükü artmakta ve vergilemede adalet ilkesi bozulmaktadır. Adaletli vergi yükü dağılımının sağlanması için aynı veya benzer muafiyet kanununun bu sektör için de uygulanması gerekmektedir. Aynı zamanda Azerbaycan vergi sisteminde gelir vergisi %14 ve %25 artan oranlı tarife ile uygulanmaktadır. Bu oranlar arasında üçüncü vergi diliminin ve vergi oranının uygulanması hem adaletli gelir dağılımı hem de vergi gelirleri açısından olumlu gelişmelere neden olacaktır.

Azerbaycan ekonomisinde KDV gelirlerinin sürekli olarak yükseldiğini ve bu sebepten toplum üzerindeki KDV yükünün yıllar itibariyle ağırlaştığını incelemelerimizin sonunda anlamış bulunmaktayız. KDV yükü toplam vergi yükünün büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu vergi türü, bireylerin ödeme güçlerini dikkate almadığından, vergi adaletinde bozucu etkiler meydana getirmektedir. Azerbaycan ekonomisinde uygulanan KDV ise adaletsiz gelir dağılımının daha da derinleşmesine sebep olmaktadır. İncelemelerimizde KDV'nin özel sektörde çalışanlara nazaran devlet sektöründe çalışan bireyler üzerinde daha fazla yük oluşturduğunu tespit etmiş bulunmaktayız. Aynı etki düşük gelirli sektörde çalışan tüm bireyler için geçerlidir. Bu sorunun temelinde KDV'nin ödeme gücü ve iktisadi durumu dikkate almaması durmaktadır. Çözüm yöntemi ise bireylerin gelirlerine daha hassas KDV oranı uygulanması ile mümkündür.

Azerbaycan vergi sisteminde KDV %18 oranında uygulanmaktadır. Temel tüketim maddelerine uygulanan aynı oranda KDV, düşük gelirli bireyler üzerinde daha fazla vergi yükü toplanmasına sebep olmaktadır. Temel tüketim maddelerinde KDV oranının düşürülmesi, düşük gelirli bireylerin vergi yükünü azaltarak refah seviyesini yükseltecektir. Böyle bir uygulama yönteminde temel tüketim maddelerinin fiyatı düşecek ve bireylerin asgari geçim sınırının üzerinde kalan geliri artacaktır.

Temel tüketim maddelerinde KDV oranının düşürülmesi bütçe gelirlerinin azalmasına sebep olacaktır. Böyle bir durumda ücret ödemeleri bütçeden karşılanan devlet sektöründe çalışan bireylerin gelirlerinin artması da sorun haline gelecektir. Bu nedenle, temel tüketim kapsamına girmeyen ürünlerin KDV oranının % 18’de bırakılmasına ek olarak, lüks tüketimin daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerekmektedir.

KDV bireylerin tüketim kararlarını tasarrufun lehine çeviren vergi türüdür. Tüketime azalmasıyla tasarrufun artması üretim, yatırım, büyüme ve kalkınmaya destek olmakta ve vergi yükünü azaltmaktadır. Ancak bireylerin temel tüketiminde bu durum söz konusu olmadığından, bu ürünlere yüksek oranda KDV uygulanması bireysel ve toplumsal vergi yükünü artırmaktadır. Lüks tüketimde yüksek KDV’nin uygulanması böyle bir yük artışına sebep olmayacak ve adaletli vergi dağılımına katkı sağlayacaktır.

Lüks tüketimi hedef alan yeni dolaylı vergilerin uygulanması, devlet bütçesinde temel tüketimin KDV oranındaki indirimden kaynaklanan azalmayı telafi edecektir. Yeni vergilerin zamanla hasılasının artması, devlet sektöründe çalışan bireylerin ücret artışları için kaynak oluşturacak ve adaletli gelir dağılımına katkı sağlayacaktır.

Tezimizde ülke ekonomisinin vergi yükünü etkileyen faktörlerden birinin de dışa bağımlılık olduğunu incelemiştik. Kurumlar vergisi ve KDV ülkede üretilen ürünlerin fiyatını yükseltmekte ve kurumların kazancını azaltmaktadır. Üretim maliyetlerinin artmasıyla ithal daha karlı hale gelmekte ve petrol dışı sektörlerde üretim ve ihracat azalmaktadır. Bu durumdan toplam ve bireysel vergi yükü negatif etkilenmektedir. Temel tüketim maddelerine uygulanacak KDV indiriminin sadece ülkede üretilen ürünleri kapsamaması, yerli ve yabancı ürünlerin fiyatları arasındaki farkı yerli üretimin lehine değiştirecektir. Tüketicilerin fiyat dolayısıyla yerli ürünlere talebinin artması üreticileri harekete geçirecektir. Böylece üretim vergi politikalarıyla desteklenerek ekonomik büyüme sağlanacaktır. Bu uygulamada kısa dönemde vergi gelirlerinde küçülme gerçekleşse bile, uzun dönemde ekonomik büyümeye paralel olarak vergi gelirleri artacaktır. Bu durum lüks tüketimler için de geçerlidir. Azerbaycan genel olarak lüks tüketimi ithal etmektedir. Lüks tüketim kapsamına giren yerli ürünlerin KDV’den muaf tutulması, artan talep karşısında yerli

yatırımcıların iç piyasa ihtiyacını karşılamak maksadıyla üretim yapmalarını cazip hale getirecektir. Üretimin daha da artmasıyla ihraç kapasitesinin yükselmesi ülke ekonomisinin gelişmesine katkı sağlayacaktır.

Azerbaycan vergi sistemi yeterince genç ve gelişme aşamasında olduğundan vergi indirimleri kamu harcamalarının finansmanını zorlaştırmaktadır. Yeni vergilerin uygulanması veya mevcut vergi oranlarının yükseltilmesi ise vergi yükünün artması ile sonuçlanacaktır. Böyle bir durumda bireylerin vergi yükünü azaltacak, ekonomik büyüme ve vergi gelirlerinin arttırılmasını amaçlayan detaylandırılmış vergi politikalarına ihtiyaç duyulmaktadır.



KAYNAKÇA

Abuzer, P. (2006). *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*. Ankara: Naturel Yayıncılık.

Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 14. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akman, K. (2011). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlya Yayınevi.

Aksoy, N. (2017). Belarus Yabancı Yatırım Mevzuatı Çerçevesinde Türk KOBİ'lerinin Belarus Serbest Ekonomik Bölgelerinden Yararlanma İmkanları. *Avrasya Etüdleri*. 51(1): 177-213.

Aktan, C. C. (2018). *Vergilendirme Teorisi ve Vergi Politikası*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Aktan, C. C. ve Dileyici, D. (2009). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Aktan, C. C. ve Savaşan, F. Türkiye’de Kamu Hizmetlerinde Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi. TYEC Projesi. Araştırma No. 3: Kayıtdışı Ekonomi. <http://etik.gov.tr/coskuncanaktan-kayitdisiekonomi.pdf>. (15.10.2019).

Aktan, C. C. ve Vural, İ. Y. (2002). Makro-Ekonomik Politikalar, Gelir Dağılımı ve Yoksulluk. Yoksullukla Mücadele Stratejileri. Ankara: Halk-İş Konfederasyonu Yayınları. <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/birinci-bol/aktan-vural-makro-ekonomi.pdf>. (18.10.2019)

Aktan, C. C. ve Vural, İ. Y. (2004). Vergi Rekabeti. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 22: 1-18.

Aktan, C. C. ve Vural, İ. Y. (2004). Vergi Rekabeti. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (22): 1-18.

Albayrak, M. ve Yurdadoğ, V. (2017). Avrupa Birliğin’de Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti. Sosyo-Ekonomik Stratejiler ve Türk Dünyası Araştırmaları (s. 49-84). İstanbul ve London: Ijopeç Publication.

Allahverdi, M. ve Kuzucu, S. C. (2017). Azerbaycan Vergi Sistemi’nin E-Dönüşüm Süreci ve Vergi Gelirlerine Etkisi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*. 4(7): 83-95.

Altay, A. (2015). *Kamu Maliyesi*, (Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Anıl, H. (1973). Türkiye’de Vergi Yükü (1950-1970): Gayrisafi Toplumsal Vergi Yükü Hesabı zerine Bir Deneme. Yayın No: 56. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Apak, S. ve Kozan, S. (2015). Ukrayna Krizi’nin Türkiye ve Ukrayna ekonomik İlişkilerine Etkisi. *International Conference On Eurasian Economies* (ss. 352-359). Düzenleyen Beykent Üniversitesi, Kazan Federal niversitesi ve Manas Üniversitesi. Kazan-Tataristan/Rusya. 9-11 Eylül 2015.

Aras, O. N. ve Süleymanov, E. (2016). *Azrbaycan İqtisadiyyatı*. Bakı: “şrq-Qrb” Mtbəsi.

ARDNF. (2020). Hesabat v Statistika, Bdc Mlumatları. (ARDNF. (2020). Raporlama ve İstatistik, Bütçe Bilgileri.). <https://www.oilfund.az/report-and-statistics/budget-information>. (09.01.2020).

ARDSK. (2019a). mumi Daxili Məhsul - Manat, Dollar v Avro ilə. (ARDSK. (2019a). Gayri Safi Yurtiçi Hasıla - Manat, Dolar Ve Euro Cinsinden). https://www.stat.gov.az/source/system_nat_accounts/az/010.xls. (12.01.2020).

ARDSK. (2019b). İqtisadiyyatın Neft Və Qeyri-Neft Bölmələrində Ümumi Daxili Məhsul İstehsalı. (ARDSK. (2019b). Ekonominin Petrol və Petrol Dışı Sektörlerinde Gayri Safi Yurtiçi Hasıla). https://www.stat.gov.az/source/system_nat_accounts/az/007_1.xls. (16.01.2020).

ARDSK. (2019d). Muzdlı İşləyən İşçilərin İqtisadi Fəaliyyət və Mülkiyyət Növləri Üzrə Orta Aylıq Nominal Əməkhaqqı. (ARDSK. (2019d). Ekonomik Faaliyyət və Mülkiyyət Türlerine Göre Ücretlilerin Orta Aylık Nominal Maaşları). https://www.stat.gov.az/source/labour/az/004_5-6.xls. (17.03.2020).

ARDSK. (2020a). Dövlət Büdcəsinin Gəlir və Xərcləri. (ARDSK. (2020a). Devlet Bütçesinin Gelir ve Harcamaları). <https://www.stat.gov.az/source/finance/az/006az.xls>. (05.02.2020).

ARDSK. (2020b). İstehlak Məhsullarının və Əhaliyə Göstərilən Ödənişli Xidmətlərin Qiymət İndeksləri. (ARDSK. (2020b). Tüketim Ürünleri ve Hizmet Sektöründe Fiyat Endeksleri). https://www.stat.gov.az/source/price_tarif/az/001_4az.xlsx. (08.02.2020).

ARDSK. (2020c). Əhalinin Cins və Yaş Qrupları Üzrə Bölgüsü. (ARDSK. (2020c). Nüfusun Cinsiyet ve Yaş Gruplarına Göre Dağılımı). https://www.google.com/url?client=internal-element-cse&cx=002449251119581805_858:w_qefvfkpmu&q=https://www.stat.gov.az/source/demography/az/001_7-10.xls&sa=U&ved=2ahUKEwiA46WO3-XqAhXH26QKHWD1CVEQFjABegQIARAB&usg=AOvVaw1_NE25PyyMFR7lB2wHVPDu. (16.03.2020).

ARDSK. (2020d). İqtisadiyyat Üzrə Toplu Hesablar. Ev Təsərrüfatı İstehlakı. (ARDSK. (2020d). Ekonomiyle İlgili Toplu Hesaplar. Hane Halı Tüketimi.). https://www.stat.gov.az/source/system_nat_accounts/az/012.xls. (06.02.2020).

ARDSK. (2020e). İstehlak Məhsullarının və Əhaliyə Göstərilən Ödənişli Xidmətlərin Qiymət İndeksleri. (ARDSK. (2020e). Tüketim Ürünleri ve Hizmet Sektöründe Fiyat Endeksleri) https://www.stat.gov.az/source/price_tarif/az/001_1az.xlsx .(08.02.2020).

ARDSK. (2020f). Əhalinin Gəlirləri və Xərcləri, Cari Qiymətlərlə, Milyon Manatla. (ARDSK. (2020f). Bireylerin Gelir ve Harcamaları, Cari Fiyatlarla, Milyon Manat.). https://www.stat.gov.az/source/system_nat_accounts/az/033.xls . (13.02.2020).

Arıkan, A. N. (2009). OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Yükünün Analizi (III). *Vergi Dünyası Dergisi*. 332: 62-74.

Arıkan, Z. ve Bahçe, A. B. (2011). OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı Ülke Analizi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*. 61(1): 27-80.

ARMB. (2016). Rəsmi Valyuta Ehtiyatları (mln. USD). (ARMB. (2016). Resmi Döviz Rezervleri (milyon ABD doları)). https://www.cbar.az/infoblocks/money_reserve_usd?year=2016 . (20.03.2020).

ARMB. (2020). AZN Məzənnələri. (ARMB. (2020). Azerbaijan Manatı Kuru). <https://www.cbar.az/currency/rates> . (11.01.2020).

Arsan, H. Ü. (1975). Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar. *AÜ SBF Yayınları*. No: 264.

Arslan, K. O. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı. *TBB Dergisi*. (127): 223-244.

Arslan, M. (1992). Vergi Yüğü ve Türkiye'deki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*. (135): 1-9.

ASİS. (2020). Dövlət Büdcəsi. Gəlirlər (milyon manatla). (ASİS. (2020). Devlet Bütçesi. Gelirler (milyon manat). https://azstat.org/statHtml/statHtml.do?orgId=994&tblId=DT_BK_002&conn_path=I2. (06.02.2020).

Ay, H. (2014). *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı. Ankara: Nobel Yayınları.

Ay, H. (2016). *Tarihi Mali Sistemler ve Osmanlı Maliyesi*. İzmir: Albi Yayıncılık.

Ay, H. ve Haydanlı, M. L. (2017). Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 4(3): 136-153.

Aydın, S. ve Çaşkurlu, E. (2013). *Kamu Maliyesi (Maliye Tarihi, Maliye Teorisi ve Ekonomisi, Bütçe, Vergi Usul Hukuku, Türk Vergi Sistemi)*. 2.baskı. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Azərbaycan Qanunu (2018). Azərbaycan Respublikasının 2019-cı il Üçün Yaşayış Minimumu. Azərbaycan Respublikasının Ədliyyə Nazirliyi Normativ Hüquqi Aktların Vahid İnternet Elektron Bazası. (Azerbaycan Kanunu. (2018). Azerbaijan Cumhuriyeti'nin 2019 yılı için Asgari Geçim Sınırı. Azerbaijan Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Normatif Yasal İşlemlerin Birleşik İnternet Elektronik Veritabanı). <http://www.e-qanun.az/framework/41035>. (06.11.2019).

Azərbaycan Qanunu. (2017). Azərbaycan Respublikasının 2018-ci il Üçün Yaşayış Minimumu. Azərbaycan Respublikasının Ədliyyə Nazirliyi Normativ Hüquqi Aktların Vahid İnternet Elektron Bazası. (Azerbaycan Kanunu. (2017). Azerbaijan Cumhuriyeti'nin 2018 yılı için Asgari Geçim Sınırı. Azerbaijan Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Normatif Yasal İşlemlerin Birleşik İnternet Elektronik Veritabanı). <http://www.e-qanun.az/framework/37455>. (06.11.2019).

Azərbaycan Respublikası Dövlət Gömrük Komitəsi. (2020a). Ən Çox İxrac Olunan Mallar (min ABŞ dolları). (Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Gümrük Komitesi. (2020). En Çok İhraç Edilen Ürünler (bin ABD doları)). <https://customs.gov.az/az/faydali/gomruk-statistikasi/en-cox-ixrac-olunan-mallar/>. (22.02.2020).

Azərbaycan Respublikası Dövlət Gömrük Komitəsi. (2020b). Büdcə Daxilolmaları. (Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Gümrük Komitesi. (2020b). Bütçe Gelirleri.). <https://customs.gov.az/az/faydali/budce-daxilolmalari/>. (06.03.2020).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2015). *Azərbaycanın Vergi Sistemi*. Bakı: Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Vergi Siyasəti və Strateji Araşdırmalar Baş İdarəsi. (Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı. (2015). Azerbaijan Vergi Sistemi. Bakü: Azerbaijan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı Vergi Politikası ve Stratejik Araştırmalar Ana Dairesi)

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2019a). Dövlət Vergi Xidməti Haqqında Ümumi Məlumat. (Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı. (2019a). Devlet Vergi Servisi Hakkında Genel Bilgiler). <https://www.taxes.gov.az/az/page/umumi-melumat>. (18.02.2020).

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2019c). *Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi*. Bakı: Hüquq Yayın evi. (Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı. (2019c). *Azerbaijan Cumhuriyeti Vergi Kanunu*. Bakü: Hukuk Yayınevi.)

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. (2019d). Əmək Haqqından Tutulmaların Hesablanması Kalkulyatoru 2019-cu İl Üzrə. (Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı (2019d). 2019 İçin İşçilik Kesintilerinin Hesaplanması.) <http://old.taxes.gov.az/modul.php?name=pages&page=salaryCalcProject>. (28.03.2020).

Azərbaycan Respublikasının Hesablama Palatası. (2017). Azərbaycan Respublikasının 2016-cı il Dövlət Büdcəsinin İcrası Haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanun Layihəsinə və Dövlət Büdcəsinin İcrasına Dair İllik Hesabata Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Rəyi. (Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası. (2019). Azerbaijan Cumhuriyetinin 2018 yılı Devlet Bütçesinin Yürütülmesine İlişkin Azerbaijan Cumhuriyeti Kanun Raporuna ve Devlet Bütçesinin Yürütülmesine İlişkin Yıllık Rapor Azerbaijan Cumhuriyeti Muhasebe Odasının Yorumu.). http://sai.gov.az/upload/files/ICRA-2016-SON_FINAL.pdf (21.12.2019).

Azərbaycan Respublikasının Hesablama Palatası. (2018). Azərbaycan Respublikasının 2017-ci il Dövlət Büdcəsinin İcrası ilə Bağlı Hesabat. (Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası. (2018). Azerbaijan Cumhuriyeti 2017 yılı Devlet Bütçesi'nin Uygulanması Hakkında Rapor). <http://sai.gov.az/upload/files/ICRA-2017-HESABAT2.pdf>. (07.08.2020).

Azərbaycan Respublikasının Hesablama Palatası. (2019). Azərbaycan Respublikasının 2018-ci il Dövlət Büdcəsinin İcrası Haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanun Layihəsinə və Dövlət Büdcəsinin İcrasına Dair İllik Hesabata Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının Rəyi. (Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası. (2019). Azerbaijan Cumhuriyetinin 2018 yılı Devlet Bütçesinin Yürütülmesine İlişkin Azerbaijan Cumhuriyeti Kanun Raporuna ve Devlet Bütçesinin Yürütülmesine İlişkin Yıllık Rapor Azerbaijan Cumhuriyeti Muhasebe Odasının Yorumu.). [http://sai.gov.az/upload/files/ICRA-2018-FINAL\(1\).pdf](http://sai.gov.az/upload/files/ICRA-2018-FINAL(1).pdf). (21.12.2019).

Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi. (2018). Ölkə İqtisadiyyatına Yönləndilmiş İnvestisiyalar. (Azerbaycan Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı. (2018). Ülke Ekonomisine Yönlendirilmiş Yatırımlar.) <https://www.economy.gov.az/article/iq-yon-invest/23015>. (16.02.2020).

Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi. (2019b). Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. (Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Bakanlığı. (2019b). Azerbaijan Cumhuriyeti Vergi Kanunu). <http://old.taxes.gov.az/modul.php?name=qanun&cat=3>. (06.04.2020).

Bağdınlı, İ. H. (2016). Vergi Yüğü ve Vergi Rekabeti. KPMG Sorumlu Vergicilik (ss. 119-128). İstanbul: Günce Reklam Yayıncılık Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti.

Balcı, A. B. (2003). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I. *Vergi Dünyası Dergisi*. (263): 4-15.

Bank of Russia. (2020). Official Exchange Rates On Selected Date. https://www.cbr.ru/eng/currency_base/daily/. (08.06.2020).

Berksoy, T. (1984). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti. *Marmara Üniversitesi Yayınları*. 411: 14-46

Berksoy, T. ve Demir, İ. (2004). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı (ss.513-532), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Birinci, N. ve Akyazı, H. (2017). Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri. *International Journal of Economic & Social Research*. 13(1): 45-60.

Bulut, M. (2013). Vergileme ve Kayıtdışı İstihdam Üzerine Bir Analiz. *Akademik Bakış Dergisi*. (37): 1-15.

Bulut, R. . (2014). SSCB’nin Dağılması ve Rusya Federasyonu’nda Serbest Piyasaya Geçiş . Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 1(2) : 7-19.

Buyrukoğlu, S. ve Kutbay, H. (2016). Türkiye’de Kayıtdışı İstihdamın Bir Tetikleyicisi Olarak Vergi Takozu Sorunu ve Maliyeti. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 16(31), 249-273.

Caľus, K. (2014). Russian Sanctions Against Moldova. Minor Effects, Major Potential. OSW Commentary No. 152, https://www.files.ethz.ch/isn/186457/commentary_152.pdf. (15.06.2020).

Canbay, T. ve Akyol, Ö. (2014). Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı. *Çok Uluslu Şirketlerin Yerel Ekonomik Gelişmeye İnovatif Katkıları* (ss. 69-84). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi.

Cnossen, S. (1974). Capacity Taxation: The Pakistan Experiment. *Staff Papers*. 21(1): 127-169.

Cural, M. ve Çevik, N. K. (2015). Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği. *Amme İdaresi Dergisi*. 48(3): 127-158.

Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (20): 213-228.

Çelik, S. B. (2015). Türkiye’de Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Sınırları. *International Conference On Eurasian Economies* (ss. 576-583), Düzenleyen Beykent Üniversitesi, Kazan Federal Üniversitesi ve Manas Üniversitesi. Kazan-Tataristan/Rusya. 9-11 Eylül 2015.

Çelikay, F. (2018). Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Hızı Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki İller Örnekleminde Ampirik Bir Analiz (2005-2014). *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*. 3(5): 37-55.

Çevik, S. (2005). AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yüğü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 13(2): 95-131.

Çiftçi, T. E., Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2012). Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 4(2): 81-90.

Dam, M. M., Ertekin, Ş. ve Kızılcı, N. (2018). Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Boyutu: Ekonometrik Bir Analiz. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 33(1): 293-318.

DEİK ve Türkiye-Moldova İş Konseyi. (2018). Moldova Bilgi Notu. <https://www.deik.org.tr/uploads/bilgi-notu-mol-eylul-2018.pdf>. (13.07.2020).

DEİK. (2011). Moldova Ülke Bülteni. https://www.akbank.com/doc/deik/Moldova_ulke_bulteni.pdf. (13.07.2020).

DEİK. (2012a). Moldova Ülke Bülteni. https://www.corlutso.org.tr/uploads/docs/moldova_ulke_raporu.pdf. (14.07.2020).

DEİK. (2012b). Ukrayna Ülke Bülteni. <https://www.deik.org.tr/uploads/ukrayna-ulke-bulteni.pdf>. (12.06.2020).

Demir, İ. C. (2013). Seçmen Tercihlerinin Oluşumunda Vergi Propagandası: Ampirik Bir Çalışma. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 13(1): 37-55.

Demir, İ. C. (2016). Katlanılabilir Vergi Yüğü Ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma, *Journal of Economics ve Administrative Sciences / Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 18(2): 79-87.

Demir, İ. C. ve Küçükilhan, M. (2013). Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *International Journal Of Economic & Social Research*. 9(1): 31-48.

Demir, İ. C., Gökce, C. ve Ciğerci, İ. (2017). Vergi İndirimlerinin Ekonomik ve Mali Etkileri: Son Dönem Türkiye Uygulamaları. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 5(5): 75-88.

Demircan, E. S. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (21): 97-116.

Demirgil, B. (2018). Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 19(2): 118-131.

Demirli, Y. (2011). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. *TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*. (412): 26-27.

Devrim, F. (1999). *Kamu Maliyesine Giriş*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

DPT. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara. Yayın No: DPT: 2603 - ÖİK: 614

Dudley, B. (2019). BP Statistical Review of World Energy. *BP Statistical Review*. <https://www.bp.com/content/dam/bp/business-sites/en/global/corporate/pdfs/energy-economics/statistical-review/bp-stats-review-2019-full-report.pdf>. (09.11.2019).

Durkaya, M. ve Ceylan, S. (2007). Kamu Harcamalarının Finansmanında Vergi Bileşenlerinin Rolü ve Mali Aldanma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 25(2): 15-35.

Dülgeroğlu, E. (2000). *Kalkınma Ekonomisi*. 5. Basım. Bursa: Vipaş Yayınları
Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2011 Nisan). *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2011). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Efeoğlu, R. ve Pehlivan, C. (2018). Hollanda Hastalığı: Venezuela, Suudi Arabistan, Rusya ve Nijerya Ülkeleri Üzerine Bir Araştırma. *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8(1): 197-216.

Eker, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birlik Matbaa Ltd. Şti.

Əliyev, A.(2018). 2018-ci İl Dövlət və İcmal Layihələri Üzrə Vergilərin Dövlət Büdcəsində Rolunun Qiymətləndirilməsi. (Aliyev, A. (2018). 2018 Devlet ve İnceleme Projeleri için Devlet Bütçesinde Vergilerin Rolünün Değerlendirilmesi.) <http://tedris.taxes.gov.az/assets/upload/files/16.pdf>. (19.03.2020).

Əliyev, S. (2017). Manatın Devalvasiyasının Biznesə Mənfi Təsirinin Azaldılmasında Dövlət Siyasəti. (Aliyev, S. (2017). Manatın Devalüasyonunun İşletmeye Olumsuz Etkisinin Azaltılmasında Devlet Politikası). http://edf.az/ts_general/azl/layihe/IIED/downloads/manat%C4%B1n_devalvasiyasinin_biznese_menfi_tesirinin_azaldilmasinda_dovlet_siyaseti.pdf. (15.02.2020).

Erdem. M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2003). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Eren, M. V., Ünal, A. E. ve Aydın, H. İ. (2018). Türkiye’de Vergi Gelirleri İle Ekonomik Kalkınma Arasındaki İlişki: Frekans Alanı Nedensellik Analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 19(1): 1-18.

Erkan, H. (2000). *Ekonomi Sosyolojisi*. 4.Baskı. İzmir: Barış Yayıncılık.

Ersezer, D. (2006). Gelir Dağılımı Politikası Ve Araçları. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 16(1): 255-268.

GLG. (2020). Moldova: Oil & Gas Laws and Regulations. <https://iclg.com/practice-areas/oil-and-gas-laws-and-regulations/moldova>. (14.07.2020).

Görgün, S. (1994). *Maliye Politikası*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Güler, E. (2012). Sosyalizmden Kapitalizme Geçiş Sürecinde Rusya: Nasıl Bir Kapitalizm?. *Business & Economics Research Journal*. 3(3): 93-120.

Gümüş, E. (2005). Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme ile İlgili Hükümet Tasarrufları. *Vergi Dünyası Dergisi*. (290): 125-131.

Gürbüz, M. ve Karabulut, M. (2009). SSCB'nin Dağılmasıyla Bağımsızlığına Kavuşan Ülkelerde Sosyo-Ekonomik Benzerlik Analizi. *Bilig Dergisi*. (50): 31-50.

Haldun, İ. (2014). Mukaddime. 10. baskı. Çev. Süleyman Uludağ. İstanbul: Dergah Yayınları.

Han, E. ve Kaya, A. A. (2008). *Kalkınma Ekonomisi Teori ve Politika*. 6. Baskı. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Harmanş, A. ve Abut, A. (2017). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Gerçeği (Elazığ İl Örneği). *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*. 4(1): 91-107.

Hazman, G. G. ve Aksu, Y. (2013). Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı Örneği. *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*. (11): 109-126.

Herekman, A. (1989). *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, Cilt:2)*. Ankara: Sevinç Matbaası.

Heritage Foundation. (2020). Index of Economic Freedom. <https://www.heritage.org/index/explore>. (08.04.2020).

Hüquq Blogu. (2018). 2019-cu İldən Əmək Haqqının Hesablanma Qaydası. (Hukuk Blogu. (2018). 2019 Yılı Maaş Hesaplama Kuralları.) <http://huquqblogu.blogspot.com/2018/11/2019-cu-ild-mk-haqqn-nlr-gozlyir.html>. (11.04.2020).

IM.F (2010). Republic of Moldova: Request for a Three-Year Arrangement Under the Extended Credit Facility and Request for an Extended Arrangement. Country Report No. 10/32. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2010/cr1032.pdf>. (17.07.2020).

IMF Data Mapper. (2020). Real GDP Growth, Annual Percent Change. https://www.imf.org/external/datamapper/NGDP_RPCH@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD/RUS). (03.05.2020).

İndex Mundi. (2020). Iron Ore Monthly Price. <https://www.indexmundi.com/commodities/?commodity=iron-ore&months=240¤cy=inr>. (27.06.2020).

İşcan, İ. H. ve Hatipoğlu, Y. Z. (2010). Rusya'nın Serbest Piyasa Anlayışı ve Küresel Kriz. In *International Conference on Eurasian Economies. Bilecik University*. s. 28-33. <https://www.avekon.org/papers/134.pdf>. (09.05.2020).

Işık, N. ve Kılınç, E. C. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *KMU İİBF Dergisi*. 11(17): 147-173.

ITC. (2014). Country Report: Republic of Moldova. file:///C:/Users/User/Downloads/Republic_of_Moldova_647.pdf. (18.07.2020).

İZTO. (2019a). Moldova Cumhuriyeti Ülke Profili. http://izto.org.tr/demo_betanix/uploads/cms/yonetim.ieu.edu.tr/5606_1574063551.pdf. (14.07.2020).

İZTO. (2019b). Ukrayna Ülke Profili. http://izto.org.tr/demo_betanix/uploads/cms/yonetim.ieu.edu.tr/5606_1574063553.pdf. (16.05.2020).

JSC Samruk-Kazyna. (2016). Kazakhstan: Economic & Sector Outlook. *Research & Knowledge Management*. S. 1-44. <https://sk.kz/upload/iblock/992/9929386f77f1197f7079a1147b9fbb2c.pdf>. (12.04.2020).

Kalenderoğlu, M. (2012). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi.

Kankılıç, N. (2015), Kayıt Dışı Ekonomi (Sebepleri, Ölçüm Metotları, Boyutu ve Sonuçları). <http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/Makaleler/Naz%C4%B1mKank%C4%B1%C4%B1cKde.pdf>. (26.08.2019).

Karagül, M. (2012). *Dünya Ekonomisi (Tehdit ve Fırsatlarıyla)*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Karahan, Ö. ve Biyan, Ö. (2018). Türkiye Ekonomisinde Vergi Gelirlerinin Büyüme Üzerine Etkisi. II. Uluslararası Ekonomi, Finans Ve Ekonometri Sempozyumu Tam Metin Bildiri Kitabı (ss. 594-603), Düzenleyen Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi ve T.C. İstanbul Üniversitesi. Bandırma, Balıkesir, Turkey. 06-07 Aralık 2018

Karayılmazlar, E. ve Göde, B. (2017). Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 10(4): 131-142.

Kargı, V. (2017). Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Adalet. *Journal of Awareness (JoA)*. 2(özel): 59-70.

Kılıçaslan, H. ve Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma. *The International Journal of Economic and Social Research*. 13(2): 33-51.

Kitapçı, İ. (Ekim 2013). *Vergi Etiği, Vergi Psikolojisi, Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kocaeli Ticaret Odası (2019). Rusya Federasyonu Ülke Raporu. <http://koto.org.tr/images/upload/49cfe140fbe5f1a21c039c05a487ba54.pdf>. (18.06.2020).

Koç, N. ve Yandık, F. M. (2018). Kayıt Dışı İstihdam ve Vergi Takozunun Türkiye ve OECD Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Analizi. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*. 4(9): 402-415.

Koç, Ö. E. (2019). Türkiye’de Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Alanya Akademik Bakış Dergisi*: 3(3), 247-259.

Konya Ticaret Odası. (2015). Letonya Ülke Raporu. Dış Ticaret Servisi. http://www.kto.org.tr/d/file/letonya-ulke-raporu_2015.pdf. (11.04.2020).

Macrotrends. (2020a). Crude Oil Prices - 70 Year Historical Chart. <https://www.macrotrends.net/1369/crude-oil-price-history-chart>. (06.01.2020).

Macrotrends. (2020b). Natural Gas Prices - Historical Chart. <https://www.macrotrends.net/2478/natural-gas-prices-historical-chart>. (06.01.2020).

Maliyye Nazirliyi. (2020). Dövlət Büdcəsinin İcrasına Dair (Operativ) Məlumat (Maliye Bakanlığı. (2020). (Devlet Bütçesi Yürütülmesine İlişkin (Operatif) Bilgiler). <http://www.maliyye.gov.az/static/105/dovlet-budcesinin-icrasina-dair-operativ-melumat>. (14.02.2020).

Məmmədov, Z.F. (2016) Deflyasiya, Staqlasiya İnflyasiya Və Devalvasiya: Səbəb və Nəticələr. “UNEC Ekspert” jurnalı. 1(1): 19-22. (Memmedov, Z.F. (2016). Deflasyon, Stagflasyon, Enflasyon ve Devalüasyon: Nedenleri ve Sonuçları. “UNEC Ekspert” dergisi. 1(1): 19-22.)

Mercan, M. ve Göçer, İ. (2014). Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde Hollanda Hastalığı Riski: Ampirik Bir Analiz. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 32(2): 251- 274.

Morari, C. (2016). Eu Role in the Republic of Moldova European Integration Within Eastern Partnership. *CES Working Papers*. 8(3): 410-425.

Musgrave, R. A. ve Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance In Theory And Practice*. 5th edition. New York: McGRAW-HILL International Editions.

Mühasibat.az. (2020). Əmək Haqqından Tutulmaların Hesablanması Kalkulyatoru. (Mühasibat.az (2020). Bordro Kesinti Hesaplama.). https://muhasib.az/Accountsoft/Calc/calc_emek.php. (14.07.2020).

Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Nağıyeva, Ş. (2008). *Azərbaycan Xalq Cümhuriyyəti – 90: (1918 – 1920)*. Bakı: M.F.Axundov Adına Azərbaycan Milli Kitabxanası.

National Agency of Investmenand Privatization (2019). *Invest in Belarus* Guidebook, Investment Opportunities, Legal and Economic Environment. https://investinbelarus.by/upload/NAIP_GuideBook_19_april.pdf. (03.05.2020).

National Bank Of Moldova. (2020). Official exchange rates. <https://www.bnm.md/en/content/official-exchange-rates>. (18.07.2020).

National Bank Of Ukraine (2020). Official Hrivnya Exchange Rates. <https://bank.gov.ua/en/markets/exchangerate-chart?startDate=2011-01-01&endDate=2020-01-01>. (08.06.2020).

OECD. (2019a). Kazakhstan Product Trade. <https://oec.world/en/profile/country/kaz>. (11.04.2020).

OECD. (2019b). Lithuania Product Trade. <https://oec.world/en/profile/country/ltu>. (11.04.2020).

OECD. (2019c). Latvia Product Trade. <https://oec.world/en/profile/country/lva>. (11.04.2020).

OECD. (2019d). Estonia Product Trade. <https://oec.world/en/profile/country/est>. (11.04.2020).

OECD. (2019e). Ukraine Product Trade. <https://oec.world/en/profile/country/ukr>. (25.05.2020).

OECD. (2019f). Where does Moldova import Refined Petroleum from?. https://oec.world/en/visualize/tree_map/hs92/import/mda/show/52710/2018/. (07.06.2020).

OECD. (2019g). Product Trade Moldova. <https://oec.world/en/profile/country/mda/>. (22.06.2020).

OKA. (2011). Ukrayna Ülke Raporu. <https://www.oka.org.tr/assets/upload/dosyalar/ukrayna-ulke-raporu.pdf>. (28.05.2020).

Organ, İ. ve Ergen, E. (2017). Türkiye'de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (27): 197-207.

Orhaner, E. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Our World in Data. (2018a). Total Tax Revenues – Russia , 2000 to 2017. <https://ourworldindata.org/grapher/total-tax-revenues-gdp?time=..&country=~RUS>. (14.04.2020).

Our World in Data. (2018b). Total Tax Revenues - Belarus, 2000 to 2017. <https://ourworldindata.org/grapher/total-tax-revenues-gdp?time=..&country=~BLR>. (19.05.2020).

Our World in Data. (2018c). Total Tax Revenues - Ukraine, 2000 to 2017. <https://ourworldindata.org/grapher/total-tax-revenues-gdp?time=..&country=~UKR>. (06.06.2020).

Our World in Data. (2018d). Total Tax Revenues - Moldova, 2000 to 2017. <https://ourworldindata.org/grapher/total-tax-revenues-gdp?time=..&country=~MDA>. (29.06.2020).

Öncel, T. (2001). Vergilendirme Sınırını Makro Ekonomik Değişkenleri. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. (39): 17-28.

Özdal, H. ve Demydova, V. (2011). Türkiye–Ukrayna İlişkileri: Yüksek Potansiyel, Düşük Voltaj. *Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurumu, USAK Analiz No*, 16.

Özdemir, B. (2009). Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı. *Maliye Dergisi*. (157): 1-32.

Özel, M. S. (2015). “Rus Dış Politikasında Ukrayna Krizi ve Türkiye’ye Etkileri”, *IV. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi, Bildiriler Kitabı – II* (ss. 73-88), Kütahya. 14-17 Mayıs 2015.

Özgüler, V. C. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye İşgücü Piyasalarının Karşılaştırmalı Analizi*. İstanbul: Cinius Yayınları.

Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*. 161(2): 197-214.

Özyakışır, D. (2011). Beşeri Sermayenin Ekonomik Kalkınma Sürecindeki Rolü: Teorik Bir Değerlendirme. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*. (6:1): 46-71.

Paksoy, S. ve Bakan, S. (2010). Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası). *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 9(32): 150-170.

Parasız, İ. (2006). *Makro Ekonomi*. 9. Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.

Parlak, B. ve Caner, C. (2009). *Karşılaştırmalı Siyasal ve Yönetmel Yapılar*. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.

Parlar, D. E. ve Kurşun, A. M. (2017). Hazar Bölgesinde Rusya ve AB Ekonomi-Politik Çekişmesi ve “Ukrayna” Faktörü. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*. 5(Özel Sayı): 17-31.

Pehlivan, O. (2003). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Purtaş, F. (2005). *Rusya Federasyonu Ekseninde Bağımsız Devletler Topluluğu*. Ankara: BRC Basım.

Romer, C. D. ve Romer, D. H. (2010). The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on A New Measure Of Fiscal Shocks. *American Economic Review*. 100(3): 763-801.

Ruebling, C. E. (1973), “A Value Added Tax and Factors Affecting Its Economic Impact”, Federal Reserve Bank of St. Louis. 15-19.

Sağbaşı, İ. ve Saruç, N. T. (2003). Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercihleri Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı Bir Çalışma. *Vergi Sorunları Dergisi*. (130): 130-146

Sakal, M. (1998). Siyasal Karar Alma Sürecinde Yer Alan Aktörler ve Roller. *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*. 13(1): 211-230.

Saraç, T. B. (2015). Vergi Yüklü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*. 169: 21-35.

Saraçoğlu, F. (2006). Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri. *Sayıştay Dergisi*. 17(62): 67-81.

Schmölders, G. (1976). Genel Vergi Teorisi. 4. Baskıdan Çeviren: Salih Turhan. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını

Songur, M. ve Yüksel, C. (2018). Vergi Yapısı İle Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*. 55(643): 47-70.

Şanver, C. ve Saygi, H. E. (2019). Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinin Mali Sürüklenme Açısından İncelenmesi: 2009-2019 Yılları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 15(4): 1062-1082.

Şaşmaz, M. Ü. ve Yayla, Y. E. (2019). Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (41): 317-328.

Şaşmaz, M. Ü. ve Yayla, Y. E. (2019). Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (41): 317-328.

Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Şen, H., Bulut-Çevik, Z. B. ve Kaya, A. (2019). The Khaldun-Laffer Curve Revisited: A Personal Income Tax-Based Analysis for Turkey. *Transylvanian Review Of Administrative Sciences*. (57): 103-118.

Şenses, F. (2004). Neoliberal Küreselleşme Kalkınma İçin Bir Fırsat mı, Engel mi?. Working Paper in Economic, METU-Economic Research Center, Ankara, (04/09): 1-28.

Şenyüz, D. (1995). *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Şit, M. ve Karadağ, H. (2019). Döviz Kurunu Belirleyen Ekonomik Faktörler: Türkiye Ekonomisi İçin Ardl Sınır Testi Uygulaması. *International Journal of Economic & Administrative Studies*. (23): 151-168.

Tansöker, R. L. (2017). Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takoza Açısından Değerlendirilmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 15(30): 309-334.

Tekbaş, A. ve Dökmen, G. (2007). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. *Maliye Dergisi*. 153: 195-214.

Temiz, D. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi. 2. Ulusal İktisat Kongresi, Düzenleyen DEÜ İİBF İktisat Bölümü. İzmir. 20-22 Şubat 2008.

The National Bank of the Republic of Belarus. (2020). Official Exchange Rate of the Belarusian Ruble Against Foreign Currencies. <https://www.nbrb.by/engl/statistics/rates/ratesdaily.asp>. (18.06.2020).

Tiebout, C. M. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*. 64(5): 416-424.

Topal, M. H. (2017). Vergi Yapısının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Ampirik Bir Kanıt. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 5(3): 183-206.

Trading Economics. (2019a). Belarus Corporate Tax Rate. <https://tradingeconomics.com/belarus/corporate-tax-rate>. (16.05.2020).

Trading Economics. (2019b). Belarus Personal Income Tax Rate. <https://tradingeconomics.com/belarus/personal-income-tax-rate>. (16.05.2020).

Trading Economics. (2019c). Moldova Corporate Tax Rate. <https://tradingeconomics.com/moldova/corporate-tax-rate>. (18.07.2020).

Trading Economics. (2019d). Moldova Personal Income Tax Rate. <https://tradingeconomics.com/moldova/personal-income-tax-rate>. (18.07.2020).

Trading Economics. (2019e). Moldova Social Security Rate. <https://tradingeconomics.com/moldova/social-security-rate>. (18.07.2020).

Trading Economics. (2020a). Russia Inflation Rate 1991-2020 Data. <https://tradingeconomics.com/russia/inflation-cpi>. (26.04.2020).

Trading Economics. (2020b). Russian Ruble 1996-2020 Data. <https://tradingeconomics.com/russia/currency>. (25.04.2020).

Trading Economics. (2020c). Russia Unemployment Rate. <https://tradingeconomics.com/russia/unemployment-rate>. (18.04.2020).

Trading Economics. (2020d). Russia Social Security Rate. <https://tradingeconomics.com/russia/social-security-rate>. (13.04.2020).

Trading Economics. (2020e). Belarus Unemployment Rate. <https://tradingeconomics.com/belarus/unemployment-rate>. (28.05.2020).

Trading Economics. (2020f). Belarus Inflation Rate. <https://tradingeconomics.com/belarus/inflation-cpi>. (24.05.2020).

Trading Economics. (2020g). Belarus Sales Tax Rate – VAT. <https://tradingeconomics.com/belarus/sales-tax-rate>. (16.05.2020).

Trading Economics. (2020h). Belarus Social Security Rate. <https://tradingeconomics.com/belarus/social-security-rate>. (16.05.2020).

Trading Economics. (2020i). Belarus Unemployed Persons. <https://tradingeconomics.com/belarus/unemployed-persons>. (11.05.2020).

Trading Economics. (2020j). Ukraine Corporate Tax Rate. <https://tradingeconomics.com/ukraine/corporate-tax-rate>. (07.06.2020).

Trading Economics. (2020k). Ukraine Personal Income Tax Rate. <https://tradingeconomics.com/ukraine/personal-income-tax-rate>. (07.06.2020).

Trading Economics. (2020m). Ukraine Sales Tax Rate – VAT. <https://tradingeconomics.com/ukraine/sales-tax-rate>. (07.06.2020).

Trading Economics. (2020n). Ukraine Social Security Rate. <https://tradingeconomics.com/ukraine/social-security-rate>. (07.06.2020).

Trading Economics. (2020ö). Moldova Sales Tax Rate – VAT. <https://tradingeconomics.com/moldova/sales-tax-rate>. (18.07.2020).

Trading Economics. (2020p). Moldova Unemployment Rate. <https://tradingeconomics.com/moldova/unemployment-rate>. (13.07.2020).

Trading Economics. (2020r). The İnflation Rate İn Azerbaijan. <https://tradingeconomics.com/azerbaijan/inflation-cpi>. (15.02.2020).

Trading Economics. (2020s). The Corporate Tax Rate in Azerbaijan Stands at 20 Percent. <https://tradingeconomics.com/azerbaijan/corporate-tax-rate>. (18.02.2020).

Trading Economics. (2020t). Azerbaijan İnflation Rate <https://tradingeconomics.com/azerbaijan/inflation-cpi>. (22.02.2020).

Trend Economy. (2020). Annual International Trade Statistics by Country. <https://trendeconomy.com/data/h2/Moldova/TOTAL>. (05.07.2020).

Turan, K. K., Özarı, Ç. ve Demir, E (2016). 1992-2014 Rusya Ekonomisinin Çok Kararlı Karar Verme Sistemi ile Performans Değerlendirmesi. *Göller Bölgesi Aylık Hakemli Ekonomi ve Kültür Dergisi Ayrıntı*. 3(35): 56-65.

TUSİB. (2018). Ukrayna Ülke Raporu. Ukrayna'nın 2017 Yılı Genel Ekonomik Durumu ve Türkiye ile Ekonomik-Ticari İlişkileri. T.C. Kiev Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği. https://tusib.org/wp-content/uploads/2018/07/UKRAYNA-2017-YILI-ULKE-RAPORU_Haziran-2018.pdf. (03.05.2020).

Tülümce, S. Y. ve Yavuz, E. (2019), Türkiye'de KDV'nin Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Analiz (1985-2018). *Maliye Dergisi*. (176): 548-574.

Türk, İ. (2002). *Kamu Maliyesi*. Güncelleştirilmiş 4. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

Türk, İ. (2010). *Kamu Maliyesi*. Mevzuattaki değişikliklere ve son istatistik verilerine göre güncellenmiş 8. Baskı Ankara: Turhan Kitabevi.

Uluatam, Ö. (1978). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.

Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. 10. baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.

Uluatam, Ö. (2012). *Kamu Maliyesi*. 12. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.

Uludağ, İ. ve Mehmedov, S. (1992). *Sovyetler Birliği Sonrası Bağımsız Türk Cumhuriyetleri ve Türk Gruplarının Sosyo-Ekonomik Analizi Türkiye İle İlişkileri*. İstanbul: TOBB Yayınları.

United States Census Bureau. (2020). Trade in Goods with Moldova. <https://www.census.gov/foreign-trade/balance/c4641.html>. (12.07.2020).

Uygun, E. ve Kasa, H. (2017). Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014). *International Journal of Academic Value Studies*. 3(14): 30-38.

Vergilər Nazirliyi. (2020a). Dövlət Büdcəsinə Vergi və Sair Daxilolmalar. (Vergi Bakanlığı. (2020a). Devlet Bütçesinin Vergi ve Diğer Gelirleri). <https://www.taxes.gov.az/az/page/dovlet-budcesine-vergi-ve-sair-daxilolmalar>. (12.01.2020).

Weller, N. ve Ziegler, M. (2008). Tax Man Cometh: Income Taxation as a Measure of State Capacity. Paper Prepared for the Midwest Political Science Conference. University of California, San Diego Department of Political Science. Chicago. 3-7 April 2008

World Bank Data. (2016). Poverty Headcount Ratio at National Poverty Lines (% of population) – Moldova. <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.NAHC?end=2015&locations=MD&start=2001>. (06.07.2020).

World Bank Data. (2019a). Tax Revenue (current LCU) - Russian Federation. <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?locations=RU>. (13.04.2020).

World Bank Data. (2019b). Tax Revenue (current LCU) - Belarus. <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?locations=BY>. (13.04.2020).

World Bank Data. (2019c). Tax Revenue (current LCU) - Ukraine. <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?locations=UA>. (13.04.2020).

World Bank Data. (2019d). Tax Revenue (current LCU) - Moldova. <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?locations=MD>. (13.04.2020).

World Bank Data. (2020a). GDP Per Capita (current US\$) - Azerbaijan, Georgia, Armenia, Kazakhstan, Turkmenistan, Tajikistan, Kyrgyz Republic, Uzbekistan. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=AZ-GE-AM-KZ-TM-TJ-KG-UZ&start=2000>. (22.04.2020).

World Bank Data. (2020b). Population, total - Azerbaijan, Kazakhstan. <https://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL?locations=AZ-KZ>. (15.04.2020).

World Bank Data. (2020c). GDP Per Capita (current US\$) - Estonia, Latvia, Lithuania, Russian Federation, Belarus, Ukraine, Moldova, Azerbaijan. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=EE-LV-LT-RU-BY-UA-MD-AZ&start=2000>. (17.04.2020).

World Bank Data. (2020d). GDP (current US\$) - Estonia, Latvia, Lithuania. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&locations=EE-LV-LT&start=2000>. (20.04.2020).

World Bank Data. (2020e). GDP (current US\$) - Russian Federation. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locations=RU>. (13.04.2020).

World Bank Data. (2020f). GDP (current US\$) - Belarus. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locations=BY>. (13.04.2020).

World Bank Data. (2020g). Exports of Goods And Services (current US\$) – Belarus. <https://data.worldbank.org/indicator/NE.EXP.GNFS.CD?end=2019&locations=BY&start=2000>. (19.05.2020).

World Bank Data. (2020h). GDP (current US\$) - Ukraine. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&locations=UA&start=2000>. (11.06.2020).

World Bank Data. (2020i). GDP (current US\$) - Moldova. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&locations=MD&start=2000>. (13.04.2020).

World's Top Exports. (2020a). Petroleum Gas Exports by Country. <http://www.worldstopexports.com/petroleum-gas-exports-country/>. (28.04.2020).

World's Top Exports. (2020b). Crude Oil Exports by Country. <http://www.worldstopexports.com/worlds-top-oil-exports-country/>. (28.04.2020).

Yaltı, B. (2011). Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler. İsviçre Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları Sempozyumu. Düzenleyen Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı. 8 Nisan 2011.

Yanikkaya, H. ve Turan, T. (2018). Tax Structure and Economic Growth: Do Differences In Income Level and Government Effectiveness Matter?. *The Singapore Economic Review*. 65(01): 217-237.

Yaşa, M. (1962). *Vergi Yüğü, Vergi Yüğü Hesaplama Usulleri ve Mukayeseleri*. İstanbul: Sermet Matbaası.

Yıldız, F. (2014). Türkiye’de Telekomünikasyon Sektörüne Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Dumlupınar University Journal of Social Science/Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (39): 311-326.

Yıldız, F. ve Sandalcı, U. (2016). Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği. *Itobiad: Journal of the Human & Social Science Researches*. 5(7): 1916-1931.

Yılmaz, S. (2017). Asya’da Bir Ekonomik Gelişim Modeli: Avrasya Ekonomik Birliği. *Elektronik Siyaset Bilimi Araştırmaları Dergisi*. 8(1): 63-74.

Yüce, M. (2002). Türkiye’de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir Ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı. *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*. (23): 1-38.

Yüksel, S. ve Özsarı, M. (2017). Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın Döviz Rezervlerine Etki Eden Makroekonomik Faktörlerin Belirlenmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*. 54(631): 41-53.

Zipfel, F. ve Heinrichs, C. (2012), The Impact of Tax Systems on Economic Growth in Europe. *Deutsche Bank Research, EU monitor*.

Левоневский, В. С. (2011). Конвенция Об Учреждении Многостороннего Агентства По Гарангиям Инвестиций.; (Levonevsky, V. S. (2011). Çok Taraflı Yatırım Garanti Ajansı Kurulması Sözleşmesi). <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic64/text719.htm>. (09.05.2020).